

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

DARJA RENČELJ

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

PRORAČUN IN RAČUNOVODSTVO
PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV

Ljubljana, september 2002

DARJA RENČELJ

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 24.09.2002

Podpis: _____

SLOVAR PREVODOV TUJIH IZRAZOV

Consolidated General Government Accounts - konsolidacija globalne bilance javnega financiranja

Deficit – proračunski primankljaj

Government Finance – javne financ

Nicht-gewinnverteilende Organisationen – neprofitna organizacija

Non Profit Distributing Organization - neprofitna organizacija

State Budget – državni proračun

State Budget Expenditures - odhodki državnega proračuna

State Budget Revenues – prihodki državnega proračuna

State Budget Lending and Repayments- račun finančnih terjatev in naložb

State Budget Total Financing - račun financiranja

Surplus - proračunski presežek

Treasury - državna zakladnica

Treasury General Ledger - glavna knjiga zakladnice

Treasury Single Account - enotni zakladniški sistem

KAZALO

1. UVOD	1
2. NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE.....	2
2.1. Vrste nepridobitnih organizacij	4
3. PRORAČUN	5
3.1. Javne finance.....	5
3.2. Proračun.....	6
3.2.1. Sestava proračuna	7
3.2.2. Uporabniki proračuna	11
3.2.3. Klasifikacije proračuna.....	13
3.2.4. Vrednotenje in proračunsko obdobje.....	22
3.2.5. Konsolidacija globalne bilance javnega financiranja.....	22
3.2.6. Postopek priprave vladnega predloga proračuna	23
3.2.7. Oblikovanje proračunskih ciljev.....	25
3.2.8. Problemi samostojnih (izoliranih) kratkoročnih odločitev proračuna	28
3.2.9. Večletno planiranje in napovedovanje proračunskih odhodkov	29
3.3. Nadzor	31
4. ENOTNI ZAKLADNIŠKI RAČUN - IZBOLJŠANJE FINANČNEGA UPRAVLJANJA.....	36
5. RAČUNOVODSTVO	40
5.1. Opredelitev računovodstva.....	42
5.2. Sestavine računovodstva (računovodenja)	44
5.3. Priprava in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna.....	49
5.3.1. Poslovne knjige in knjigovodske listine	50
5.3.1.1 Poslovne knjige	50
5.3.1.2 Knjigovodske listine.....	52
5.3.2. Zaključevanje poslovnih knjig ter hramba dokumentacije	52
5.4. Vrednotenje ekonomskih kategorij.....	53
5.4.1. Opredmetena osnovna sredstva	53
5.4.2. Revalorizacija	54
5.4.3. Dolgoročne finančne naložbe in terjatve	54
5.4.4. Denarna sredstva	55
5.4.5. Kratkoročne finančne naložbe in terjatve	55
5.4.6. Kratkoročne obveznosti.....	56
5.4.7. Dolgoročne obveznosti.....	56
5.4.8. Kratkoročne časovne razmejitev.....	56
5.4.9. Priznavanje prihodkov in odhodkov	57
5.5. Obtok dokumentacije za izplačilo	58
5.5.1. Evidentiranje predobremenitev proračuna.....	58
5.5.2. Postopek izplačil iz proračunskih sredstev	59
5.5.3. Roki plačil	61

5.5.4. Lastna dejavnost	61
5.5.5. Plačevanje med neposrednimi uporabniki	62
5.5.6. Zaključni račun proračuna	63
5.6. Evidentiranje poslovnih dogodkov.....	63
5.6.1. Plače in refundacije nadomestil plač	64
5.6.2. Izdatki za blago in storitve.....	64
5.6.3. Potni stroški	65
5.6.4. Investicijski odhodki	65
5.7. Poročila o realizaciji.....	66
5.8. Bruto bilanca.....	67
6. ZAKLJUČEK.....	68
LITERATURA	70
VIRI.....	71
PRILOGE.....	1

1. UVOD

Naloga, ki sem si jo zastavila v diplomskem delu, je predstavitev načrtovanja, upravljanja in nadzora proračunskih sredstev, opis reforme slovenskega plačilnega sistema in vzpostavitev enotnega zakladniškega računa ter predstavitev računovodstva proračunskih uporabnikov in njegovo evidentiranje.

Od učinkovitega načrtovanja in upravljanja proračunskih sredstev je odvisno, ali bodo cilji, ki si jih zastavi Vlada RS, doseženi ali ne. Da bi bilo upravljanje proračunskih izdatkov čim bolj učinkovito, je nujna kvalitetna priprava proračuna, v kateri bodo prepoznani cilji in prednostne potrebe države. Organizirana mora biti tako, da bodo vsi, ki sodelujejo v procesu priprave proračuna, razpolagali s točnimi in pravočasnimi informacijami, da bi lahko cilje in prednostne javne potrebe tudi opredelili in načrtovali.

V prvem delu diplomske naloge oziroma v drugem in tretjem poglavju sem se osredotočila na predstavitev javne uprave in področje priprave proračuna. Načrtovanje oziroma priprava proračuna je dolgotrajen proces, ki zahteva medsebojno usklajevanje različnih interesov z različnimi možnostmi javnega financiranja. Učinkovit je le, če poteka po določenem postopku in upošteva vrsto omejitev. Proračunski zakoni bi morali v ta namen predpisati pripravo proračuna s strani vlade, postopke priprave proračuna in sprejem proračuna, saj sprejeta proračunska zakonodaja proračunske uporabnike zavezuje in omejuje pri njihovem delu. Posledice pomanjkljive zakonodaje so se v preteklosti izrazile predvsem z nepravočasno sprejetim proračunom, nenamensko porabo proračunskih sredstev in nedodelanostjo investicijskih izdatkov. Na izvajanje proračuna močno vpliva način dela, postopki in organizacija dela proračunskih uporabnikov in Ministrstva za finance, saj je od tega odvisno, ali bo proračunska poraba kvalitetna in učinkovita ali pa bo prihajalo do nesmotrne porabe proračunskih sredstev. Proračunski uporabniki morajo pri izvrševanju proračuna sklepati pogodbe na podlagi Zakona o javnih naročilih obveščati Ministrstvo za finance o prevzetih obveznostih in predobremenitvah in načrtovati mesečno porabo izplačil iz proračuna, da bi bila poraba proračunskih sredstev čim bolj namenska in zakonita.

V četrtem poglavju sem opisala reformo slovenskega plačilnega sistema, to je vzpostavitev enotnega zakladnega sistema v Republiki Sloveniji. Temeljna značilnost omenjenega sistema je enotni zakladniški sistem, kar pomeni, da vsi prejemki države prihajajo neposredno na račun državnega proračuna Republike Slovenije, iz katerega pa se vršijo tudi vsa plačila. Tako je omogočen zelo kratek denarni tok in učinkovito upravljanje z denarjem Upravo republike Slovenije za javna plačila.

V petem poglavju sem obravnavala računovodstvo proračunskih uporabnikov, kjer sem najprej opredelila računovodstvo in njegove sestavine, nato pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna, na koncu pa sem še opisala, kakšno je vrednotenje ekonomskih kategorij ter obtok dokumentacije za izplačilo. V zadnjem delu poglavja sem prikazala evidentiranje poslovnih dogodkov in osnovne kontrole.

V zaključku sem povzela glavne izsledke in podala ugotovitve. Zakon o javnih financah in Zakon o računovodstvu omogočata boljšo preglednost upravljanja z javnimi izdatki, večletno proračunsko načrtovanje, prikaz proračuna na podlagi nove mednarodno

primerljive ekonomske in funkcionalne klasifikacije proračuna ter okrepljen nadzor nad porabo proračunskih sredstev.

Učinkovitejše upravljanje proračuna bo doseženo s spremembo javnega financiranja, ki bo na enoten in celovit način urejal vse nosilce javnih financ in zajemal vse elemente sistema javnih financ. To je zagotovljeno z vzpostavitvijo enotnega zakladniškega računa za vse subjekte, ki se financirajo iz proračuna. Izvajanje proračuna tako temelji na evidentiranju in porabi pravic proračunskih uporabnikov. S tem si je Slovenija ustvarila podlago za zakonito, namensko, gospodarno in učinkovito porabo proračunskih sredstev ter si obenem ustvarila tudi pogoje za članstvo v EU, kar ji bo omogočilo vključevanje v svetovne in še posebno evropske gospodarske tokove.

2. NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE

Z izrazom **nepridobitne organizacije** je možno zaobjeti različno širok nabor organizacij. Najširša opredelitev, iz katere izhajamo pri rabi tega izraza v nadaljevanju, vključuje vse vrste organizacij, ki niso pridobitne, ne glede nato, kdo jih ustanovi ali financira njihovo delovanje (Berman, 1998, str. 24).

Spremljanje in presojanje delovanja in dosežkov nepridobitnih organizacij je v razvitem svetu deležno povečane pozornosti v strokovno teoretičnih krogih približno od konca 80-letih prejšnjega stoletja, v devetdesetih letih pa se je razmahnilo tudi v praksi nepridobitnih organizacij. Ob koncu prejšnjega stoletja lahko zasledimo več pozornosti tej problematiki tudi v Sloveniji, predvsem v povezavi z reformo javne uprave (Stanovnik, 1998, str. 43).

V strokovni literaturi ne najdemo enotne opredelitve nepridobitnih organizacij, ki so v angleščini običajno označene kot Non Profit Organizations, včasih tudi kot Not-for-Profit Organizations. Večina opredelitev poudarja, da gre za organizacije, katerih temeljni cilj ni doseganje dobička. Nekatere so pri tem še natančnejše, saj izpostavljajo prepoved delitve morebitnega dobička med njegove lastnike ali druge člane organizacije (npr. Horak, 1995, str. 18). Zato bi lahko te organizacije bolj natančno poimenovali (Horak, 1995, str. 17) organizacije, ki ne delijo dobička (»Non Profit Distributing Organizations, Nicht-gewinnverteilende Organisationen«).

Ekonomske značilnosti nepridobitnih organizacij lahko opazujemo predvsem v povezavi (Horak, 1995, str. 20):

- s cilji delovanja;
- s prvinami oziroma resursi, ki jih potrebujejo za svoje delovanje;
- z vlogo tržnega mehanizma pri njihovem delovanju;
- z neposrednimi učinki njihovega delovanja;
- z uporabniki neposrednih učinkov njihovega delovanja;
- z načinom financiranja;
- s pravno in davčno obravnavo;
- z načinom upravljanja in vodenja ter
- z vlogo zunanjih političnih vplivov na njihovo delovanje.

Temeljni cilj nepridobitnih organizacij je zagotavljanje čim širše ravni zadovoljenosti potreb različnih interesnih skupin z zagotavljanjem stvari in predvsem storitev oziroma (Young, 1994, str.12) učinkovita in uspešna raba prvin za doseganje želenih dosežkov. Med cilji nepridobitnih organizacij je izpostavljen tudi cilj enakosti, še posebej v povezavi z delovanjem javne uprave (Berman, 1998, str. 24).

Tudi sicer v nepridobitnih organizacijah prevladujejo (Horak, 1995, str. 24):

- **kakovostni cilji;**
Kakovostna narava ciljev nepridobitnih organizacij je eden glavnih razlogov, ki otežuje presojo ugodnosti njihovega delovanja.
- **formalni cilji;**
Sem spadajo na primer zadovoljstvo uporabnikov, izboljšanje kakovosti življenja. Medtem ko v pridobitnih organizacijah prevladuje količinski formalni cilj maksimiranja dobička, so v nepridobitnih organizacijah formalni cilji kakovostni.
- **stvarni cilji.**
Takšni so vselej tudi stvarni cilji, ki se nanašajo na konkretne dosežke delovanja organizacije.

Neposredni učinki delovanja nepridobitnih organizacij običajno niso predmet kupoprodaje med izvajalcem in uporabnikom. Morebitni kupci ali plačniki storitev nepridobitnih organizacij so, razen v primeru članskih nepridobitnih organizacij, povsem druge fizične in/ali pravne osebe kot njihovi uporabniki. Tako večino storitev, ki jih opravljajo javni zavodi, plačujejo proračunski financerji, medtem ko jih njihovi uporabniki dobijo bodisi brezplačno ali z delnim sofinanciranjem.

Temeljno obliko financiranja delovanja pridobitnih organizacij predstavljajo prihodki od prodaje njihovih proizvodov in storitev kupcem. V mnogih nepridobitnih organizacijah predstavlja plačilo za dobrino s strani uporabnika preko cene ali pristojbine le eno od manj zastopanih možnih oblik financiranja njihovega delovanja, pri čemer ni nujno, da zagotavlja plačilo uporabnikov pokrivanje stroškov delovanja nepridobitne organizacije, saj se lahko del stroškov delovanja pokriva tudi iz drugih virov (npr. subvencije). Temeljna oblika financiranja nepridobitnih organizacij, ki uporabnikom zagotavljajo kolektivne dobrine, so davki in prispevki za uporabo teh dobrin.

V javni upravi ima poseben pomen načelo zakonitosti. Pri tem je pomembno, da ga obravnavamo kot sredstvo za uresničevanje nalog in ne kot cilj delovanja javne uprave, v kar se v praksi pogosto izrodi. Tedaj ima to vrsto negativnih posledic (Schmidberger, 1994, str. 12):

- zmanjša se pripravljenost uradnikov, da bi prevzemali odgovornost;
- zmanjša se tudi pripravljenost za sprejemanje odločitev;
- upravno ravnanje kasni, se zapleta in
- nastaja vtis toge uprave.

Organizacije javne uprave za svoje delovanje odgovarjajo javnosti, volivcem in davkoplačevalcem, nadzirane so posredno preko parlamenta oz. skupščine, neodvisne državne revizije nadzirajo namenskost in gospodarnost trošenja proračunskih sredstev (računsko sodišče) v interesu davkoplačevalcev (Young, 1994, str. 12).

Vodstvena mesta v mnogih organih in organizacijah javne uprave so podvržena (političnim) izvolitvam. Položaj drugih zaposlenih v javni upravi je povezan z večjo varnostjo delovnega mesta in (pogosto manj močnih) spodbud za večjo učinkovitost in uspešnost dela kot položaj zaposlenih v drugih dejavnostih. Zaradi možnosti za pogosto menjavo politično postavljenih vodstev organov javne uprave, pri čemer pa ne prihaja do menjav izkušenih in večjih uradnikov, pa je neformalna moč slednjih v praksi pogosto izjemno velika.

Kot primer naj omenim, kako deli Zakon o delavcih v državnih organih delavce v upravi, t.j (Zakon o delavcih v državnih organih, 1993):

- **višji upravni delavci**, ki se imenujejo za opravljanje najzahtevnejših del ter za pomoč pri vodenju dela v upravnih organih. Imenuje jih vlada na predlog predstojnika, kateremu so za svoje delo tudi odgovorni (generalni sekretar, podsekretar, pomočnik, svetovalec predstojnika, višji svetovalec);
- **upravni delavci**, ki se imenujejo za opravljanje strokovnih del, s katerimi se na delovnem področju upravnega organa zagotavlja izvrševanje upravnih funkcij. Upravni delavci so: svetovalec, višji referent, višji sodelavec, sodelavec in referent;
- **strokovno tehnični delavci** pa opravljajo dela, s katerimi se zagotavljajo splošni, tehnični in drugi pogoji za delo v upravi. Ti so: višji strokovni sodelavec, finančni referent, pisarniški referent, administrativni sodelavec, administrator in manipulant.

2.1. Vrste nepridobitnih organizacij

Členitve nepridobitnih organizacij niso enotne, saj jih lahko razvrščamo po različnih merilih. Najbolj običajna členitev je členitev in razvrščanje nepridobitnih organizacij glede na pravno naravo oziroma glede na njihove ustanovitelje, in sicer na javne in zasebne (Young, 1994, str. 12).

Javne nepridobitne organizacije lahko členimo na (organe in) organizacije javne uprave ter na javne zavode. Zasebne nepridobitne organizacije pa lahko glede na davčno obravnavo njihovega financiranja delimo na (Young, 1994, str. 12):

- dobrodelne;
- komercialne in
- članske.

Pri prvih so donacije in drugi prispevki njihovih financerjev tem praviloma priznani kot davčne olajšave.

Pri komercialnih in članskih zasebnih organizacijah, kot so npr. klubi, društva, sindikalne organizacije in zbornice, pa članarine in druge oblike prispevkov njihovih financerjev tem praviloma niso priznane kot davčne olajšave.

Nepridobitne organizacije lahko razvrstimo tudi glede na pretežno dejavnost, s katero se ukvarjajo, in sicer na »vladne«, t.j. organe in organizacije javne uprave, izobraževalne, zdravstvene in za splošno blaginjo, verske dobrodelne in fundacije (Freeman in Shoulders, 1992, str. 53). Podobna je tudi razvrstitev, ki jo najdemo v opredelitvi nepridobitnih organizacij v okviru slovenske državne statistike (Statistični letopis RS, 2000, str. 254).

V nadaljevanju bom podrobneje opisala sestavo, cilje in namen javnih financ ter proračuna.

3. PRORAČUN

3.1. Javne finance

Javne finance (»Government Finance«) so pojem za gospodarsko dejavnost države in drugih javnih in pol javnih zavodov. Usmerjene so k doseganju družbeno zaželenih ciljev; njihova naloga je zagotoviti preskrbo narodnega gospodarstva z dobrinami, ki so pomembne z vidika družbe kot celote in jih tržno gospodarstvo samo po sebi ne proizvaja oziroma ne v zadostnem obsegu. Imajo pomembno vlogo za celoten gospodarski razvoj in doseganje najpomembnejših ciljev (DZS, Veliki splošni leksikon C-G, 1998).

Predmet javnih financ je finančna dejavnost države in drugih subjektov javnega sektorja. Javne finance opravljajo tri osnovne funkcije (Musgrave, 1993, str. 32):

- alokacijo produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov;
- prerazdelitev dohodka;
- stabilizacijo.

Alokacija produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov pomeni razdelitev virov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin in nadaljnja alokacija v skupini javnih dobrin. Končni cilj je zadovoljevanje človekovih potreb, ki so v javnem interesu (produkcija javnih dobrin).

S prerazdelitvijo dohodka javne finance praviloma popravljajo tržne izide, in to tako, da se prerazporeja dohodek od premožnejših k manj premožnim. Končni cilj je povečanje socialne pravičnosti oziroma zmanjšanje dohodkovne neenakosti.

S stabilizacijo je mišljeno spremljanje makroekonomskih ciljev, kot so nizka brezposelnost, nizka inflacija in visoka gospodarska rast, s primernimi instrumenti fiskalne in monetarne politike.

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

Dejavnost javnega sektorja sestavljata dve osnovni nalogi (Musgrave, 1993, str. 32):

- **prisilno odvzemanje** dela dohodka ekonomskim subjektom in posameznikom ter njegova poraba za oskrbo oziroma financiranje določenih javnih dobrin (alokacijska funkcija). Obe nalogi sta razvidni iz javno finančnih prihodkov in odhodkov;
- **zagotavljanje prenosov** (transferov) določenim skupinam prebivalstva (prerazdelitvena funkcija), ki se izvaja s socialno politiko.

Javne finance pri nas ureja Zakon o javnih financah (v nadaljevanju ZJF). S tem zakonom se ureja sestava, priprava in izvrševanje proračuna Republike Slovenije in proračunov lokalnih skupnosti, upravljanje premoženja države in občin, njihovo zadolževanje, poročstva, upravljanje dolgov, računovodstvo in proračunski nadzor.

3.2. Proračun

Zakon o javnih financah opredeljuje **proračun** (»State Budget«) kot akt države oziroma občine, s katerim so predvideni vsi prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno leto (Zakon o javnih financah, 1999).

Za javni sektor je proračun poglavitni vir sredstev za financiranje dejavnosti. Ker v celoti državni proračun predstavlja velikanska sredstva (za leto 1999 preko 960 milijard SIT), je za njegovo določitev in sprejem veliko zanimanje. Sprejeti proračun izraža rezultate številnih in pomembnih odločitev o usmerjenosti prizadevanj države v proračunskem obdobju, odseva dosežene odločitve o političnih prioritetah, izraža programske cilje in je okvir dejavnosti vlade. Je instrument, ki mu je mogoče pripisati štiri dimenzije (Shafritz, Russell v: Kavčič, 1987, str. 3):

- **je politični instrument** delitve vedno premajhnih sredstev po socialnih in gospodarskih potrebah;
- **je orodje za menedžerje in upravljavce** organizacij uporabnikov proračuna. Podrobneje določa poti in sredstva za zagotavljanje javnih programov, vsebuje oceno stroškov ter programov in daje merila za ocenjevanje učinkovitosti ter uspešnosti teh programov;
- **je ekonomski instrument**, ki usmerja ekonomsko rast in razvoj; je primarni instrument prerazporeditve dohodkov v družbi, instrument spodbujanja gospodarske rasti, pospeševanje zaposlovanja in gospodarske stabilnosti;
- **je računovodski instrument**, ki omogoča vzdrževanje odgovornosti vladnih služb in organizacij, zaposlenih in vlade v celoti pri porabi zaupanih sredstev. Opredeli zgornjo višino izdatkov, v okviru katerih se mora odvijati dejavnost vlade.

V vseh državah državni proračun sprejema parlament oziroma skupščina. Sprejem proračuna je dolgotrajna politična igra, ki jo politične stranke v parlamentu oziroma skupščini lahko uprizarjajo več mesecev. Potekajo kot različne oblike borb za udeležbo v sredstvih državnega proračuna, s katerim bi poslanci uresničili vsaj del svojih predvolilnih obljub in si s tem tudi nabirajo glasove za naslednje volitve. Po eni strani se borijo za zmanjševanje proračuna in s tem davkov, po drugi strani pa za sredstva za programe, ki jih podpirajo. Ker v času proračunskih razprav drugo delo parlamenta oziroma skupščine precej ali popolnoma zastane, se ponekod skušajo temu vsaj deloma izogniti s sprejemanjem proračuna za daljše obdobje, npr. dve leti.

Glavna prizadevanja pri pripravi proračuna so (Kavčič, 1999, str. 55):

- zahteva po oblikovanju **integralnega (celostnega) proračuna**, to je proračuna, ki zajema vse dejavnosti vlade in njenih institucij ter evidentira vse prihodke in vse odhodke;
- **uravnoteženi proračun**, kar pomeni, da odhodki ne smejo presegati prihodkov. Financiranje, ki ni pokrito s prihodki, je deficitno financiranje, država pa lahko

ustvarja tudi javni dolg, vendar mora biti upravičen s projekti, katerih koristna doba traja več let;

- uporaba **metode rastočega predračunavanja**, katere rezultat je rastoči proračun. Zanj je značilno, da je izhodišče za njegovo pripravo za določeno obdobje proračun prejšnjega obdobja. Proračun preteklega leta se popravi za predvideno gibanje inflacije in za predvideno povečanje in zmanjšanje posameznih aktivnosti. Prednost tega je stabilnost opravljanja posameznih dejavnosti in upoštevanje preteklih spoznanj o potrebnih sredstvih za določen obseg aktivnosti. Njegova slabost je v tem, da odvrta pozornost od analize potrebnih in nepotrebnih stroškov za posamezno aktivnost in s tem ne pospešuje racionalne porabe;
- postopna uvedba **programskega predračunavanja**, ki naj bi odpravila pomanjkljivosti rastočega predračunavanja. Programski proračun je ocena potrebnih sredstev za izvajanje načrtovanega obsega neke dejavnosti. Omogoča združevanje različnih proračunskih postavk v celote in s tem povečuje preglednost državnega proračuna.

3.2.1. Sestava proračuna

Proračun sestavljajo splošni del, posebni del in načrt razvojnih programov (Zakon o javnih financah, 1999).

Splošni del proračuna sestavljajo skupna bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja.

Posebni del proračuna sestavljajo finančni načrti neposrednih uporabnikov.

Načrt razvojnih programov sestavljajo letni načrti oziroma plani razvojnih programov neposrednih uporabnikov, ki so opredeljeni z dokumenti dolgoročnega razvojnega načrtovanja, s posebnimi zakoni ali drugimi predpisi (Zakon o javnih financah, 1999).

V splošnem in posebnem delu proračuna se prikažejo:

1. ocena realizacije prejemkov in izdatkov za preteklo leto in
2. ocena realizacije prejemkov in izdatkov za tekoče leto.

V splošnem in posebnem delu proračuna se prikaže tudi načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto. Predmet sprejemanja v Državnem zboru oziroma občinskem svetu je samo načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto.

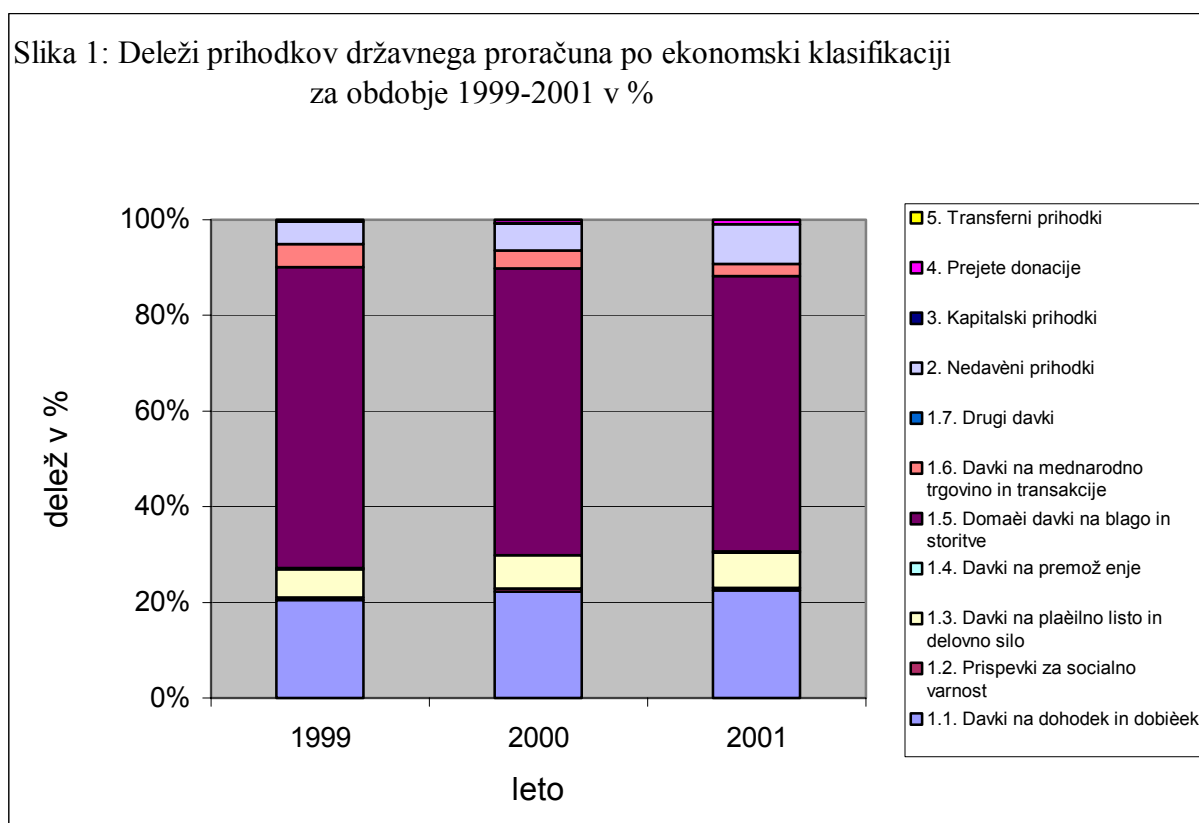
Finančni načrt posrednega uporabnika, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, sestavljata splošni in posebni del, ki sta prikazana v skladu s prejšnjim odstavkom in na način, kot ga predpiše minister, pristojen za finance.

Splošni del proračuna, ki pomeni prikaz proračuna po ekonomskih namenih, razdeljenih na tri bilance (Ekonomska klasifikacija javno finančnih tokov, 2001, str. 10), predstavlja:

a) Bilanca prihodkov in odhodkov, ki prikazuje vse prihodke in odhodke, ki obsegajo (glej prilogi 1 in 2):

Prihodki: - tekoče prihodke;
 - kapitalske prihodke;
 - prejete donacije;
 - transferne prihodke iz drugih blagajn javnega financiranja.

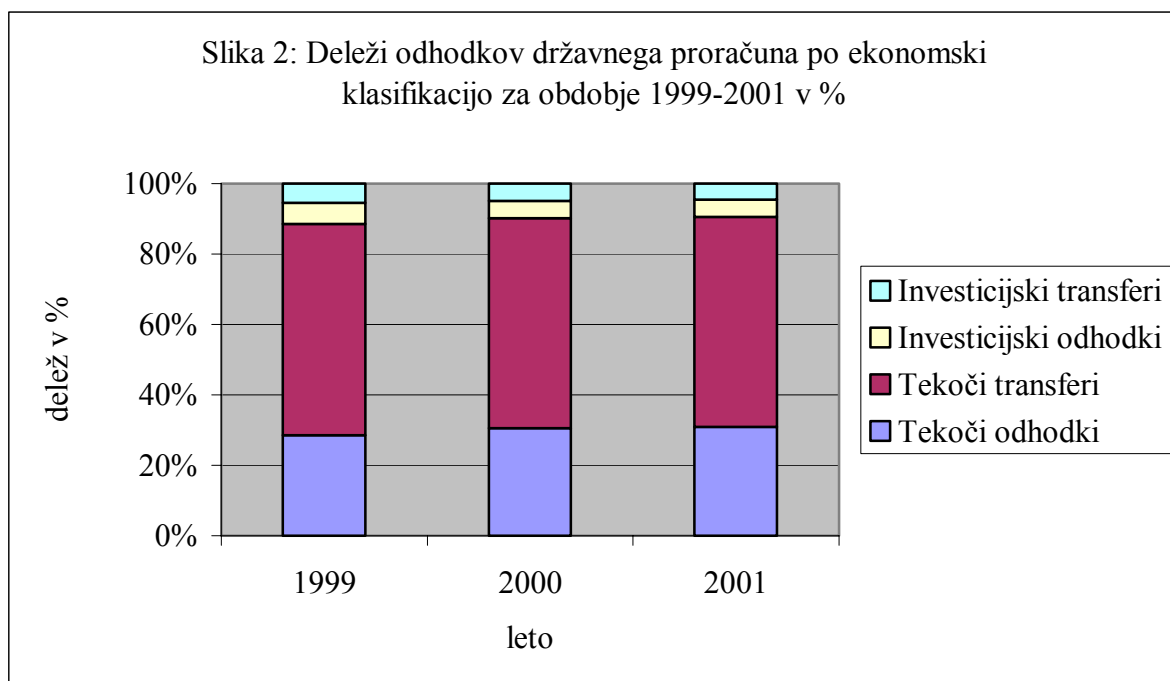
Slika 1 prikazuje deleže prihodkov državnega proračuna (»State Budget Revenues«) po ekonomski klasifikaciji za obdobje od 1999 do 2001 leta.



Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgeb/n_dr_prihodki.htm, 2002.

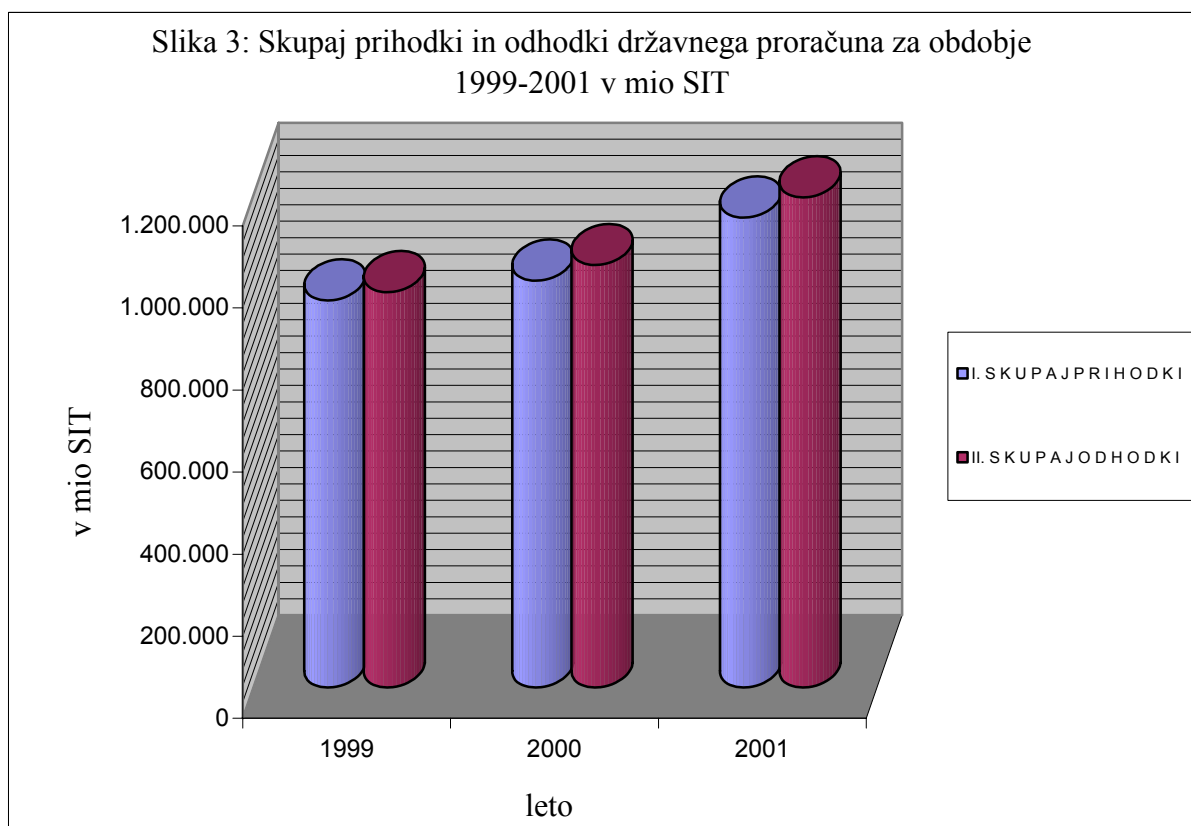
Odhodki: - tekoče odhodke;
 - tekoče transfere;
 - investicijske odhodke;
 - investicijske transfere.

Slika 2 prikazuje deleže odhodkov državnega proračuna (»State Budget Expenditures«) po ekonomski klasifikaciji za obdobje od 1999 do 2001 leta.



Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/n_dr_prihodki.htm, 2002.

Slika 3 prikazuje skupne prihodke in odhodke državnega proračuna po ekonomski klasifikaciji za obdobje od 1999 do 2001 leta.



Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/n_dr_prihodki.htm, 2002.

b) **Račun finančnih terjatev in naložb** (glej prilogo 3):

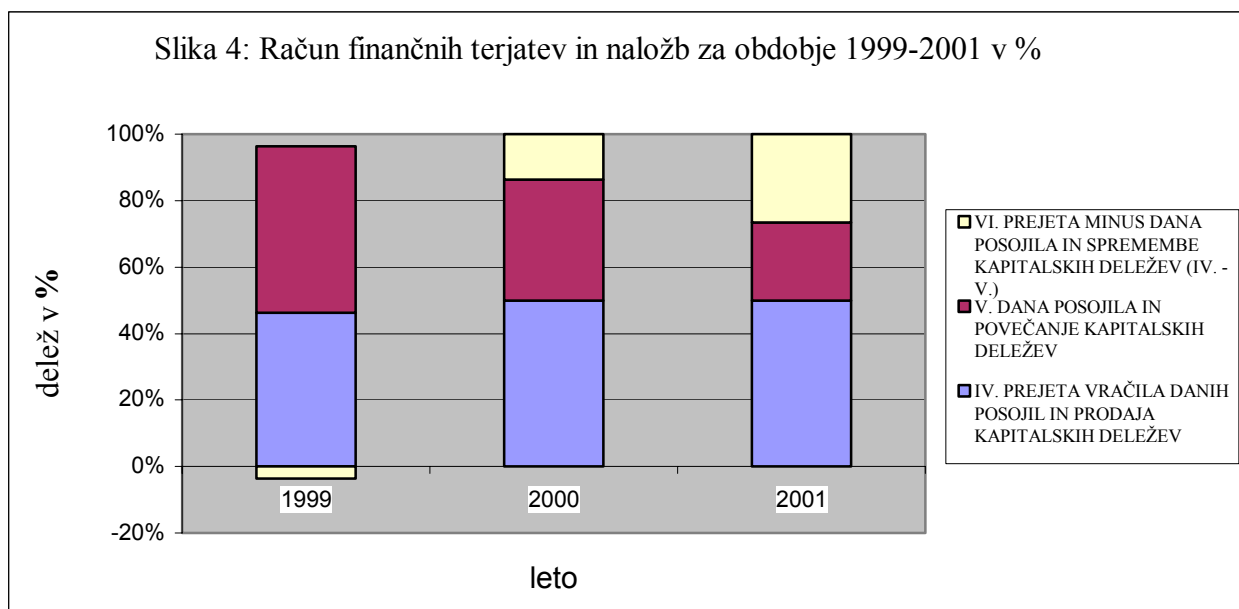
Na strani prejemkov se v tem računu izkazujejo:

- prejeta vračila danih posojil;
- prejeta sredstva iz naslova prodaje kapitalskih deležev države;
- prejeta sredstva iz naslova privatizacije.

Na strani izdatkov se v tem računu izkazujejo:

- dana posojila;
- povečanje kapitalskih deležev države v podjetjih in finančnih institucijah;
- poraba sredstev kupnin iz naslova privatizacije.

Slika 4 prikazuje račun finančnih terjatev in naložb (»State Budget Lending and Repayments«) za obdobje od 1999 do 2001 leta.



Vir: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/n_dr_prihodki.htm, 2002.

c) **Račun financiranja** (»State Budget Total Financing«): izkazuje odplačevanje dolgov in zadolževanje, ki je povezano s financiranjem salda bilance prihodkov in odhodkov ter računa danih in prejetih vračil in posojil (glej prilogo 4):

V računu financiranja se na strani prejemkov izkazujejo:

- najeti domači in tuji krediti;
- sredstva, pridobljena z izdajo vrednostnih papirjev doma in v tujini.

Na strani izdatkov se v računu financiranja izkazujejo:

- odplačila glavnice domačih in tujih kreditov;
- odplačilo glavnice izdanih vrednostnih papirjev doma in v tujini.

V računu financiranja se kot saldo izkazujejo tudi spremembe danih sredstev na računih v teku proračunskega leta.

Posebni del proračuna sestavljajo finančni načrti neposrednih uporabnikov, ki so razdeljeni na naslednje programske dele (Zakon o izvrševanju proračuna za leti 2002 in 2003, (ZIPRS), 2001) :

1) Področja proračunske porabe

Področja proračunske porabe so področja, na katerih država deluje oziroma nudi storitve in v katera so, upošteva delovna področja neposrednih uporabnikov, razvrščeni izdatki v finančnih načrtih neposrednih uporabnikov. Področja proračunske porabe so določena s predpisano funkcionalno-programsko klasifikacijo izdatkov državnega proračuna;

2) Glavne programe

Glavni program je splošni program, ki je del področja proračunske porabe, v katerega so razvrščeni izdatki v finančnih načrtih neposrednih uporabnikov državnega proračuna (v nadaljnjem besedilu: neposredni uporabnik). Glavni program ima določene splošne cilje, s katerimi se izvajajo cilji področja proračunske porabe in kazalce učinkovitosti ter uspešnosti;

3) Podprograme

Podprogram je program, ki je del glavnega programa, v katerega so razvrščeni izdatki v finančnem načrtu praviloma enega neposrednega uporabnika. Podprogram ima jasno določene specifične cilje in kazalce učinkovitosti ter uspešnosti, z njim pa se izvajajo cilji glavnega programa.

Podprogram je razdeljen na proračunske postavke, te pa na podskupine kontov. Proračunska postavka je del podprograma, ki zajema celoto aktivnosti ali projekta, ali del aktivnosti ali projekta, ki ga izvaja posamezni neposredni uporabnik.

Proračunska postavka - podskupina kontov je del proračunske postavke, ki določa ekonomske namene proračunskih izdatkov in predstavlja temeljno strukturno enoto izdatkov proračuna, objavljenega v Uradnem listu Republike Slovenije. Za določitev podskupin kontov in kontov se uporablja predpisani enotni kontni načrt za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Proračunska postavka-konto je osnovna strukturna enota izdatkov proračuna v fazi izvrševanja proračuna.

V nadaljevanju bom za lažje razumevanje predstavila uporabnike proračuna.

3.2.2. Uporabniki proračuna

Zakon o javnih financah in na njem temelječa Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov določa subjekte, ki so nosilci javnih financ.

Med **neposredne uporabnike** državnega ali občinskega proračuna razvršča organe in organizacije na ravni države ali občin, ki se neposredno financirajo iz proračunov. Njihovi finančni načrti so integralni sestavni del državnega ali občinskega proračuna in sprejeti kot sestavni del sprejetega proračuna v parlamentu oziroma občinskem svetu (Vencelj, 2000, str. 32).

Neposredni uporabniki državnega proračuna

Nevladni proračunski uporabniki:

- Predsednik Republike Slovenije;
- Državni zbor;
- Državni svet;
- Republiška volilna komisija;
- Varuh človekovih pravic;
- Ustavno sodišče Republike Slovenije;
- Računsko sodišče Republike Slovenije;
- Agencija za revidiranje postopkov lastninskega preoblikovanja;
- Državna revizijska komisija;
- Slovenska akademija znanosti in umetnosti.

Vladni proračunski uporabniki:

- Vladne službe;
- Ministrstva z organi v sestavi;
- Upravne enote.

Pravosodni proračunski uporabniki:

- Vrhovno sodišče Republike Slovenije;
- Sodni svet Republike Slovenije;
- Višja in okrožna sodišča Republike Slovenije;
- Tožilstva;
- Družbeni pravobranilec Republike Slovenije;
- Državno pravobranilstvo Republike Slovenije;
- Upravno sodišče Republike Slovenije;
- Senat za prekrške Republike Slovenije;
- Delovna sodišča;
- Sodniki za prekrške.

Neposredni uporabniki občinskih proračunov

- Občine;
- Krajevne in druge lokalne skupnosti.

Med **posredne uporabnike** proračunov pa razvršča javne zavode, agencije, javne službe in javne sklade, katerih ustanovitelj je bodisi država ali občine, ki se financirajo iz proračunov države ali občin, ali pa iz obeh skladov socialnega zavarovanja posredno, to pa je po neposrednih uporabnikov proračunov.

Posredni uporabniki proračunov

- Javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb;
- Skladi in drugi izvajalci obveznega socialnega zavarovanja;
- Javni skladi.

Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije sta z vidika javnega financiranja posebni instituciji. Sta posebni samostojni blagajni javnega financiranja, ki pretežni del sredstev pridobivata neposredno v obliki prispevkov za obvezno socialno zavarovanje, del sredstev pa kot transfer iz državnega oziroma iz občinskih proračunov (Vencelj, 2000, str. 33).

Za proračunske uporabnike se uporabljajo šifre uporabnikov, ki so prikazane v spodnji tabeli.

Tabela 1: Prikaz šifer proračunskih uporabnikov

Šifra uporabnika	Naziv
1099	PRORAČUN RS
1111	Predsednik Republike Slovenije
1211	Državni zbor
1212	Državni svet
1213	Republiška volilna komisija
1214	Varuh človekovih pravic
1311	Ustavno sodišče
1312	Računsko sodišče
1313	Agencija za revidiranje postopkov lastnin.preoblik
1314	Državna revizijska komisija
3911	Slovenska akademija znanosti in umetnosti
1411	Urad predsednika vlade

Vir: <http://www.gov.si/mf/slov/zakl/evidenca.htm>, 2002.

3.2.3. Klasifikacije proračuna

Za relevantno prikazovanje sistema javnih financ je potrebno enotno identificiranje oseb javnega prava, ki morajo načrtovati in izvrševati proračun po enotnih načelih, enotno evidentirati in računovodsko obravnavati proračunsko porabo in o tem enotno poročati. V ta namen so bile oblikovane tri standardne klasifikacije, ki omogočajo proučevanje vpliva proračuna na druge sektorje nacionalnega gospodarstva in mednarodno primerljivost (Bilten javnih financ, 2001, 110-116 str.):

1. Institucionalna klasifikacija;
2. Funkcionalna klasifikacija;
3. Ekonomska klasifikacija javno finančnih tokov.

Institucionalna klasifikacija odgovarja na vprašanje, kateri subjekti porabljajo javno finančna sredstva in morajo zato ravnati v skladu z ZJF. Pri določanju teh subjektov je bila upoštevana statistična Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (1998). Ta klasifikacija temelji na določbah tretje izdaje Evropskega sistema računov, ki je obvezen statistični standard Evropske unije. Zaradi lažjega in preglednejšega obravnavanja subjektov sta v zakon vpeljana dva nova pojma, t.j. neposredni in posredni uporabniki državnega proračuna. Zakon uvaja poslovanje naslednjih subjektov:

- neposrednih uporabnikov na državni in lokalni ravni;
- posrednih uporabnikov centralne in lokalne ravni;
- ZZZS in ZPIZ, oba v obveznem delu zavarovanja;
- druge enote javnega sektorja: javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druga podjetja, pri katerih ima država ali občina možnost vplivanja na upravljanje zaradi ustanoviteljskih pravic ali kapitalskega vložka. Te enote zakon zavezuje samo glede zadolževanje in izdajanje poroštov.

Funkcionalna klasifikacija odgovarja na vprašanje, kakšna je funkcija države in kaj naj država financira. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj, statistična komisija ZN in Mednarodni denarni sklad so v zadnjih letih oblikovali enotno klasifikacijo funkcij držav tržnih gospodarstev v t.i. standardno klasifikacijo funkcij države, imenovane COFOG (Clasification of the Functions of Government). COFOG klasifikacija je standardiziran kodiran sistem za identifikacijo funkcij in storitev države, ki ne glede na institucionalni okvir in pravne posebnosti držav omogoča makroekonomsko analiziranje in vsebinsko predstavljanje vloge in nalog države. Omogoča odkrivanje in preprečuje podvajanje ukrepov in nalog proračunskih uporabnikov.

Podatki o javnofinančnih tokovih so prikazani skladno z novo **ekonomsko klasifikacijo**, ki se od leta 1999 dalje uporablja za izkazovanje javnofinančnih tokov. Nova, mednarodno primerljiva ekonomska klasifikacija je bila pripravljena v skladu s priporočili priročnika Mednarodnega denarnega sklada »Manual on Government Finance Statistics«.

Podatki za leta 1992 do 1998 so bili preračunani po novi ekonomski klasifikaciji. Na podlagi preračunanih bilanc je bila sestavljena tudi nova konsolidirana bilanca, v kateri so izločeni transferi sredstev med posameznimi blagajnami, ki z javnofinančnega vidika ne predstavljajo izvernih prihodkov oziroma odhodkov.

Nova ekonomska klasifikacija (Odredba o evidentiranju in izkazovanju javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov in odhodkov in drugih izdatkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev, 1999) opredeljuje in razvršča tokove javnega financiranja, to je prihodke in druge prejemke na eni strani ter odhodke in druge izdatke na drugi strani.

Javnofinančni tokovi se po novi ekonomski klasifikaciji izkazujejo v treh medsebojno povezanih računih, ki jih sestavljajo:

- 1) Bilanca prihodkov in odhodkov,
- 2) Bilanca finančnih terjatev in naložb,
- 3) Račun financiranja.

A. V bilanci prihodkov in odhodkov se izkazuje vse prihodke, ki obsegajo tekoče prihodke, kapitalske prihodke, prejete donacije ter transferne prihodke iz drugih blagajn javnega financiranja. Na strani odhodkov se v tej bilanci izkazuje vse odhodke, ki zajemajo tekoče odhodke, tekoče transfere, investicijske odhodke ter investicijske transfere.

- a) **JAVNOFINANČNI PRIHODKI** po novi ekonomski klasifikaciji obsegajo pet osnovnih skupin prihodkov:

- **Davčni prihodki** zajemajo vse vrste obveznih, nepovratnih in nepoplačljivih dajatev, ki jih davkoplačevalci vplačujejo v dobro proračunov. Vključujejo vse vrste davkov, ki so določeni s posebnimi zakoni.

Med davčne prihodke skladno z novo ekonomsko klasifikacijo se uvršča tudi vse obvezne prispevke za socialno varnost, to je prispevke zaposlenih, delodajalcev in samozaposlenih, ki se vplačujejo v državni proračun in v oba sklada obveznega socialnega zavarovanja, to je Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter v Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

Med davčne prihodke se tako razvrščajo naslednje skupine prihodkov:

- *Davki na dohodek in dobiček*: v to skupino javnofinančnih prihodkov spadajo dohodnina kot kompleksni davek na dohodke posameznikov (ki je razčlenjena na posamezne podzvrsti dohodnine) ter davek od dobička pravnih oseb.
 - *Prispevki za socialno varnost* obsegajo obvezne prispevke za vse vrste socialnega zavarovanja, ki se nadalje razvrščajo v prispevke zaposlenih (delojemalcev) za posamezne namene socialnega zavarovanja, prispevke delodajalcev, prispevke samozaposlenih ter prispevke za obvezno socialno zavarovanje. Različne prostovoljne sheme socialnega zavarovanja ne sodijo med obvezne prispevke (prostovoljno zdravstveno zavarovanje, dokupi delovne dobe ipd.) in se po novi ekonomski klasifikaciji razvrščajo med nedavčne prihodke.
 - *Davki na plačilno listo*: v to kategorijo sodijo davki, ki jih plačujejo delodajalci na osnovi izplačanih plač zaposlenim in so določeni bodisi v absolutnih zneskih ali na osnovi lestvice obdavčitve plačilne liste (pri nas sta to davek na izplačane plače ter davek na pogodbeno delo).
 - *Davki na premoženje*: v tako skupino davkov sodijo davki na uporabo, lastništvo ali prodajo premoženja (premičnin in nepremičnin) in se zaračunavajo bodisi v določenih časovnih intervalih, v enkratnem znesku ali ob prenosu lastništva. Sem sodijo tudi davki na spremembo lastništva nad premoženjem zaradi dedovanja, daril ali drugih transakcij.
 - *Domači davki na blago in storitve*: Davki na blago in storitve zajemajo dajatve na proizvodnjo, pridobivanje, prodajo, prenos, dajanje v najem blaga in storitev ter dajatve v zvezi z uporabo ali z izdajo dovoljenja za uporabo blaga ali izvajanjem storitev. V to skupino davkov sodijo dosedanja splošni prometni davki, po novem pa davek na dodano vrednost in trošarine. V to kategorijo davčnih prihodkov sodijo tudi davki na posebne storitve (posebni prometni davki od iger na srečo in na igralne avtomate) dajatve na uporabo motornih vozil (registracijske takse) ter drugi davki na uporabo blaga in storitev in na dovoljenja za izvajanje določenih storitev (v to skupino se torej razvrščajo takse za obremenjevanje vode, komunalne, požarne, prenočitvene, krajevne takse, cestnine idr.) V to kategorijo sodijo tudi davki, ki se zaračunavajo ob uvozu na meji. Prav tako v to kategorijo sodijo tudi davki na pridobivanje, obdelavo ali proizvodnjo rudnin in drugih naravnih bogastev.
 - *Davki na mednarodno trgovino in transakcije*: Ta kategorija davčnih prihodkov zajema vse dajatve na mednarodno trgovino: carine in druge uvozne dajatve, izvozne davščine in druge vrste dajatev v mednarodnih transakcijah.
 - *Drugi davki*: V to kategorijo se razvrstijo ostale vrste davčnih dajatev, ki jih ni mogoče zajeti med prej navedene skupine davčnih prihodkov.
- **Nedavčni prihodki** so druga pomembna skupina tekočih prihodkov in obsegajo vse nepovratne in nepoplačljive prihodke, ki niso uvrščeni v skupino davčnih prihodkov.

V to skupino uvrščamo *prihodke iz naslova udeležbe na dobičku javnih podjetij, javnih finančnih institucij in drugih podjetij, v katerih ima država svoje finančne naložbe*. V to skupino prihodkov spadajo tudi prihodki od obresti (tako od sredstev na vpogled in vezanih tolarskih in deviznih depozitov, kot tudi obresti od danih posojil).

Med nedavčne prihodke so zajeti tudi prihodki od upravljanja z državnim (oziroma občinskim) premoženjem (prihodki od najemnin, zakupnin, licenčnin, prihodki od podeljenih koncesij).

Med nedavčne prihodke se razvrščajo tudi tiste vrste taks in pristojbin, ki predstavljajo odškodnino oziroma delno plačilo za opravljene storitve državnih organov oziroma javne uprave. Pri taksah in pristojbinah za razliko od davkov obstaja neposredna povezava med dajatvijo in protistoritvijo državnega organa oziroma javne uprave. Takse se v nadaljnji členitvi delijo na sodne takse in upravne takse.

Med nedavčne prihodke se razvrščajo še *denarne kazni*, ki jih plačujejo pravne in fizične osebe zaradi prestopkov in prekrškov po različnih zakonih.

V to skupino prihodkov uvrščamo tudi prihodke od *prodaje blaga in storitev*, to je vse vrste prihodkov, ki jih posamezni proračunski uporabniki oziroma druge institucije, ki se financirajo iz proračunov, pridobivajo iz naslova opravljanja »lastne dejavnosti«, to je s prodajo svojih proizvodov ali opravljanja svojih storitev drugim sektorjem na trgu, in niso realizirani iz javnih virov, pač pa s plačilom neposrednega uporabnika teh proizvodov ali storitev. Med tovrstne nepodjetniške dejavnosti državnih organov sodijo: tiskanje in prodaja publikacij in tiskovin, plačila za opravljene inšpekcijske preglede, plačila stroškov sodnih postopkov, plačila za geodetske storitve, gospodarska dejavnost zaporov, neposredna plačila uporabnikov za nekatere storitve javnih služb (npr. doplačila v domovih za ostarele, vrtcih, plačila vstopnic za kulturne prireditve itd.).

Med druge nedavčne prihodke pa so razvrščeni tudi dodatni prostovoljni prispevki za socialno varnost (dokupi pokojninske dobe idr.).

Davčni in nedavčni prihodki skupaj tvorijo *tekoče javnofinančne prihodke*.

- Tretja skupina prihodkov so **kapitalski prihodki**. To so prihodki, ki so realizirani iz naslova prodaje realnega (fizičnega) premoženja, to je prodaje zgradb, opreme, drugih osnovnih sredstev, zemljišč, nematerialnega premoženja (patentov, licenc, blagovnih znamk), zalog in interventnih oziroma blagovnih rezerv.
- V četrto skupino prihodkov se razvrščajo **prejete donacije iz domačih in tujih virov**. V to skupino prihodkov se uvrščajo tiste vrste tekočih in kapitalskih prihodkov, ki predstavljajo nepovratna plačila ter prostovoljna nakazila sredstev, prejeta bodisi iz domačih virov: od domačih pravnih oseb (zasebnih podjetij, finančnih družb) ali domačih fizičnih oseb; ali iz tujine: od mednarodnih institucij, mednarodnih nevladnih organizacij, od posameznih tujih vlad in njihovih institucij ter od tujih pravnih in fizičnih oseb. V to skupino prihodkov spadajo prejete donacije ter prejeta *denarna darila in volila*. Prejete donacije so sredstva, prejeta na podlagi posebnih sporazumov, dogovorov in pogodb o obsegu in programu koriščenja teh sredstev za posamezne namene, za katere se ta sredstva dodelijo in na podlagi določenih pogojev, pod katerimi se sredstva črpajo in porabljajo. Prejeta denarna darila in volila pa so nepovratna

sredstva, prejeta od domačih in tujih pravnih in fizičnih oseb na podlagi posebnih darilnih in podobnih pogodb za določene namene porabe.

- Zadnja – peta skupina javnofinančnih prihodkov so **transferni prihodki**. V to skupino spadajo vsa sredstva, ki jih posamezna institucija javnega financiranja (posamezna blagajna javnega financiranja) prejema iz drugih javnofinančnih institucij, to je iz državnega proračuna, proračunov lokalnih skupnosti, ali iz enega od skladov socialnega zavarovanja.

Tovrstni prihodki niso izvirni javnofinančnih prihodki (pridobljeni iz naslova davčnih, nedavčnih ali kapitalskih prihodkov), niti to niso prihodki, pridobljeni iz naslova prodaje proizvodov in storitev (t.j. od opravljanja lastne dejavnosti), pač pa predstavljajo transfer sredstev iz drugih blagajn javnega financiranja (transfere sredstev med posameznimi javnofinančnimi institucijami). Pri konsolidaciji javnofinančnih tokov se pri sestavi globalne bilance javnega financiranja transferni prihodki konsolidirajo – pobotajo s transfernimi odhodki, to je tistimi vrstami odhodkov, ki ne predstavljajo končne porabe, pač pa le transfer sredstev v druge javnofinančne institucije ali druge državne institucije. Zato jih je potrebno izkazovati ločeno v posebni skupini prihodkov.

- b) Na strani **JAVNOFINANČNIH ODHODKOV** nova ekonomska klasifikacija razlikuje štiri osnovne skupine odhodkov. Merila za ekonomsko klasifikacijo odhodkov so ekonomske značilnosti posameznih javnofinančnih odhodkov, zato obstaja neposredna povezava med ekonomsko členitvijo odhodkov in računovodskih evidentiranjem in izkazovanjem posameznih javnofinančnih odhodkov. Zato tudi govorimo o enotni proračunski in računovodski ekonomski klasifikaciji javnofinančnih odhodkov.
- Prva skupina odhodkov so **tekoči odhodki**. Ti zajemajo:

- *plače in druge izdatke zaposlenim*: to so vsa tekoča plačila, nastala zaradi stroškov dela (to je sredstva za plačila in dodatke, povračila in nadomestila, sredstva za nadurno delo, regres za letni dopust ter druge izdatke zaposlenim).
- *prispevki delodajalcev za socialno varnost* (prispevki za bruto plače), ki jih delodajalci plačujejo za posamezne vrste obveznega socialnega zavarovanja zaposlenih.
- *izdatki za blago in storitve*: izdatki za blago in storitve vključujejo vsa plačila za nabavljeni material in drugo blago ter plačila za opravljene storitve, ki jih država pridobiva na trgu. Sem sodijo vsi nakupi materiala, goriva in energije, izdatki za tekoče vzdrževanje in popravila, plačila potnih stroškov, izdatki za najemnine in zakupnine ter izdatki za vse vrste storitev, ki jih za državo opravljajo bodisi pravne ali fizične osebe (proizvodne in neproizvodne storitve, intelektualne storitve itd.). Vključujejo tudi izdatke za nakupe drobne opreme, ki je klasificirana gleda na računovodska pravila med tekočimi odhodki, in sicer glede na njihovo vrednost ali življenjsko dobo (vrednost pod 500 ECU in življenjska doba krajša od enega leta).

V kategorijo tekočih izdatkov za blago in storitve se skladno z novo ekonomsko klasifikacijo razvrščajo tudi odhodki investicijskega značaja, ki so namenjeni za vojaške namene in za specialno policijsko opremo.

- plačila obresti za servisiranje domačega in tujega dolga se na naslednjih ravneh razvrščajo na plačila obresti od najetih kreditov in na plačila obresti od izdanih

vrednostnih papirjev. V podrobnejši klasifikaciji pa se nadalje razčlenjujejo po posameznih vrstah domačij oziroma tujih posojilodajalcev.

- *sredstva, izločena v rezerve*: podskupina vključuje izločanja sredstev v proračunske rezerve, vključno s sredstvi tekoče proračunske rezerve za morebitne odhodke, ki niso bili predvideni v času priprave proračuna. V izvrševanju proračuna se odhodki, ki se plačajo iz sredstev rezerv, računovodsko evidentirajo v okviru ustreznega dohodkovnega konta in ne v okviru konta rezerv.

➤ Druga skupina tekočih odhodkov zajema **tekoče transfere**.

V to skupino tekočih odhodkov so zajeta vsa nepovratna, nepoplačljiva plačila, za katera država (plačnik) od prejemnika sredstev v povračilo ne pridobi nikakršnega materiala ali drugega blaga oziroma prejemnik teh sredstev za plačnika (državo) ne opravi nikakršne storitve. Uporaba sredstev mora biti pri prejemniku tekoče ali splošne narave in ne investicijskega značaja.

Odhodki, ki so zajeti v to skupino, so klasificirani glede na vrsto prejemnika sredstev:

- *subvencije*: vključujejo vsa nepovratna sredstva, dana javnim ali privatnim podjetjem, finančnim institucijam (banke, zavarovalnice) ali zasebnim tržnim proizvajalcem (obrtniki, kmetje in drugi proizvajalci blaga in storitev na trgu). Prejemniki teh sredstev jih obravnavajo kot prihodek tekočega poslovanja. Subvencije se izkazujejo pod različnimi nazivi: regresi, kompenzacije, premije, nadomestila, povračila idr. Najpogosteje je njihov namen bodisi znižanje cen za končnega uporabnika ali pa zvišanje dohodkov proizvajalcev.

Subvencije so v ekonomski klasifikaciji razčlenjene po vrstah ekonomskih subjektov – prejemnikov subvencij (subvencije javnim podjetjem, finančnim institucijam, privatnim podjetjem in zasebnikom), in v nadaljnji členitvi po vrstah oziroma namenu subvencije (subvencioniranje cen, subvencioniranje obresti, pokrivanje izgub, subvencioniranje proizvodnje, subvencioniranje zaposlovanja itd.).

- *transferi posameznikom in gospodinjstvom*: zajemajo vsa plačila, namenjena za tekočo porabo posameznikov ali gospodinjstev in predstavljajo splošni dodatek k družinskim dohodkom ali pa delno ali polno nadomestilo posameznikom ali gospodinjstvom za posebne vrste izdatkov (socialno zavarovanje, varstvo nezaposlenih, ostarelih in invalidov, družinski prejemki, štipendije, pokojnine, nadomestila plač v času bolezenske odsotnosti ipd.). Tudi za tovrstne transfere je značilno, da koristniki teh sredstev plačniku (državi) ne opravijo nikakršnih storitev oziroma ne nudijo nikakršnega nadomestila.

V okviru transferov posameznikom se izkazujejo tako neposredna plačila posameznikom iz proračunov, kot tudi sredstva, ki jih posamezniki sicer ne prejmejo neposredno, pač pa koristijo njihove ugodnosti (npr.: pri regresiranju študentske prehrane ali regresiranju potovanj učencev in študentov, kjer so prejemniki sredstev podjetja, ki študentom in dijakom nudijo cenejšo prehrano oziroma cenejši prevoz. Čeprav so prejemniki teh sredstev podjetja in ne neposredno posamezniki, se ti transferi ne izkazujejo v okviru subvencij podjetjem, pač pa med transferi posameznikom).

- *transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam*: predstavljajo tretjo skupino tekočih transferov, pri čemer se pod neprofitnimi organizacijami razumejo javne ali privatne nevladne institucije, katerih cilj ni pridobitev dobička, ampak je njihov namen delovanja javno koristen, dobrodelen, kot so npr. Rdeči križ, dobrodelne organizacije,

verske organizacije, društva (kulturna, športna društva, gasilska društva, strokovna društva in zveze itd) in druge neprofitne ustanove.

- *tekoči transferi drugim ravnem države*: zajemajo vse transfere sredstev, ki se iz centralne ravni države (bodisi iz državnega proračuna, ali iz posameznih ministrstev ali iz drugih skladov na ravni države usmerjajo v proračune lokalnih skupnosti. Na ravni lokalnih skupnosti pa se v okviru teh transferov izkazujejo sredstva, ki se iz ene lokalne skupnosti nakazujejo drugi lokalni skupnosti ter sredstva, ki se namenjajo za financiranje ožjih delov lokalnih skupnosti; krajevne skupnosti).
- *tekoči transferi v javne zavode in druge izvajalce javnih služb*: zajemajo vse izdatke za plačila storitev javnim zavodom, javnim gospodarskim službam in drugim izvajalcem javnih služb, ki se financirajo iz proračunov. V podrobnejši razvrstitvi so ti transferi kalkulatивно razčlenjeni po osnovnih namenih porabe teh sredstev (sredstva za plače in druge prejemke zaposlenim, sredstva za prispevke delodajalca, sredstva za izdatke za blago in storitve).
- *tekoči transferi v tujino*: obsegajo izdatke za plačila tekočih odhodkov različnim mednarodnim institucijam (članarine, kotizacije, pristopnine ipd.) in izdatke tujim vladnim in nevladnim neprofitnim institucijam in organizacijam v tujini.

Naslednji dve skupini odhodkov, to so investicijski odhodki ter investicijski transferi, pa imata značaj kapitalskih odhodkov.

- **Investicijski odhodki** zajemajo plačila, namenjena pridobitvi ali nakupu opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, to je zgradb in prostorov, prevoznih sredstev, opreme in napeljav ter drugih osnovnih sredstev. Zajemajo tudi izdatke za novogradnje, rekonstrukcije in adaptacije ter za investicijsko vzdrževanje in obnove osnovnih sredstev, izdatke za nakup zemljišč in naravnih bogastev ter izdatke za nakup nematerialnega premoženja, blagovnih rezerv in interventnih zalog. Zajemajo pa tudi plačila za izdelavo investicijskih načrtov, študij o izvedljivosti projektov in projektne dokumentacije.

Odhodki iz tega naslova pomenijo povečevanje realnega premoženja države in povečujejo vrednost opredmetenih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev v bilancah stanja države na centralni oziroma lokalni ravni. Skladno z mednarodno ekonomsko klasifikacijo se med investicijske odhodke ne vključujejo izdatki za nakup vojaške opreme in orožja ter izdatki za gradnjo in adaptacijo vojaških objektov, (razen vojnih bolnic in stanovanj za vojaško osebje), ki se vključujejo med tekoče izdatke za blago in storitve.

- **Investicijski transferi** pa vključujejo izdatke države, ki predstavljajo nepovratna sredstva, in so namenjeni plačilu investicijskih odhodkov prejemnikov sredstev, to je za nakup ali gradnjo osnovnih sredstev, nabavo opreme ali drugih opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, za investicijsko vzdrževanje, obnove idr. Prejemniki teh sredstev so subjekti, ki niso proračunski uporabniki. Investicijski transferi so izdatki države, ki za prejemnike sredstev ne pomenijo vzpostavitev finančne obveznosti do države, pač pa za prejemnika sredstev predstavljajo nepovratna sredstva.

Za razliko od investicijskih odhodkov investicijski transferi ne povečujejo realnega (fizičnega) premoženja države (ne povečujejo vrednosti opredmetenih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev v bilancah stanja države na centralni oziroma lokalni ravni), pač pa povečujejo realno premoženje prejemnikov teh sredstev (javnih

oziroma privatnih podjetij, posameznikov, finančnih institucij, zavodov itd.). V bilancah stanja države (oziroma občine) pa se investicijski transferi izkazujejo kot finančna naložba države oz.občine v javni zavod ali javno podjetje, finančno institucijo itd.

Za posamezno obstoječo proračunsko postavko je glede na vir financiranja zajet tip proračunske postavke (področja proračunske porabe, glavni programi, podprogrami), ki se deli na (Proračunski priročnik za pripravo državnega proračuna za leti 2001-2002, 2001):

1. Proračun
2. Kupnine
3. Donacija - bilanca A
4. TRP-Temeljni razvojni programi
5. Prodaja in zamenjava stvarnega premoženja
6. Lastna dejavnost
7. Sredstva odškodnin iz zavarovanja premoženja
8. Proračunska rezerva
9. Požarna taksa
10. Promocija turizma - koncesijske dajatve
11. Vzdrževanje melioracij
12. Dana posojila
13. Povečanje kapitalskih deležev
14. Donacija - bilanca B
15. Dana posojila in povečanje kapitalskih deležev - vezano na prejemke
16. Odplačila glavnice
17. Proračunski skladi
19. Posebne transakcije
20. Lastna udeležba
21. SOD - Bilanca A
22. SOD - Bilanca C
90. Nerazčiščene postavke

Saldo bilance prihodkov in odhodkov je izkazan kot:

- proračunski presežek (»Surplus«) (v primeru, ko celotni prihodki, realizirani v posameznem proračunskem obdobju presegajo celotne odhodke v tem obdobju) oziroma kot
- proračunski primanjkljaj (»Deficit«) (v primeru, ko v posameznem proračunskem obdobju realizirani celotni odhodki presegajo dosežene prihodke v tem obdobju).

Primarni presežek (primanjkljaj) je saldo bilance prihodkov in odhodkov, zmanjšan za saldo prihodkov od obresti in odhodkov za plačila obresti. **Tekoči presežek (primanjkljaj)** izkazuje saldo tekočega dela prihodkov in odhodkov (ne zajema kapitalskih prihodkov, prejetih donacij in transfernih prihodkov na strani prihodkov ter investicijskih transferov na strani odhodkov).

Spodnja tabela prikazuje presežek oziroma proračunski primanjkljaj v obdobju od 1992-2001.

Tabela 2: Proračunski presežek oziroma proračunski primanjkljaj v obdobju 1992-2001

Leto	Prihodki proračuna	Odhodki proračuna	Proračunski presežek / primanjkljaj	Primarni presežek / primanjkljaj	Tekoči presežek / primanjkljaj
0	1	2	3=1-2	4	5
1992	217.626	217.410	216	4.316	25.182
1993	319.640	319.320	320	16.459	36.312
1994	421.154	409.326	11.827	35.051	71.307
1995	520.375	500.333	20.042	43.068	84.505
1996	613.322	594.464	18.858	47.744	85.580
1997	705.817	737.902	-32.085	582	40.699
1998	813.723	848.856	-35.133	3.115	50.983
1999	943.085	962.700	-19.615	26.472	86.212
2000	990.987	1.028.945	-37.959	16.083	55.944
2001	1.144.861	1.194.179	-49.318	16.360	52.432

Vir: Interni viri Ministrstva za finance, 2002.

B. V računu finančnih terjatev in naložb, ki je z novo ekonomsko klasifikacijo na novo uveden v bilančne izkaze javnofinančnih tokov, zajema tiste tokove izdatkov, ki za državo nimajo značaja odhodkov (to je nepovratno danih sredstev), pač pa imajo bodisi značaj danih posojil bodisi finančnih naložb oziroma kapitalskih vlog države v podjetja, banke oziroma druge finančne institucije.

Ta plačila imajo za rezultat nastanek finančne terjatve države (ali občine) do prejemnika teh sredstev ali pa vzpostavitev oziroma povečanje kapitalskega deleža države v lastniški strukturi prejemnikov teh sredstev. V okviru te skupine izdatkov se izkazujejo tudi plačila zapadlih jamstev države podjetjem ali finančnim institucijam, ki prav tako pomenijo vzpostavitev terjatev države do prejemnikov teh sredstev.

Na strani prejemnikov pa so v tem računu izkazani tokovi prejemnikov, ki nimajo značaja prihodkov, pač pa so to sredstva iz naslova prejetih vračil posojenih sredstev države oziroma prejetih sredstev iz naslova prodaje kapitalskih deležev države v podjetjih, bankah in drugih finančnih institucijah.

C. V računu financiranja se izkazuje tokove zadolževanja in odplačil dolgov, povezane s servisiranjem dolga države, oziroma s financiranjem proračunskega deficita, to je salda bilance prihodkov in odhodkov ter računa finančnih terjatev in naložb.

Zadolževanje je razčlenjeno na najemanje domačih in tujih kreditov ter na sredstva, pridobljena z izdajo državnih vrednostnih papirjev na domačem in tujih finančnih trgih. Odplačila dolga pa so razčlenjena na odplačila domačih in tujih kreditov ter odplačila glavnice zapadlih državnih vrednostnih papirjev. V računu financiranja se kot saldo izkazujejo tudi spremembe denarnih sredstev na računih v teku proračunskega leta.

3.2.4. Vrednotenje in proračunsko obdobje

Bilance javnega financiranja izkazujejo tokove plačil, ki so bila izvedena v posameznem mesecu oziroma koledarskem letu. V podatkih za posamezno proračunsko leto so poleg tega vključena tudi plačila, izvršena v januarju naslednjega leta, ki se nanašajo na poravnavo obveznosti predhodnega leta, skladno z določili Zakona o izvrševanju proračuna (Uradni list RS, št. 91/98).

Med prihodke proračuna Republike Slovenije za leto 2001 so vključeni tudi prihodki od prometnega davka, ki so bili vplačani od 15. januarja 2002 in so se nanašali na promet v letu 2001. Med odhodke proračuna za leto 2001 so vključena tudi sredstva, ki so bila zagotovljena iz prihodkov leta 2001 in nakazana proračunskim uporabnikom do 31. januarja 2002 za poravnavo obveznosti, ki so nastale v letu 2001.

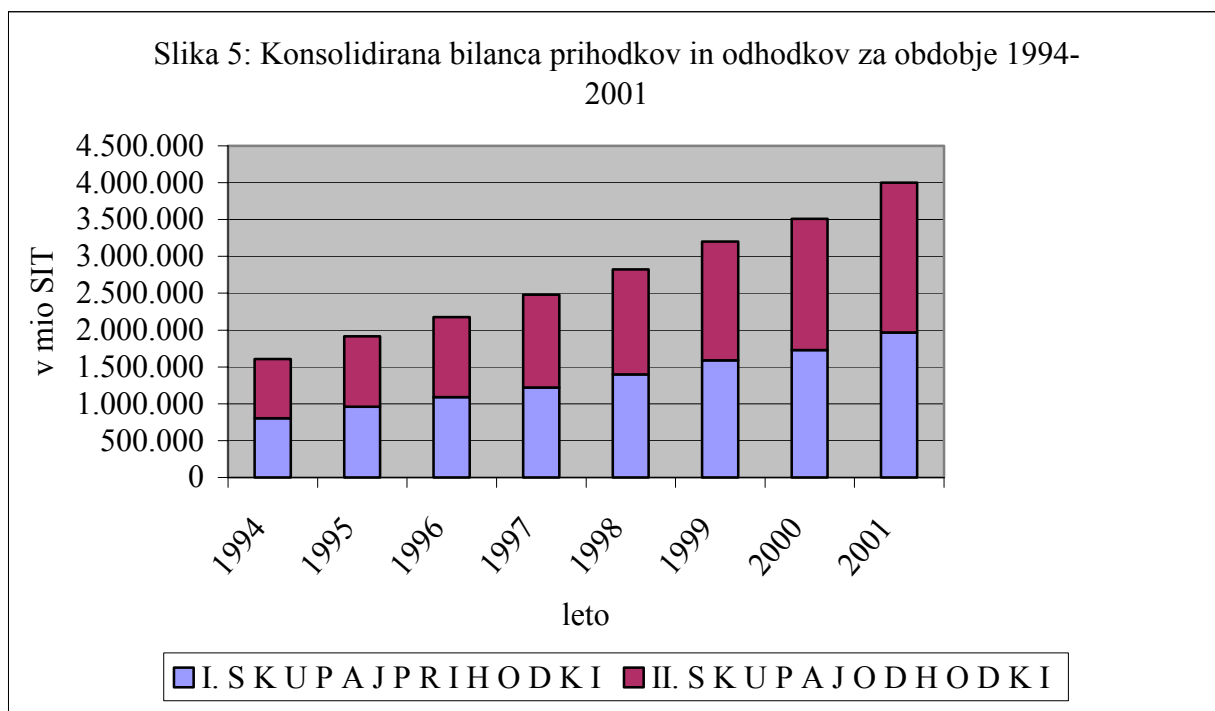
3.2.5. Konsolidacija globalne bilance javnega financiranja

Konsolidacija je izločitev transfernih tokov med posameznimi blagajnami javnega financiranja. Izdelana je bila na osnovi metodologije Mednarodnega denarnega sklada (Manual on Government Finance Statistics – GFS, 2000. str. 33).

Postopki, uporabljeni pri konsolidaciji globalne bilance javnega financiranja (»Consolidated General Government Accounts«), zajemajo naslednje vrste transfernih tokov (Bilten javnih financ, 2001, str. 115):

1. Prva kategorija transfernih tokov, ki so tako na strani prihodkov kot na strani odhodkov pri sestavljanju globalne bilance javnega financiranja v postopku konsolidacije izločeni, so prispevki delodajalcev za socialno varnost za zaposlene v državnih in občinskih organih ter za zaposlene v javnih zavodih in drugih izvajalcih javnih služb, ki se plačujejo bodisi iz državnega proračuna ali občinskih proračunov v ZPIZ in ZZZS v ZPIZ, bodisi iz ZZZS v državni proračun. Ti tokovi predstavljajo transfere med blagajnami javnega financiranja in ne izvirne javnofinančne prihodke in jih je treba v sestavljanju globalne konsolidirane bilance konsolidirati (pobotati oziroma izločiti), kar pomeni, da jih je treba v globalni bilanci javnega financiranja odšteti tako na strani prihodkov kot na strani odhodkov.
2. Iz državnega proračuna se v lokalne proračune transferirajo poleg dopolnilnih sredstev občinam tudi nekateri dodatni transferi, ki se v lokalne proračune nakazujejo posredno iz posameznih ministrstev, tako za tekoče namene, kot za investicijske namene.
3. V konsolidacijo so zajeti nekateri transferni tokovi med državnim proračunom in Zavodom za zdravstveno zavarovanje (npr. plačila prispevkov za zdravstveno zavarovanje nekaterih kategorij prebivalstva, ki se plačujejo bodisi preko posameznih ministrstev ali preko zavoda za zaposlovanje, ki so doslej izkazovali kot izvirni prihodki ZZZS, čeprav dejansko pomenijo transfer med obema javnofinančnima blagajnama) ter nekatera transferna plačila med občinskimi proračuni in Zavodom za zdravstveno zavarovanje.

Spodaj je prikazana konsolidirana bilanca prihodkov in odhodkov za obdobje od 1994-2001.



Vir: <http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilvl.htm>, 2002.

4. Četrty sklop transfe rnyh tokov so nekateri tokovi lastnyh przyhodkov oziroma przyhodkov od prodaje proizvodov in storitev, ki jih posameznyi upravnyi organi zaračunavajo tudi drugim državnim organom ali drugim blagajnam javnega financiranja (glej prilogo 5).

3.2.6. Postopek priprave vladnega predloga proračuna

V postopku priprave proračuna sodelujejo Ministrstvo za finance, Urad za makroekonomske analize in razvoj (UMAR) ter proračunski uporabniki. V okviru Ministrstva za finance je enota za proračun, ki opravlja naloge v zvezi z pripravo in izvrševanjem proračuna:

- Sektor za proračun je zadolžen za pripravo in izvrševanje proračuna. Priprava proračuna obsega izdajo proračunske okrožnice, usklajevanje osnutkov proračunskih dokumentov s proračunskimi uporabniki in oblikovanje večletnih proračunski načrtov.
- Služba za analize in bilance javnega financiranja je pristojna za pripravo makroekonomskih analiz, potrebnih za pripravo proračuna, in deluje v povezavi z UMAR.

V nadaljevanju je podan terminski načrt priprave državnega proračuna za leti 2002 in 2003, ki je bil sprejet s sklepom na seji z dne 12.07.2001.

Tabela 3: Vsebina in trajanje priprav proračuna RS znotraj vlade za obdobje 2002-2003

AKTIVNOSTI	ROK
Sprejem gradiva na vladi: Proračunski memorandum, makrofiskalni scenarij in proračunska izhodišča za leta 2002-2005	12. julij 2001
Posredovanje Navodila za pripravo predloga državnega proračuna iz 15. člena uredbe	18. julij 2001
Posredovanje predlogov finančnih načrtov na MF, posredovanje načrta razvojnih programov in obrazložitev finančnih načrtov ter programa dela oziroma letnega izvedbenega načrta	16. avgust 2001
Obdelava prejetih gradiv na MF	17.-31. avgust 2001
Usklajevanje predloga proračuna med MF in predlagatelji finančnih načrtov	3.-9. september 2001
Oblikovanje predloga proračuna za sprejem na vladi	10.-13. september 2001
Predložitev poročila o stopnji usklajenosti proračuna vladi	16. september 2001
Predložitev predloga proračuna z vsemi spremljajočimi dokumenti v sprejem vladi	20. september 2001
Končno oblikovanje gradiva za Državni zbor	20.-28. september 2001
Vlada predloži Predlog proračuna z vsemi spremnimi dokumenti v Državni zbor	1. oktober 2001

Vir: Proračunski priročnik 2002-2003, 5, str. 30.

Viri podatkov za mesečno izkazovanje javno finančnih tokov posameznih blagajn so naslednji:

a) Viri podatkov za državni proračun:

Podatki o prihodkih državnega proračuna temeljijo na uradnih tekočih računovodskih evidencah Sektorja za javno računovodstva Ministrstva za finance o vplačilih posameznih vrst prihodkov na račun proračuna Republike Slovenije.

Podatki o odhodkih državnega proračuna prav tako temeljijo na uradnih tekočih računovodskih evidencah Ministrstva za finance o porabi proračunskih sredstev po posameznih namenih in po posameznih proračunskih uporabnikih.

b) Viri podatkov za ostale javnofinančne blagajne :

Ministrstvo za finance redno mesečno zbira in obdeluje podatke od ostalih blagajn javnega financiranja, to je Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavoda za zdravstveno zavarovanje kot tudi od vseh proračunov občin na podlagi naslednjih odredb:

- *Odredba o poročanju Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije o prihodkih in odhodkih, danih in vrnjenih posojilih ter zadolževanju in odplačilih dolga* (Uradni list RS, št. 16-821/99), na osnovi katere Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje mesečno poroča Ministrstvu za finance po predpisani shemi in odredbe;
- *Odredba o poročanju Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije o prihodkih in odhodkih, danih in vrnjenih posojilih ter zadolževanju in odplačilih dolga* (Uradni list

RS, št. 16/99), na osnovi katere Zavod za zdravstveno zavarovanje mesečno poroča Ministrstvu za finance po predpisani shemi iz odredbe;

- *Odredba o poročanju občin o prihodkih in odhodkih, danih in vrnjenih posojilih ter zadolževanju in odplačilih dolga* (Uradni list RS, št. 23-1367/01), na osnovi katere vse občine mesečno poročajo Ministrstvu za finance po predpisani shemi iz odredbe;

3.2.7. Oblikovanje proračunskih ciljev

Kljub temu, da se državni proračun v večini držav pripravlja za eno leto, mora upoštevati tudi dogodke, ki presegajo okvir enega leta. To še posebej velja za pričakovane prihodke, večletne stroške posameznih programov oziroma vladnih politik in vzdržnost fiskalne politike, ki se kaže v državnem dolgu. Srednjeročni pregled je nujen, saj je obdobje enega leta prekratko, da bi lahko postavili proračunske odhodkovne prednosti. Ko se proračun oblikuje, je velik del odhodkov, npr. plače, socialni prejemki, stroški servisiranja dolga, že vnaprej določen. Na kratek rok jih je možno spreminjati, spremenijo pa se lahko v daljšem časovnem obdobju. Tudi glede ostalih odhodkov velja, da se kratkoročno lahko spreminjajo zgolj med 5% in 10%. To pomeni, da je vsako resno oblikovanje odhodkovnih prednosti mogoče le v daljšem obdobju od enega leta. Brez srednjeročnega planiranja in napovedovanja bodo letne spremembe proračunskih odhodkov naključne in usmerjene na ukrepe in aktivnosti, ki lahko dajejo rezultate samo v enem letu oziroma na kratek rok (Kamnar, 2002, str. 8).

Začetek priprave vsakega letnega proračuna je jasna definicija fiskalnih ciljev in postavitev strateškega okvira, kjer se tako javni upravi kakor državljanom, jasno pokaže zeleno smer sprememb. Zmožnost prevajanja političnih prednosti v proračun in zagotavljanje ustreznosti dejanskih proračunskih odhodkov s primerno alokacijo proračunskih virov, je v veliki meri odvisna od kakovosti srednjeročnih makroekonomskih in fiskalnih projekcij ter napovedi prihodkov. Makroekonomske projekcije niso enostavne napovedi, ki temeljijo zgolj na trendih makroekonomskih spremenljivk. Projekcije morajo upoštevati cilje in instrumente monetarne, fiskalne, tečajne in menjalne politike, upravljanja z javnim dolgom, regulacije in spodbujanja razvoja zasebnega sektorja ter reforme javnega sektorja. Projekcije se navadno nanašajo na tekoče leto in prihodnja 3 do 4 leta. Srednjeročna projekcija bo poleg makroekonomskih agregatov zajemala vsaj tri glavne kategorije proračunskih prihodkov (davčne, nedavčne, kapitalske) in odhodke, agregirane po področjih in funkcijah.

Vse EU članice v okviru srednjeročnega finančnega planiranja in napovedovanja pripravljajo tudi indikativne večletne proračune, ki vsebujejo najmanj naslednje (Kamnar, 2002, str. 24):

- proračunske cilje: obseg javnega dolga oziroma letni obseg zadolžitve države, obseg prihodkov in odhodkov, primanjkljaj oziroma presežek (v absolutnih zneskih in kot deleže BDP);
- ocene pričakovanega gibanja gospodarskih indikatorjev: javne investicije, realna rast BDP, zaposlenost in inflacija;
- proračunske ukrepe in ukrepe drugih ekonomskih politik, ki bodo potrebni za uresničitev načrtovanih ciljev, vključno z ocenami njihovega vpliva na proračun;
- analizo učinkov sprememb glavnih ekonomskih predpostavk na proračun in zadolžitev.

V nekaterih državah večletne proračunske projekcije ostajajo na agregatni ravni, v nekaterih pa jih oblikujejo zelo podrobno, do ravni programov. V nekaterih državah imajo zgolj indikativni značaj, v drugih pa vsaj za prvi dve proračunski leti predstavljajo potrjeno v parlamentu.

V nadaljevanju navajam cilje proračuna in načela zakonov (Zakon o javnih financah, 1999):

- 1) Pri pripravi in izvrševanju proračuna si je treba prizadevati za makroekonomsko stabilnost ter zagotavljati trajen in stabilen narodnogospodarski razvoj.
- 2) Sredstva proračuna se uporabljajo za financiranje funkcij državnih in občinskih organov, za izvajanje njihovih nalog in druge namene, ki so opredeljeni z Ustavo, zakoni ali občinskimi predpisi ter v višini, ki je nujna za delovanje in izvajanje njihovih nalog in programov.
- 3) Pri pripravi in izvrševanju proračuna je treba spoštovati načeli učinkovitosti in gospodarnosti.
- 4) V proračunu se izkazujejo vsi prejemki, ki pripadajo državi oziroma občini, ter vsi izdatki države oziroma občine za posamezne namene.
- 5) Vsi prejemki in izdatki se izkazujejo v polnem (bruto) obsegu brez medsebojnega poračunavanja.
- 6) Vsi prejemki služijo za pokrivanje vseh izdatkov, razen če s tem zakonom ali zakonom, ki ureja izvrševanje proračuna za posamezno leto, oziroma v odloku, s katerim se sprejme občinski proračun, ni določeno drugače.
- 7) Proračun mora biti uravnotežen med prejemki in izdatki.
- 8) Proračun sprejema Državni zbor Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: Državni zbor) oziroma občinski svet za leto, ki je enako koledarskemu letu.
- 9) Proračun sprejme državni zbor oziroma občinski svet pred začetkom leta, na katerega se nanaša.
- 10) Država oziroma občina lahko v tekočem letu razpolaga s tistimi prejemki, ki so bili vplačani v njen proračun do konca tekočega leta. Med izdatke proračuna tekočega leta se štejejo tista izplačila iz proračuna, ki so bila izvršena do konca tekočega leta.
- 11) Neposredni uporabniki lahko prevzemajo obveznosti in izplačujejo sredstva proračuna v breme proračuna tekočega leta samo za namen ter do višine, ki sta določena s proračunom, in če so za to izpolnjeni vsi z Ustavo, zakoni in drugimi predpisi določeni pogoji, če s tem zakonom ni drugače določeno.
- 12) Ukrepe, ki imajo pomembne finančne posledice, je treba utemeljiti z analizo stroškov in koristi v skladu s posebnimi predpisi.

Posamezni izrazi imajo po tem zakonu naslednji pomen (Zakon o javnih financah, 1999):

- A. **Proračun** je akt države oziroma občine, s katerim so predvideni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno leto;
- B. **Spremembe proračuna** so akt o spremembah in dopolnitvah državnega oziroma občinskega proračuna, ki ga vlada predloži v sprejem Državnemu zboru oziroma župan občinskemu svetu pred začetkom leta, na katerega se sprejeti proračun nanaša;
- C. **Rebalans proračuna** je akt države oziroma občine o spremembi proračuna med proračunskim letom;

- D. **Finančni načrt** je akt neposrednega in posrednega uporabnika proračuna, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, s katerim so predvideni njegovi prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki za eno leto;

Dokumenti dolgoročnega razvojnega načrtovanja so strategija gospodarskega razvoja Slovenije, prostorski plani in razvojni programi;

- E. **Neposredni uporabniki** so državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava;
- F. **Posredni uporabniki** so javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina;
- G. **Prejemniki proračunskih sredstev** so fizične ali pravne osebe, ki na podlagi pogodbe, sklenjene z neposrednim uporabnikom, odločbe ali sklepa neposrednega uporabnika prejmejo proračunska sredstva;
- H. **Javni sektor** so neposredni in posredni uporabniki, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje;
- I. **Obvezne dajatve** so vsi davčni prihodki in nedavčni prihodki, ki so z zakoni in drugimi predpisi predpisani kot splošno obvezni (npr. takse, pristojbine in denarne kazni);
- J. **Prejemki** so vsi prihodki, sredstva od prejetih vračil danih posojil, sredstva od prodaje kapitalskih deležev in iz naslova zadolževanja;
- K. **Donacija** je namenski neodplačni prihodek, ki ga domača ali tuja pravna ali fizična oseba prispeva za določen namen (npr. darilo, pomoč, volilo, denarna zapuščina);
- L. **Izdatki** so vsi odhodki, sredstva za dana posojila, sredstva za nakup kapitalskih deležev in za odplačila glavnice dolga;
- M. **Investicijski odhodki** so odhodki za naložbe v povečanje in ohranjanje stvarnega premoženja investitorja;
- Investicijski transferi** so nepovratni odhodki, namenjeni za investicije prejemnikov proračunskih sredstev (investitorjev);
- N. **Državne pomoči** so izdatki in zmanjšani prejemki države oziroma občine, ki pomenijo korist za prejemnika pomoči in mu tako zagotavljajo prednost pred konkurenti in so namenjeni za financiranje in sofinanciranje programov v institucionalnih enotah, ki se ukvarjajo s tržno proizvodnjo blaga in storitev;
- O. **Potrjen investicijski projekt** je investicijski projekt, ki je potrjen s sklepom investitorja in je pripravljen na podlagi predpisane investicijske dokumentacije;

- P. **Veljaven investicijski projekt** je investicijski projekt, ki je vključen v načrt razvojnih programov;
- Q. **Zadolževanje** je črpanje posojila ali izdaja vrednostnih papirjev za financiranje primanjkljaja in za odplačilo glavnice dolga in
- R. **Likvidnostno zadolževanje** je črpanje kratkoročnega posojila oziroma izdaja kratkoročnega vrednostnega papirja za financiranje začasnega primanjkljaja denarnih sredstev, ki je posledica neusklajenega gibanja prejemkov in izdatkov proračuna.

3.2.8. Problemi samostojnih (izoliranih) kratkoročnih odločitev proračuna

Državni proračun, ki se nanaša na eno leto, vsebuje v glavnem samo tiste prihodke in odhodke, ki se bodo zgodili v enem letu. Izjemo predstavljajo pravice prevzemanja obveznosti v prihodnjih letih, ki imajo pri nas osnovo v Zakonu o izvrševanju proračuna in v načrtu razvojnih programov. Sestava letnega proračuna je zasnovana na kratkoročnih in izoliranih načrtih proračunske porabe, zato ima niz neželenih učinkov (Kamnar, 2002, str. 25):

- izvedba nekaterih programov, zlasti investicijskih, se razteza na več let, zato enoletni proračun takih programov ne prikazuje v celoti, s čimer se izgubi njihova celotna vrednost in pomen;
- učinki, ki so vezani na posamezne politične odločitve, se redkokdaj pokažejo v istem proračunskem letu, ponavadi jih je moč zaznati v daljšem časovnem obdobju;
- brez dolgoročno zastavljenih fiskalnih oziroma proračunskih ciljev ni mogoče nadzorovati javnih financ;
- številni zakoni veljajo brez časovne omejitve ter tako določajo prihodke in odhodke v daljšem časovnem obdobju. Država potrebuje večletne projekcije, da bi ocenila posledice te zakonodaje v prihodnosti. Tako se izogne potrebi po hitrih spremembah, ki v proračunu povzroča velike probleme, saj je proračun na kratek rok izredno tog;
- v enoletnem proračunu je nemogoče določati težišča oziroma prednosti, zato omejevanje državne porabe prihaja premalo do izraza. Celo tedaj, ko se prednosti rangirajo, prihaja do premalo pretehtanih posledic odločitev, ki bodo vidne v daljšem časovnem obdobju;
- fiskalna politika je zgolj izbira med alternativami. Zato je potrebno postaviti cilje vnaprej. Posameznih odločitev ne moremo ocenjevati izolirano, brez upoštevanja drugih. Posebno kadar se planira od spodaj navzgor, kar pomeni, da sestavljamo v proračunu želje in potrebe posameznih ministrstev, ki praviloma težijo k širjenju svoje vloge in moči z nenehnim povečevanjem svojega proračuna. V takih okoliščinah je nemogoče slediti politiki, ki je usmerjena k določenemu cilju. Sestavljanje proračuna v takih razmerah pomeni zgolj korekcijo zahtevkov posameznih delov javne uprave. Za planiranje od zgoraj navzdol pa je potrebno zastaviti dolgoročneje cilje, ki se uresničujejo s posameznimi letnimi proračuni;
- v letnem proračunu je nemogoče prepoznati politiko alokacije v javnem sektorju, zato je potrebna daljša časovna dimenzija.

Da bi se izognili vsem naštetim pomanjkljivostim izoliranih in kratkoročnih odločitev, je potrebno z različnimi postopki povečati racionalnost državnih odločitev. Med te postopke uvrščamo srednjeročno finančno planiranje, spremljanje stranskih učinkov, proračunsko planiranje in programiranje in analizo stroškov in koristi. V nadaljevanju bom opisala

predvsem oblikovanje ciljev fiskalne politike in srednjeročno finančno oziroma proračunsko planiranje.

3.2.9. Večletno planiranje in napovedovanje proračunskih odhodkov

Praviloma se večletne ocene ponavljajo vsako leto. Prvo leto je v celoti usklajeno z letnim proračunom, napovedi (predvidevanja) odhodkov za prihodnja leta pa so indikativne. Vloga večletnih napovedi je v posameznih državah različna, njihov cilj pa je povečati celotno fiskalno disciplino ter povečati alokacijsko učinkovitost. V nekaterih državah postajajo večletne ocene (projekcije) izdatkov sestavni del letnega proračuna in s tem ključni instrument za kontrolo izdatkov, v drugih državah pa predstavljajo le okvire (osnove) za oblikovanje političnih odločitev. Napovedovanje vključuje oceno prihodnjih proračunskih virov in odhodkovnih potreb, medtem ko planiranje vsebuje oblikovanje ciljev in politik. V osnovi je cilj srednjeročnega planiranja in napovedovanja proračunskih odhodkov povečati proračunsko obvladljivost in vsebuje (Kamnar, 2002, str. 27):

- oblikovanje celovitih ciljev fiskalne politike in pojasnila, kako jih bo vlada dosegla v prihodnjih letih; ti cilji so nato prevedeni v zgornje meje posameznih proračunskih odhodkov;
- pripravo dobrih informacij o srednjeročnih stroških obstoječih programov in še trajajočih projektov in aktivnosti. To pogosto odkrije, da ima vlada na voljo zelo omejene resurse za doseganje svojih ciljev. Informacija služi samodisciplini ministrstev v predlaganju novih odhodkov in alarmira vlado, da mora takoj sprejeti nekatere odločitve, ki so potrebne za uresničitev zastavljenih fiskalnih ciljev v prihodnosti;
- odpiranje možnosti za oblikovanje predlogov za spremembo proračunske politike, ki jih bo potrebno uveljaviti v prihodnjih letih in hkrati določiti tudi instrumente za spremljanje njihovega izvajanja;
- razjasniti je potrebno vpliv sedanjih političnih odločitev na prihodnja proračunska leta, čeprav se v letnem proračunu ne izkazujejo v celoti. To so investicijski stroški države, ki se raztezajo v daljšem obdobju, programi, ki se uresničijo šele ob koncu leta in na začetku ne odražajo celotnih stroškov, programi, katerih vpliv na porabo bo v prihodnjih letih naraščal, programi, ki bodo imeli vpliv na porabo v prihodnjih letih in ne v letu, ko nastanejo.

Večletno planiranje se je pričelo uvajati v sedemdesetih letih 20. stoletja, kot instrument za identificiranje novih programov in alokacijo sredstev zanje v prihodnjih proračunih. V zvezi s tem sta se pojavila predvsem dva problema:

1. težnja po precenjevanju gospodarske rasti in razpoložljivih virov v prihodnjih obdobjih in
2. težnja, da so resorna ministrstva srednjeročne napovedi jemala že kot dane pravice.

To je povzročalo velike napore za znižanje proračunskih odhodkov celo tedaj, ko je postalo jasno, da so bile ekonomske ocene preveč optimistične ali ko so se spremenile politične prioritete. Upoštevanje omenjene težave in potrebo po večjem nadzoru nad proračunskimi odhodki se je večletno napovedovanje v osemdesetih letih spremenilo iz instrumenta za »odkrivanje« novih programov v instrument za kontrolo proračunskih odhodkov in proračunsko alokacijo močno omejenih proračunskih virov. Številne države so večletno planiranje spremenile v večletno napovedovanje in ga spremenile iz instrumenta za

programsko ekspanzijo v instrument omejevanja prihodnje porabe. To se je odrazilo zlasti v tem, da so napovedi temeljile na prihodnjih ocenah stroškov za obstoječe programe.

V principu naj bi večletne napovedi pokazale (Kamnar, 2002, str. 27):

- 1) sedanjo raven odhodkov;
- 2) ustrezne odhodke, ki bi zagotovili enako raven in kakovost storitev v prihodnosti;
- 3) prihranke nekaterih izdatkov, če se spremenita obseg in kakovost posameznih storitev in
- 4) novo politiko oziroma njene spremembe.

Stroški veljavne politike v glavnem vključujejo (Kamnar, 2002, str. 28):

- a) stroške ohranjanja sedanje ravni storitev ob upoštevanju pričakovane spremembe števila uporabnikov oziroma koristnikov;
- b) periodične stroške investicijskih programov, ki bodo dokončani v planiranem obdobju;
- c) bodoče stroške investicijskih programov;
- d) bodoče stroške programov, za katere so bile že sprejete odločitve in
- e) vpliv zunanjih dejavnikov (npr. demografskih gibanj).

Večletno planiranje in ocenjevanje lahko izhaja iz treh različnih pristopov (Kamnar, 2002, str. 30):

- 1) *tehnični pristop* pomeni tehnično napoved oziroma oceno bodočih stroškov veljavnih programov oziroma projektov;
- 2) *omejevalni pristop*, ki se odraža v ocenjevanju možnih prihrankov pri neprednostnih nalogah, programih ali sektorjih v predvidenem obdobju zato, da se pridobi prostor za programe višjega prednostnega reda, pri čemer se vključuje le odhodke veljavnih programov in tiste nove programe, ki so vključeni v letni proračun neposredno ob pripravi oziroma je zanje financiranje zagotovljeno;
- 3) t.i. *polno razvit pristop planiranja in programiranja*, ki poleg obstoječih programov in nalog identificira tudi nove politike in programe in njihove stroške v celotnem obravnavanem obdobju.

Večletne projekcije morajo izhajati iz konzervativnih ocen, da bi se tako izognili neželenim spremembam v prihodnosti. Večletne napovedi izgubijo svojo verodostojnost, če je potrebno ocene, pripravljene v preteklem letu, ob pripravi proračuna bistveno spreminjati navzdol. Ocene morajo biti enake proračunskim napovedim v prvem letu večletnega obdobja in nižje od projekcij odhodkov v makroekonomskem scenariju za prihodnja leta. Potrebno je predvideti dve vrsti nepredvidenih izdatkov, ki se bodo krile iz vnaprej oblikovane rezerve. Tehnična rezerva naj bi zagotavljala financiranje posledic sprememb ključnih makroekonomskih parametrov (npr. inflacije) in/ali nepredvidenega povečanja stroškov za izvajanje že sprejetih programov. Druga rezerva je t.i. programska rezerva, ki je vezana na politiko novih programov, ki še niso natančno definirani.

Drseči proračunski postopek mora integrirati letni proračun in večletne napovedi. Idealne procedure morajo vsebovati naslednje značilnosti (Kamnar, 2002, str. 30):

- večletne projekcije morajo imeti za osnovo dobro izhodišče v predhodnem proračunskem letu. Ministrstvo za finance mora obnoviti oceno predhodnega leta z upoštevanjem pričakovanega razvoja in ekonomske parametre, proračunsko

izvrševanje in ponoven pregled proračunskih odhodkov. Potrebno je pripraviti dobro predhodno oceno prihrankov, ki jih lahko pričakujemo na veljavnih programih v prihodnjem planskem obdobju;

- sektorski limiti morajo biti postavljeni za vsako leto večletnega obdobja in morajo temeljiti na veljavni vladni politiki in na predlaganih spremembah politike. Letni proračun in večletne ocene morajo biti pripravljene ob trdnih proračunskih omejitvah;
- veljavna politika mora biti jasno ločena od predlagane nove politike in političnih sprememb. Pogajanja o večletnih projekcijah in o letnem proračunu morajo potekati predvsem o spremembah politike v prihodnjih letih.

3.3. Nadzor

Nadzor oziroma proračunsko kontrolo lahko razvrstimo na notranjo in zunanjo.

a) Notranja kontrola

Z namenom zagotavljanja zakonitega in učinkovitega finančnega poslovanja, zanesljivih finančnih podatkov in informacij, točnosti in popolnosti knjigovodskih listin, varovanja sredstev in premoženja ministrstva, se pri poslovanju ministrstva upoštevajo standardi notranjega revidiranja. Odobravanje, izvajanje, evidentiranje poslovnih dogodkov ter knjigovodskih listin je razdeljeno na posamezne delavce (Navodila za finančno poslovanje Ministrstva za finance, 2001). Postopki notranjih kontrol so naslednji:

1. spremljanje izvajanja odobrenih postopkov in zahtev;
2. odkrivanje in odpravljanje napak, nesporazumov in neustreznega načina dela;
3. preprečevanje pojavljanja in ponavljanja nepravilnih dejanj;
4. preverjanje učinkovitosti in uspešnosti dela.

Notranje kontrole delujejo na vmesnih stopnjah poslovanja in omogočajo kontrolo celotnega procesa in posameznih stopenj.

Vodje sektorjev oziroma služb so dolžni stalno spremljati in nadzorovati delovanje svoje organizacijske enote ter se hitro in ustrezno odzivati na vsako nepravilno, negospodarno, neučinkovito in neuspešno dejanje.

Določila tega Pravilnika uporabljajo neposredni uporabniki proračuna Republike Slovenije (Pravilnik o skupnih kriterijih za organizacijo in postopke finančnega nadzora pri neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije, 2000).

Finančni nadzor pri neposrednih uporabnikih je sistem notranjih kontrol in notranje revizije kot ga določa 100. člen Zakona o javnih financah, v nadaljnjem besedilu ZJF.

Sistem notranjih kontrol neposredni uporabniki vzpostavijo in ohranjajo kot akcijski načrt, ki vključuje stališča in usmeritve vodstva, izražene skozi metode, postopke in druge ukrepe, ki dajejo primerna zagotovila za doseganje predvsem naslednjih ciljev:

- pospeševanje urejenega, gospodarnega, učinkovitega in uspešnega poslovanja ter zagotavljanje kakovostnih storitev v skladu z nalogami neposrednega uporabnika;
- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja, napak in poneverb ter drugih nepravilnosti;
- poslovanje po zakonih, drugih predpisih in navodilih vodstva;
- razvijanje in ohranjanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter pošteno prikazovanje teh podatkov v obdobjnih poročilih.

Notranje revidiranje (notranja revizija) je neodvisno presojanje poslovnih procesov in stanj, ki je pri neposrednem uporabniku zasnovano in uresničeno kot notranja storitvena dejavnost. Je oblika posrednega nadzora, ki ugotavlja in vrednoti primernost in uspešnost vseh drugih kontrol in katerega izsledki so namenjeni predvsem predstojniku neposrednih uporabnikov. Področje delovanja notranjega revidiranja praviloma zajema neodvisno strokovno ocenjevanje naslednjih področij:

- neoporečnosti informacijskih sistemov - točnost, pravočasnost in uporabnost računovodskih in ostalih poslovnih zapisov in poročil;
- spoštovanje razvojnih politik, načrtov, programov, postopkov, določenih v zakonih in drugih predpisih;
- gospodarnosti in učinkovitosti uporabe virov in varovanja premoženja;
- primernosti operativnih ciljev in uspešnosti rezultatov v primerjavi z najširšimi cilji neposrednega uporabnika, ustreznost delovanja notranjih kontrol kot celote.

Pri organiziranju notranjih kontrol mora predstojnik neposrednega uporabnika upoštevati zlasti naslednja načela:

1. Sistem notranje kontrole ter vsi postopki in pomembni poslovni dogodki morajo biti jasno dokumentirani, dokumentacija pa mora biti dostopna.
2. Posle in pomembne poslovne dogodkeodobrijo ali izvajajo upravni delavci v skladu s pristojnostmi.
3. Posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti takoj evidentirani in ustrezno razvrščeni, kar velja tudi za celoten proces in vključuje:
 - začetek posla oziroma poslovnega dogodka in pooblastilo za izvedbo;
 - vse stopnje izvajanja postopka;
 - dokončno razvrstitev v preglednih knjigovodskih evidencah.
4. Ključne dolžnosti in odgovornosti za odobravanje, izvajanje, evidentiranje in pregledovanje poslov in poslovnih dogodkov morajo biti določene za posamezen delokrog upravnih delavcev.
5. Za dodelitev, pregled in odobritev dela posameznega upravnega delavca se zahteva:
 - jasna seznanitev z obveznostmi javne predložitve računov z odgovornostmi in dolžnostmi, ki so dodeljene vsakemu upravnemu delavcu;
 - sistematično pregledovanje dela vsakega upravnega delavca v potrebnem obsegu in po vrstah nalog;
 - odobritev dela v odločilnih fazah, da se s tem zagotovi načrtovani potek dela.

6. Dodelitev, pregled in odobritev dela posameznega upravnega delavca zahteva:
- spremljanje izvajanja odobrenih postopkov in zahtev;
 - odkrivanje in odpravljanje napak, nesporazumov in neustreznega načina dela;
 - preprečevanje pojavljanja nepravilnih dejanj in ponavljanja teh dejanj;
 - preverjanje učinkovitosti in uspešnosti dela.
7. Dostop do sredstev in evidenc mora biti omejen na pooblašcene posameznike, ki so odgovorni za njihovo skrbništvo in uporabo. Za zagotovitev odgovornosti je treba sredstva občasno primerjati z evidentiranimi zneski in ugotoviti, če se med seboj ujemajo.
8. Ob upoštevanju temeljnih zahtev za uspešno in učinkovito delovanje notranjih kontrol, navedenih v tem členu, predlaga predstojnik neposrednega uporabnika podrobne notranje organizacijske predpise (pravilnike, organizacijsko shemo). Ti predpisi urejajo poslovanje neposrednega uporabnika s stališča:
- poslovnih dejavnosti, kar se nanaša zlasti na splošne usmeritve ter na načrtovanje, organizacijo in revizijsko funkcijo;
 - programskih dejavnosti, ki se nanašajo na izvajanje nalog neposrednega uporabnika;
 - finančnih dejavnosti, ki obsegajo običajna področja kontrole (predračuni, finančni načrti, denarni tokovi, sredstva in obveznosti ter računovodski podatki).

Načrt uvedbe in izvajanja revizij se pripravlja za tekoče leto (letni načrt revizije) in strateški načrt revizij, ki se nanaša na proračunsko obdobje do petih let (dolgoročni načrt revizij).

Temeljni kontrolni postopki, ki jih mora vzpostaviti in ohranjati neposredni uporabnik se nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti poslovnih dogodkov in podatkov in obsegajo:

- začetno evidentiranje poslovnih dogodkov; pristojnosti in odgovornosti oseb, ki inicirajo in odobravajo poslovne dogodke, morajo biti natančno opredeljene;
- popolnost zajemanja in obdelave poslovnih dogodkov in podatkov;
- točnost evidentiranja poslovnih dogodkov.

Točnost evidentiranja poslovnih dogodkov se določa z oblikovanjem in uporabo ustreznih listin in evidenc za evidentiranje poslovnih dogodkov ter določitvijo odgovornosti za postopke, s katerimi se razkrivajo napake, nepravilnosti, zlorabe.

Vodstvene kontrole, katerih naloga je zagotavljanje neprekinjenega in pravilnega delovanja temeljnih kontrolnih postopkov, obsegajo:

- opravila, ki sledijo temeljnim kontrolnim postopkom ter pomenijo ponovno preverjanje že obdelanih dokumentov;
- opravila, ki predstavljajo nadgraditev temeljnih kontrolnih postopkov.

Računovodski sistem kot del celotnega notranjega informacijskega sistema, kot ga določa Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) mora tudi vključevati ustrezne postopke in evidence za zagotovitev nalog iz 8. člena tega Pravilnika.

Izvajanje notranjega revidiranja mora upoštevati načelo, da stroški ne presegajo koristi. Notranjerevizijska služba mora delovati gospodarno, v skladu s standardi notranjega revidiranja in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja.

Temeljni postopki notranjega revidiranja so tisti, ki jih opredeljujejo in jih lahko razvijemo iz standardov notranjega revidiranja. Nanašajo se predvsem na:

1. načrtovanje revizije in v zvezi s tem na:

- določanje ciljev in obsega dela,
- pridobivanje temeljnih informacij o dejavnostih, ki se revidirajo,
- določanje dejavnikov, potrebnih za opravljanje revizije,
- komuniciranje z vsemi, ki morajo biti z revizijo seznanjeni,
- izdelavo pregleda področij, ki zahtevajo posebno pozornost,
- pisanje revizijskega programa,
- določanje kako, kdaj in komu sporočiti izide revizije,
- pridobivanje odobritve za delovni načrt revizije;

2. preiskovanje in vrednotenje informacij, kar obsega:

- analitične revizijske postopke,
- pridobivanje zadostnih, primernih, pomembnih in uporabnih informacij kot trdne podlage
- za revizijske ugotovitve in priporočila,
- izbiro metod preizkušanja,
- nadziranje zbiranja, analiziranja in tolmačenja informacij,
- preverjanje in hranjenje delovnega gradiva revizorjev;

3. sporočanje izidov obsega:

- izdajo končnega podpisanega pisnega poročila in/ali vmesnih poročil,
- pogovor o sklepih in priporočilih kot izsledkih revizije z ustreznimi ravnmi posloводства,
- pripravo poročil, ki so nepristranska, jasna, strnjena, tvorna in pravočasna,
- predstavitev namena, obsega in izidov revizije in kadar je primerno izražanje mnenja,
- priznavanje zadovoljive uspešnosti preiskovanega področja,
- zajetje stališč revidiranca do revizijskih sklepov ali priporočil v revizijsko poročilo,
- preveritev in odobritev končnega revizijskega poročila s strani predstojnika notranjerevizijske službe;

4. spremljanje v prihodnje pomeni:

- ugotavljanje, ali so ukrepi za odpravljanje slabosti in doseganje načrtovanih izidov sprejeti oziroma ali predstojniki prevzemajo tveganje, če se ne ukrepa na podlagi sporočenih ugotovitev.

Pri izvajanju revizij imajo notranji revizorji pravico vpogleda v te podatke, ki so nujno potrebni za uspešno in učinkovito izvedbo revizije.

Če se pri izvajanju revizije pojavi posebej zapleten problem, sme notranji revizor k njegovemu reševanju pritegniti, ob predhodnem soglasju predstojnika neposrednega uporabnika, zunanega strokovnjaka - izvedenca. Če za sodelovanje zunanjega strokovnjaka ni bilo izdano soglasje in se zaradi tega omeji področje revidiranja, mora notranji revizor to pojasniti v svojem končnem poročilu in navesti razloge predstojnika v zvezi z zavrnitvijo sodelovanja zunanjega strokovnjaka.

b) **V zunanjo kontrolo** pa sodijo:

- upravni nadzor (izvaja ga višji organ uprave nad nižjim);
- računsko sodišče ter
- politični nadzor (opravlja ga parlament ob razpravi o zaključnem računu proračuna).

Računsko sodišče je najvišji organ nadzora državnih računov, proračuna in javne porabe. Pri svojem delu je neodvisno in vezano na Ustavo in zakone. Revidiranje računovodskih izkazov proračunskih uporabnikov opravlja vsaj enkrat na leto, nadzira tudi posojilne odnose Banke Slovenije do državnega proračuna. Osebe, ki jih Računsko sodišče kontrolira, morajo vsako leto predložiti Računskemu sodišču letna poročila o poslovanju, finančne načrte ter druge akte, ki jih določi Računsko sodišče. Računsko sodišče opravlja tudi kontrolo pri proračunskem uporabniku in ne samo na Ministrstvu za finance. Pri proračunskem uporabniku preverja skladnost poslovanja z namenom in predpisi. Računsko sodišče izda poročilo, v katerem izrazi svoje mnenje, ki je lahko pozitivno, mnenje s pridržkom ali negativno mnenje. Mnenje s pridržkom in negativno mnenje potrebujeta obrazložitev (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Člani računskega sodišča so predsednik računskega sodišča in dva namestnika - prvi in drugi namestnik predsednika računskega sodišča.

Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev (Zakon o računskem sodišču, 2001):

1. revidira lahko pravilnost in smotrnost poslovanja,
2. revidira lahko akt o preteklem kakor tudi akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev.

Revidiranje poslovanja po tem zakonu je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o poslovanju:

1. revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev pri svojem poslovanju,
2. revidiranje smotrnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja.

Mnenje o poslovanju, ki ga poda računsko sodišče, mora spoštovati vsak državni organ, organ lokalne skupnosti in uporabnik javnih sredstev, na čigar poslovanje se mnenje nanaša.

V revizijskem postopku po tem zakonu se šteje, da poslovanje uporabnika javnih sredstev sestavljajo:

1. vsa dejanja uporabnika javnih sredstev, ki vplivajo na njegove prejeme oziroma izdatke, prihodke oziroma odhodke ali na sredstva oziroma obveznosti do virov sredstev (poslovanje v ožjem pomenu),

2. vsa dejanja uporabnika javnih sredstev, ki vplivajo na stanje javnega premoženja, stanje javnega dolga, zagotavljanje javnih dobrin ali na stanje okolja (poslovanje v širšem pomenu).

Računsko sodišče svetuje uporabnikom javnih sredstev tako, da:

- a) daje priporočila med izvajanjem revizije;
- b) lahko daje pripombe k delovnim osnutkom zakonskih besedil in drugih predpisov;
- c) lahko sodeluje na posvetih in seminarjih o javnofinančnih vprašanjih;
- d) lahko daje mnenja o javnofinančnih vprašanjih.

Računsko sodišče mora izvajati revizije v skladu s splošno sprejetimi revizijskimi načeli in pravili ter v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki so objavljeni v slovenskem jeziku.

Izvajanje revizije obsega.

1. pregled sistema ali nekaterih podsistemov poslovanja in računovodstva,
2. pregled knjigovodskih listin in drugih dokumentov o poslovanju,
3. pregled prostorov, objektov in naprav, ki jih revidiranec uporablja za svoje poslovanje,
4. druga revizijska dejanja, potrebna za uresničitev revizijskih ciljev.

Vlogo nadziranja javne porabe opravlja tudi Državni zbor Republike Slovenije, to je **politični nadzor**. Javno porabo nadzoruje z obravnavo poročil Računskega sodišča in proračunske inšpekcije Ministrstva za finance ter s sprejemanjem proračuna samega. V okviru Državnega zbora je oblikovan odbor za nadziranje proračuna z vidika zakonitosti, namenskosti, racionalnosti in pravilnosti izkazovanja javne porabe. Odbor sprejme sklepe, s katerimi predlaga Vladi RS in revidiranim osebam ukrepe, ki jih je potrebno sprejeti za odpravo nepravilnosti.

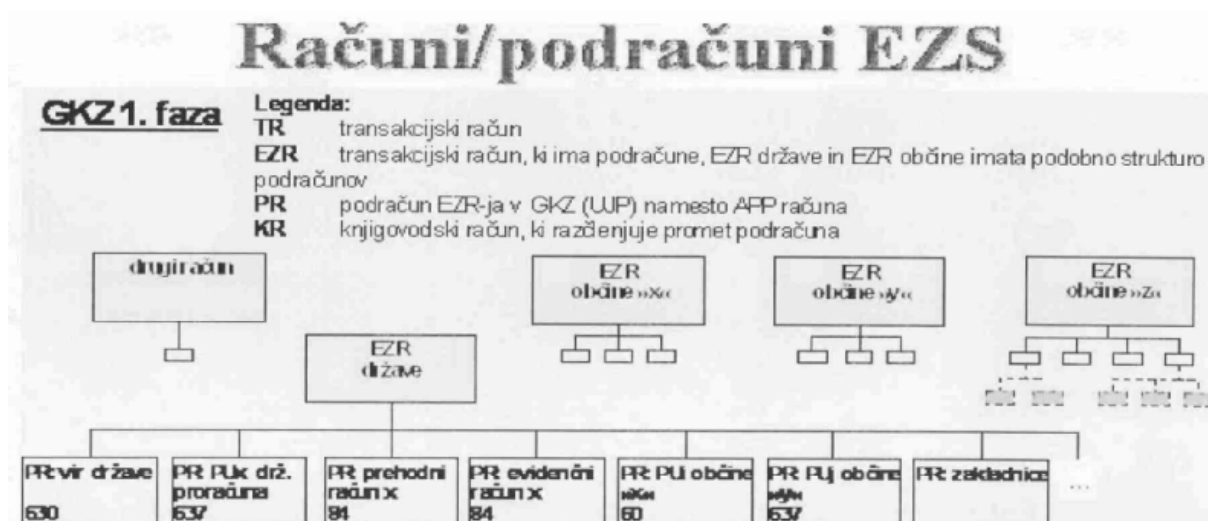
V nadaljevanju bom predstavila reformo plačilnega prometa v Sloveniji.

4. ENOTNI ZAKLADNIŠKI RAČUN - IZBOLJŠANJE FINANČNEGA UPRAVLJANJA

Ob izpeljavi reforme slovenskih plačilnih sistemov in s tem opravljanjem plačilnega prometa v bankah je potekal na Ministrstvu za finance v sodelovanju z Banko Slovenije in Agencijo za plačilni promet projekt »Vzpostavitev enotnega zakladnega sistema v Republiki Sloveniji«, ki pomeni reorganizacijo javne uprave v tistem delu, ki se nanaša na finančno poslovanje javnega sektorja. Temeljna značilnost omenjenega sistema je **enotni zakladniški sistem** (»Treasury Single Account«) (Odredba o vzpostavitvi sistemov enotnega zakladniškega računa, 2002), kar pomeni, da vsi prejemki države prihajajo neposredno na račun državnega proračuna Republike Slovenije, iz katerega pa se vršijo tudi vsa plačila. Tako je omogočen zelo kratek denarni tok in učinkovito upravljanje z denarjem. Najrazličnejšim upravljavskim ravnam pa je bilo potrebno ločeno zagotoviti ustrezne informacije prek informacijskega toka (Umek, 2000, str. 33).

Spodnja slika prikazuje račune/podračune enotnega zakladniškega računa..

Slika 5: Prikaz računov/podračunov enotnega zakladniškega računa



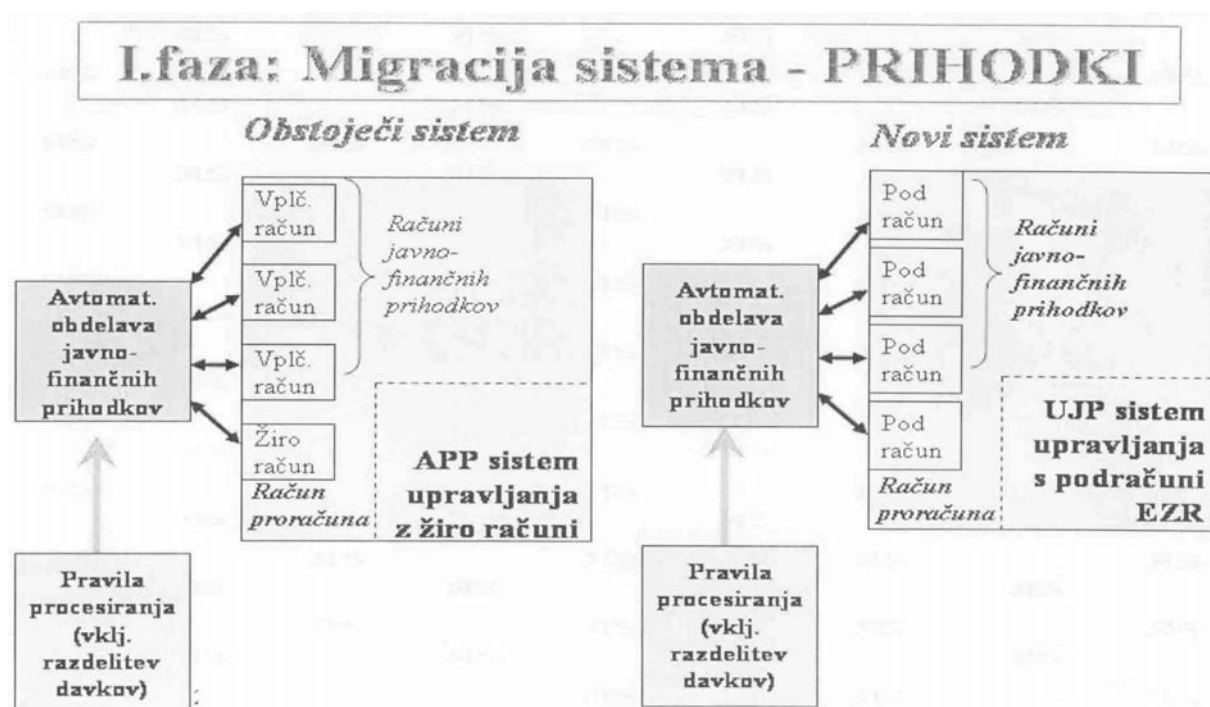
Vir: Interni viri Ministrstva za finance, 2002.

Zaradi kompleksnosti javnega sektorja in učinkovitejšega finančnega upravljanja so premiki denarnih sredstev med subjekti javnega sektorja v sistemu enotnega zakladniškega računa nadomeščeni z ustreznim knjigovodskim evidentiranjem, ki temelji na enotnih pravilih računovodstva javnega sektorja. Zaradi zagotavljanja vseh potrebnih informacij vsem udeležencem enotnega zakladniškega sistema in boljšega gospodarjenja z javnimi financami oziroma boljšega upravljanja z javnofinančnimi sredstvi je bila ustanovljena Uprava Republike Slovenije za javna plačila.

Agencija Republike Slovenije za plačilni promet je v skladu z Zakonom o plačilnem prometu (Uradni list RS, št. 30/02) s 30.6.2002 prenehala z opravljanjem poslov plačilnega prometa. Proračunskim uporabnikom je zaprla račune pri Agenciji in jim odprla podračune v okviru Enotnega zakladniškega sistema, ki jih vodi Uprava Republike Slovenije za javna plačila (v nadaljevanju: UJP), ki deluje kot organ v sestavi Ministrstva za finance (Interna gradiva Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, 2002).

Spodnja slika prikazuje primerjavo starega APP sistema upravljanja z žiro računi z novim UJP sistemom.

Slika 6: Slikovni prikaz prehoda vplačevanja prihodkov iz starega sistema APP v novi sistem UJP za leto 2002



Vir: Interni viri Ministrstva za finance, 2002.

Prejemniki informacij, ki jih zagotavlja UJP (Umek, 2000, str. 35):

➤ **Glavna knjiga zakladnice** (»Treasury General Ledger«)

UJP za glavno knjigo zakladnice pripravlja dnevne informacije o vseh izbranih in vplačanih javnofinančnih prihodkih v tekočem dnevu, urejenih po institucionalni klasifikaciji ter enotnem kontnem načrtu, na ravni podkonta. Podatki, ki jih zagotavlja UJP, ne temeljijo le na transakcijah denarnega toka, temveč tudi na podatkih informacijskega toka med proračunskimi uporabniki v okviru istega računa.

➤ **Državna zakladnica** (»Treasury«)

Način, kako država upravlja z denarjem, je pomemben zaradi učinkovitega in odgovornega izvrševanja proračuna in splošnega vpogleda v državno fiskalno delovanje. Enotni račun države omogoča optimalno uporabo virov s pomočjo časovnega razporejanja zadolževanja in zmanjševanjem stroškov zadolževanja. UJP zakladnico dnevno obvešča o vseh načrtovanih odlivih v naslednjih delovnih dneh, dnevno ji posreduje tudi stanja na računih proračunskih uporabnikov. Tako je zagotovljena natančna informacija za namene načrtovanja in upravljanja likvidnosti države.

➤ **Proračunski uporabnik**

Na podlagi obvestil o prometu in stanju na računu, prejetih od izvajalcev plačilnega prometa, UJP obvešča proračunske uporabnike o vseh prilivih na račune in odlivih sredstev iz računov proračunskih uporabnikov. Tako proračunski uporabniki lahko natančno spremljajo svojo porabo o porabljenih sredstvih po posameznih proračunskih postavkah.

➤ **Skrbniki in nadzorniki**

UJP posreduje informacije o vplačanih javnofinančnih prihodkih države, občin, zdravstvenega zavarovanja, pokojninskega in invalidskega zavarovanja vseh nadzornikov, ki nadzorujejo poravnavo teh obveznosti. UJP informacije posreduje nadzornikom dnevno, in sicer individualne podatke plačniku in poravnanim javnofinančnem prihodku.

Eden izmed pogojev za izboljšanje finančnega upravljanja širšega sektorja države je vzpostavitev sodobnega računalniško podprtega enotnega zakladnega sistema. Po svoji vsebini je to sistem upravljanja z javnimi financami po enotnih pravilih za vse neposredne in posredne uporabnike državnega oziroma občinskih proračunov.

Za nemoteno, tekoče in racionalno izvajanje javnofinančnih tokov skrbi Uprava Republike Slovenije za javna plačila (UJP), ki se je oblikovala iz manjšega dela Agencije ob njeni razgradnji. Bančni odnosi širšega sektorja države so urejeni po načelih enotnega zakladnega računa, na osnovi postopne vzpostavitve sistema glavne knjige zakladnice pa je zagotovljen tudi sistem evidentiranja in poročanja o agregatnih javnofinančnih operacijah, tokovih in stanjih. S tem je zagotovljena preglednejša in racionalnejša uporaba javnega denarja, hkrati pa doseženo znižanje transakcijskih stroškov vseh posameznih udeležencev – proračunskih uporabnikov.

Prvi temeljni cilj omenjenega projekta je zagotoviti ustrezen nadomestni sistem izvajanja plačil državnega in občinskih proračunov, obeh skladov socialnega zavarovanja in vseh proračunskih uporabnikov ter zbiranja in evidentiranja vseh javnofinančnih prihodkov v pogojih reformiranih plačilnih sistemov. Njen drugi temeljni cilj pa je zagotoviti osnovne pogoje za učinkovitejše upravljanje z državnim oziroma občinskim denarjem preko enotnih zakladnih računov države oziroma občin.

Spremembe, do katerih je po določilih sprejetega Zakona o plačilnem prometu (Uradni list RS, št. 30/2002) prišlo v primerjavi z obstoječim sistemom po 01.07.2002, lahko strnem v naslednje najbolj bistvene:

a) Računi pravnih oseb širšega sektorja države:

Žiro računi proračunov in proračunskih uporabnikov ter vsi evidenčni in prehodni računi za javnofinančne prihodke, ki jih je vodila Agencija, so postali podračuni v sistemih enotnih zakladnih računov države oziroma občin pri Banki Slovenije, s svojo novo številko v predpisani obliki in strukturi številke transakcijskega računa. Te podračune vodi UJP in imajo tudi s statusno pravnega, obligacijskega, davčnega, računovodskega vidika in z vidika predpisov o izvršbi in zavarovanju enak status kot transakcijski računi pri poslovnih bankah. Na teh podračunih so lahko dobroimetja v več valutah, zato se vanje vključijo tudi sredstva iz morebitnih zdajšnjih deviznih računov proračunov in proračunskih uporabnikov.

b) Izvajanje denarnih tokov:

Vsa plačila obveznosti proračunov in proračunskih uporabnikov, zbiranje javnofinančnih prihodkov, prejemanje drugih plačil, zadolževanje ter upravljanje s prostimi denarnimi sredstvi poteka preko enotnih zakladnih računov države oziroma občin, in sicer v breme konkretnega podračuna posameznega proračuna oziroma proračunskega uporabnika, največ do višine na njem razpoložljivih sredstev.

Vsi proračunski uporabniki predlagajo plačilna navodila UJP in od nje prejemajo obvestila oziroma izpiske o vseh opravljenih izplačilih iz oziroma prilivih na njihove podračune. Vsem proračunskim uporabnikom je zagotovljena možnost elektronskega poslovanja.

- c) Ohranitev poslovne neodvisnosti in samostojnosti proračunskih uporabnikov:**
Zagotovljena je neodvisna poslovna in računovodska pristojnost in odgovornost posameznih proračunskih uporabnikov za vsa plačila in druge transakcije, ki so povezane z njihovo poslovno dejavnostjo. Proračunski uporabniki v okviru svojih pristojnosti samostojno razpolagajo z dobroimetji na svojih podračunih vse do višine razpoložljivih sredstev na njih.

- d) Upravljanje s prostimi denarnimi sredstvi**
ZJF določa skupno upravljanje z likvidnostnimi presežki proračunskih uporabnikov. S prostimi denarnimi sredstvi v okviru enotnega zakladnega računa države upravlja minister, pristojen za finance, s prostimi denarnimi sredstvi v okviru enotnega zakladnega računa posamezne občine pa župan te občine, in sicer upošteva načela varnosti, likvidnosti in donosnosti.

UJP za potrebe sistema enotnega zakladniškega računa opravlja naslednje naloge (Umek, 2000, str. 35):

- vodi register neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov;
- sprejema plačilne inštrukcije vseh proračunskih uporabnikov;
- pripravlja in posreduje plačilne naloge izvajalcem plačilnega prometa;
- sprejema informacije od izvajalcev plačilnega prometa o vseh opravljenih plačilih na račune in z računov proračunskih uporabnikov;
- zagotavlja informacije o vseh odhodkih in prihodkih proračunskih uporabnikov za namene:
 - vodenje glavne knjige proračunskega uporabnika;
 - vodenja glavne knjige zakladnice;
 - načrtovanja in upravljanja likvidnosti državne zakladnice;
 - načrtovanja in spremljanja vplačevanja javnofinančnih prihodkov;
 - zagotavljanja informacij o vseh javnofinančnih vplačilih in izplačilih iz proračuna Republike Slovenije, ZZS in ZPIZ ter
 - nadzora porabe proračunskih sredstev proračunskih uporabnikov.

Proračunskim uporabnikom je dodeljen skrbnik računa, ki za njih opravlja vse naloge, povezane z opravljanjem plačilnega prometa (tolarskega in deviznega). Praviloma podračune proračunskih uporabnikov vodi urad UJP, ki je krajevno pristojen za proračunskega uporabnika glede na njegov sedež. (glej prilogo 6).

5. RAČUNOVODSTVO

V javnih financah je bilo zadnje čase precej novosti. Sprejeti Zakon o računovodstvu, javnih financah, javnih skladih in javnih naročilih ter o plačilnem prometu so korenito reformirali javne finance v Sloveniji. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št.79/99 in

124/00), ki je krovni zakon na tem področju, spremlja in pravno ureja vrsto ciljev, ki so povezani z odgovori na tri ključna vprašanja javne porabe, in sicer (Cvikl, 2000, str. 9):

- a) *Kdo* (katere institucije) porablja proračunska sredstva, to je javna sredstva oziroma sredstva davkoplačevalcev;
- b) *Kako* jih porablja oziroma
- c) *Kaj* se plačuje iz njih in
- d) *Za kaj* se javna sredstva porablja.

Za spremljanje uresničevanja postavljenih ciljev je država, kot že omenjeno, vpeljala ekonomsko, funkcionalno ter institucionalno klasifikacijo.

Čeprav so za državo kot organizacijo, ki jo oblikuje določena družba, da bi po njej zadovoljevala določene potrebe in interese, pomembne vse klasifikacije, je za uporabnike proračuna najpomembnejša ekonomska klasifikacija, saj je s sprejetjem novega Zakona o računovodstvu obvezna za vse uporabnike. Ta klasifikacija namreč pomeni uveljavljanje enotnega kontnega načrta, ki je predpisan s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št.86/99, 110/99, 23/2000), primer izpisa kontnega plana pa prikazujem na sliki 7.

Slika 7: Izpis del kontnega plana za leto 2002

IZPIS KONTNEGA PLANA						
Vrste konta: 60 - 60 Konti: 0 - 999900						
VKP : 60						
Konto	Naziv	Tip	Stran	Dn	Strm	Analitika
055000	Popravek vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev					
059	REVAL.POPR.VREDN.OPREME IN DRUGIH OPREDM.OSN.SRED.MED LETOM					
059000	Reval.popr.vredn.opreme in drugih opredm.osn.sred.med letom					
06	DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE					
060	NALOŽBE V DELNICE V DRŽAVI					
0600	Naložbe v delnice v javna podjetja					
060000	Naložbe v delnice v javna podjetja					
0600001	Naložbe v delnice v javna podjetja	Kupci				
0601	Naložbe v delnice v finančne institucije					
060100	Naložbe v delnice v finančne institucije					
0601001	Naložbe v delnice v finančne institucije	Kupci				
0602	Naložbe v delnice v privatna podjetja					
060200	Naložbe v delnice v privatna podjetja					
0602001	Naložbe v delnice v privatna podjetja	Kupci				
061	NALOŽBE V DELNICE V TUJINI					
061000	Naložbe v delnice v tujini					
0610001	Naložbe v delnice v tujini	Kupci				

Vir: Interna navodila za finančno poslovanje Ministrstva za finance, 2001, str. 15.

Ta Pravilnik je tudi podlaga za knjiženje poslovnih dogodkov proračunskih uporabnikov. Poslovni dogodki morajo biti knjiženi tako, da omogočajo pripravo obračunskih poročil iz različnih zornih kotov in so hkrati tudi podlaga za predračunavanje. Iz tega izhaja, da računovodstvo podjetja temelji prav na ekonomski klasifikaciji. Vendar pa računovodstvo ni samo knjiženje poslovnih dogodkov. Sodoben pogled na to področje je precej širši, zato v nadaljevanju predstavljam vsebino celotnega računovodstva, nato pa še njegovo

povezanost in pomen za pripravo finančnih načrtov uporabnikov proračuna in njihovega spremljanja. Vsak načrt je namreč jalovo delo, če ne pridobimo tudi podatkov in informacij o tem, kako je bil uresničen.

5.1. Opredelitev računovodstva

Pod pojmom računovodstvo si lahko predstavljamo različno vsebino. V Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je navedeno, da je (Turk, 2000, 10-17. str.) »računovodstvo, računovodski sistem:

1. ustroj računovodskega spremljanja in presojanja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, ki ga sestavljajo knjigovodenje, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko proučevanje (analiziranje), iz katerih izhaja računovodsko informiranje;
2. teorija, ki se ukvarja z računovodenjem;
3. pedagoški predmet, ki se ukvarja z računovodenjem;
4. računovodska služba«.

Dejavnost, ki po kodeksu računovodskih načel sodi v računovodstvo, je v organizacijah velikokrat razdeljena po različnih službah. Ker za vodenje računovodstva veljajo pravila, opredeljena v ustrezni zakonodaji in slovenskih računovodskih standardih, ne glede na to, kam je dejavnost računovodstva umeščena, je treba natančno vedeti, kaj sodi v dejavnost računovodstva.

Za proračunske uporabnike je opredelitev še posebno pomembna, da lahko jasno vidimo, ali je slabo pripravljen in spremljan finančni načrt posledica slabega računovodstva ali pa nemogočih zahtev. Zato v nadaljevanju nadrobno predstavljam dejavnost računovodstva – finančnega, stroškovnega in poslovnega.

O tem, kaj je računovodstvo, je v svetu in v Sloveniji že precej definicij. Za naš namen so pomembne predvsem tiste, ki so se ustalile v Sloveniji in pomenijo uradno stališče slovenske računovodske stroke. Iz tega zornega kota je treba računovodstvo in računovodenje obravnavati v skladu z ustrezno slovensko zakonodajo (Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o računovodstvu), s slovenskih kodeksom računovodskih načel in slovenskimi računovodskimi standardi.

Zakon o računovodstvu, ki je sicer krovni zakon s področja računovodstva za proračun in proračunske uporabnike, ne govori posebej o računovodstvu, temveč o tem, kaj morajo pravne osebe, za katere ta zakon velja, opravljati v računovodstvu. Da bi lahko spoznali, ali je v zakon umeščena celotna dejavnost, ki po izhodiščih računovodske stroke sodi v dejavnost računovodstva, na kratko navajam vsebino Zakona o računovodstvu. Zakon nadrobneje opredeljuje:

- knjigovodske listine in poslovne knjige;
- priznavanje prihodkov in odhodkov;
- ugotavljanje poslovnega izida;
- računovodske izkaze in letno poročilo;
- hranjenje knjigovodskih listin in poslovnih knjig;
- vrednotenje postavk v računovodskih izkazih;
- popis sredstev in obveznosti do virov sredstev;

- odpisovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev;
- revaloriziranje sredstev;
- finančno poslovanje in plačilni promet;
- predlaganje in pošiljanje letnih poročil;
- naloge in organizacijo računovodstva;
- računovodsko kontrolo in
- notranje revidiranje ter kazenske določbe.

Če natančno razčlenimo določila Zakona o računovodstvu, ugotovimo, da jih lahko razdelimo na štiri vsebinske sklope, in sicer:

1. Določila, ki zadevajo knjigovodenje v najširšem pomenu, in poročila, ki so rezultat tega knjigovodenja.
2. Določila, ki zadevajo dejavnosti, ki niso sestavni del računovodstva (revidiranje, finančno poslovanje).
3. Letno poročilo.
4. Naloge in organizacija računovodstva, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb.

Zakon o računovodstvu določa, da je treba naloge in organizacijo računovodstva določiti v Pravilniku o računovodstvu. To pa pomeni, da morajo imeti uporabniki proračuna, tako kot druge organizacije, vse sestavine računovodstva, in ne le knjigovodstvo, čeprav imajo žal velikokrat samo to. Le splošna opredelitev v ustrezni zakonodaji je razlog, da se v nadaljevanju pri opredelitvi vsebine računovodstva in računovodenja avtorica opira predvsem na kodeks računovodskih načel in na slovenske računovodske standarde.

Računovodja je lahko odgovoren le za dela, ki sodijo v njegov oddelek, zato lahko izpeljemo iz tega tudi vsebino dejavnosti računovodstva, ki je (O'Neil, 1987, str. 3):

- **Splošno računovodstvo.**
Računovodja mora skrbeti za vzdrževanje računovodske ureditve, vodenje poslovnih knjig ter evidentiranje vseh poslovnih dogodkov in sredstev.
- **Računovodsko predračunavanje.**
Računovodja usklajuje pripravo celostnega predračuna organizacije, skrbi za pripravo delnih predračunov, analizira odmike in o njih poroča.
- **Posebne naloge.**
Računovodja odgovarja na zahteve po informacijah in nasvetih drugih oddelkov, različnih ravni posloводства, nadzornega sveta in ravnateljstva (uprave).
- **Poročanje.**
Računovodja pripravlja računovodska poročila za notranje uporabnike, jih dopolnjuje in posodablja tako, da jih je mogoče koristno in učinkovito uporabiti tudi v spremenjenih razmerah, ter pripravlja poročila za zunanje uporabnike (predvsem zadovoljuje zahteve različnih vladnih institucij).
- **Administracija.**
Računovodja ima položaj vodje oddelka, kar je povezano z določenimi administrativnimi nalogami. Usklajuje tudi različne administrativne zadeve, povezane z drugimi oddelki.
- **Notranja kontrola.**
Računovodja je odgovoren za kontroliranje vseh notranjih računovodskih

procesov.

➤ **Priprava temeljnih računovodskih izkazov.**

Računovodja mora poskrbeti za pripravo medletnih in letnih računovodskih izkazov ter pripravo ustreznih pojasnil in razkritij.

➤ **Davki.**

Računovodja je odgovoren za obračun davkov in za predračun izdatkov za davčne obveznosti.

5.2. Sestavine računovodstva (računovodenja)

Računovodstvo opredeljuje kodeks računovodskih načel v 3. točki – načelo vsebine računovodske funkcije, ki pravi, 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, 1998, str. 23). Podobno definicijo najdemo tudi pri Ameriški računovodski zvezi (American Accounting Association), ki pojmuje računovodstvo kot »proces identifikacije, merjenja in dajanja informacij, ki omogočajo utemeljeno presojanje in odločanje uporabnikom informacij« (Arnold, Hope, 1990, str. 62). Tej opredelitvi sledita tudi Atrill in McLaney, vendar ji dodajata, da je računovodstvo sredstvo za odločanje, načrtovanje in nadziranje (Atrill in McLaney, 2001, str. 235).

Organizacije, in torej tudi uporabniki proračuna, morajo vsebino in obseg dejavnosti računovodstva določiti v Pravilniku o računovodstvu (to zahteva tudi Zakon o računovodstvu), saj sicer ne morejo oblikovati delovnih mest in določiti števila zaposlenih na posameznem delovnem mestu. Vsebina dejavnosti pa je odvisna od zahtev uporabnikov računovodskih informacij oziroma od zakonodaje, ki varuje nekatere uporabnike. Ker je ena izmed dejavnosti računovodstva, to je knjigovodstvo in računovodsko obračunavanje, ki je »vrhnji del knjigovodstva in je usmerjeno k sestavljanju računovodskih predračunov«, skoraj v celoti predpisana z zakonodajo, je logično, da mora knjigovodstvo proračunskih uporabnikov pri opredeljevanju svoje dejavnosti in svojih izdelkov upoštevati predvsem zakon. To pomeni, da mora zagotoviti podatke in informacije tako, da bo kot končni rezultat dejavnosti mogoče pripraviti temeljne računovodske izkaze, ki bodo resnično in pošteno pokazali finančno in poslovno uspešnost posrednega uporabnika. Kot pripomoček za nadrobnejšo obdelavo pa so pri tem pomembni prenovljeni SRS 1 – 29, ki zahtevajo metodiko izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS 21 – Knjigovodske listine, SRS 22 – Poslovne knjige in SRS 23 – Računovodsko obračunavanje. Za vsebino drugih dejavnosti računovodstva pa je potrebno upoštevati vsebino letnega poročila, ki precej temelji na SRS 20 – Računovodsko predračunavanje, SRS 23 – Računovodsko obračunavanje, SRS 28 – Računovodsko nadziranje, SRS 29 – Računovodsko analiziranje in SRS 30 – Računovodsko informiranje. Predvsem na teh standardih temelji nadrobnejša predstavitev posameznih podfunkcij računovodstva. Preden pa predstavimo vsebino podfunkcij, moramo poudariti, da potekajo vse podfunkcije računovodstva v okviru stroškovnega in finančnega računovodstva. Tako kot v podjetjih je tudi pri uporabnikih proračuna pomembna delitev po poslovnih dogodkih in sicer na stroškovno in finančno računovodstvo. Naloga finančnega računovodstva je zunanje področje organizacije z zgolj prevzetimi podatki o notranjem področju poslovanja, predmet stroškovnega računovodstva pa sta računovodsko spremljanje (knjigovodenje in računovodsko predračunavanje) in računovodsko presojanje (računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje) notranjega poslovanja organizacije. Iz tega izhaja, da morajo imeti vsi uporabniki

proračuna obe vrsti računovodstva, saj proračunski uporabniki niso izolirane organizacije, ki ne bi sodelovale z okoljem, poleg tega pa tudi delujejo – tako delovanje pa pomeni gibanje prvin poslovnega procesa v organizaciji. Prav tako ne moremo imeti glavnega knjigovodstva, če nimamo pomožnih knjigovodstev, ki so sestavina stroškovnega računovodstva.

Zakon o računovodstvu v 9. členu določa, da morajo poslovne knjige in poročila »zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz 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, in zagotavljati možnost ocene namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe iz javnih financ«. To pa pomeni, da že Zakon o računovodstvu zahteva tako finančno kot tudi stroškovno računovodstvo.

Ne glede na to, ali gre za stroškovno ali za finančno računovodstvo, pa poznamo vse podfunkcije računovodstva, to je knjigovodstvo, predračunavanje, nadziranje in analiziranje. Oglejmo si podrobneje vsebino posamezne funkcije:

1. Knjigovodstvo (knjigovodenje).

Naloga knjigovodstva je vodenje poslovnih knjig, ki so bodisi predpisane z zakonom (glavna knjiga in dnevnik) ali pa jih organizacija vzpostavi za svoje potrebe. Med tistimi, ki niso nadrobno zakonsko predpisane, so pomožne knjige oziroma analitične evidence, ki dopolnjujejo konte glavne knjige. Za pomožne in analitične evidence je značilno, da sodijo v stroškovno računovodstvo. To pomeni, da ima vsaka organizacija poleg finančnega računovodstva tudi stroškovno, katerega predmet so vse evidence, povezane s prvinami poslovnega procesa, to je osnovnih sredstev, storitve drugih in delo zaposlenih. Naloga knjigovodstva je, da poleg vodenja poslovnih knjig zagotovi tudi ustrezne obračune za posamezne izvajalne funkcije (nabavno, kadrovsko, tehnično, finančno funkcijo), za organizacijske enote (stroškovna mesta, mesta odgovornosti, ekonomske enote, evidenčne enote) in za organizacijo kot celoto (poslovni izid, finančni izid in razkritja ter pojasnila).

2. Računovodsko predračunavanje.

Predračunavanje v širšem pomenu je vsako vrednotenje prihodnjih poslovnih dogodkov. Turk opredeljuje predračunavanje kot zbiranje, urejevanje in obdelovanje podatkov, ki se nanašajo na načrtovanje gospodarskih kategorij v prihodnjem obdobju, ter njihovo prikazovanje v predračunih, ki podrobneje obdelujejo načrte; njegov del je računovodsko predračunavanje (Turk, 1997, str. 15). Tej opredelitvi predračunavanja sledi tudi prenovljeni SRS 20, ki pravi, da je računovodsko predračunavanje »obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj«. Standard loči računovodsko predračunavanje od drugega predračunavanja, ki zajema poleg denarno izraženih velikosti tudi take, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Predračunavanje je podlaga za načrte, pri uporabnikih proračunov za finančne načrte.

Za prenovljene slovenske standarde je značilno, da zelo natančno ločijo računovodske informacije od finančnih. To se kaže tudi v SRS 20, ki poudarja, da je treba računovodsko predračunavanje ločiti od finančnega. Finančno

predračunavanje je po eni stani ožje od računovodskega, saj daje podlago le za načrtovanje na finančnem področju, to je na področju denarnih in finančnih tokov ali procesov in stanj, povezanih s financiranjem in z naložbenjem. Po drugi strani pa je finančno predračunavanje širše od računovodskega, saj se lahko širi tudi na področja, kjer ni računovodskih podatkov.

Predračuni morajo biti sestavljeni zelo skrbno, saj so sodilo doseženega, hkrati pa pomembni za zunanje in notranje uporabnike. Pokazati morajo, kaj je mogoče doseči glede na razmere pri poslovanju. Biti morajo torej stvarni, saj sicer postavljeni cilji ne izražajo resničnega stanja. To pa pomeni, da tudi takrat, ko so cilji doseženi, ne vemo, ali so bile razmere pri poslovanju izrabljene optimalno ali ne.

Računovodske predračune delamo zato, da si lahko postavimo cilje, katerih doseganje tudi nadziramo. Če pa to želimo, morajo biti predračuni narejeni tako, da jih je mogoče spremljati. To je razlog, da je predračun definiran kot celosten, formalen načrt, ki kvantificira in opredeljuje prihodnje poslovne dejavnosti v nekem prihodnjem poslovnem obdobju. Zato se predračun nanaša na vnaprej opredeljene poročevalske enote za neko prihodnje obdobje in je kvantificiran. Vnaprej opredeljeno enoto spremljanja morajo evidentirati tudi v stroškovnem računovodstvu. Obračune moramo dajati za vnaprej določena časovna obdobja in v določenih merskih enotah (denarju ali v kakšni drugi enoti).

Koliko so cilji stvarni, je odvisno tudi od uporabljene metodike predračunavanja. V strokovni literaturi sta glede na resnično stanje navedeni dve metodiki, in sicer rastoče in ničelno predračunavanje. Ničelno predračunavanje je »predračunavanje (zlasti posrednih stroškov), pri katerem se ne upoštevajo podatki iz preteklosti, temveč le postavljeni cilji in smotrnost pri njegovem uresničevanju«, rastoče predračunavanje pa tisto, »pri katerem se upošteva kot izhodišče ali predračun ali obračun preteklega leta, na katerem je treba zaradi pričakovanih sprememb v prihodnjem letu izvajati predvidene spremembe« Rastoče predračunavanje je razmeroma preprosto, vendar omogoča tudi neracionalnosti, zato ne zagotavlja, da so cilji, postavljeni na podlagi tovrstnega predvidevanja, stvarni. Če je torej predračun postavljen zato, da bi dobili stvarno sodilo doseženega, je treba skrbno pretehtati, kaj daje večje prihranke – preprosta priprava predračuna ali njegova realnost. Pri tem se moramo zavedati, da je predračun podlaga za ugotavljanje odmikov in s tem za nadziranje uspešnosti delovanja odgovornih. Iz tega zornega kota daje zadovoljive izide le ničelno predračunavanje. Medtem ko so pri knjigovodstvu obračuni posledica knjigovodskih podatkov, pa so računovodski predračuni posledica predvidevanj. Zato se predračuni vedno razlikujejo od obračunov (Turk, 1997, str. 15).

Čeprav je predračunavanje pomembno za vse organizacije, je za tiste, ki so jim predračuni podlaga za pridobivanje prihodka, še posebno pomembno. Poleg tega da jim predračuni zagotavljajo prihodke, imajo tudi precej koristnih stranskih učinkov. Iz literature zvemo, da se s predračuni lahko dosežejo tudi stranski cilji, ki izboljšujejo celotno poslovanje javnih institucij. Med temi so:

- ocenjevanje prihodnjih stroškov;
- odločanje in načrtovanje;
- ustvarjanje podlag za nadzor nad prihodki in stroški;

- ustvarjanje podlage za merjenje in ocenjevanje doseženega,;
- motiviranje zaposlenih;
- lažje usklajevanje ter komuniciranje pri usklajevanju in uresničevanju dejavnosti.

3. Računovodsko nadziranje.

Opredeljeno je v SRS 28 in pomeni računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato uporabijo v knjigovodstvu ali računovodskem obdelovanju, in analiziranje pa tudi sestavljanje računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Računovodsko nadziranje poteka kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem ter kot notranje in zunanje revidiranje računovodenja. Pri tem je treba poudariti, da je samo računovodsko kontroliranje del računovodske službe, pri notranjem in zunanjem revidiranju pa gre za nadziranje računovodske službe. To je razlog, da niti notranje revidiranje, čeprav je to služba v organizaciji, ne more biti sestavni del računovodske službe. To poudarjam zato, ker se v praksi pogosto dogaja, da je notranje revidiranje kar v računovodstvu.

4. Računovodsko analiziranje.

Računovodsko analiziranje v bistvu sledi računovodskemu predračunavanju in računovodskemu obračunavanju. To pomeni, da so dela v zvezi s tem definirana z osnovno dejavnostjo računovodenja. Kaj je računovodsko analiziranje, je opisano v SRS 29. Po tem standardu je računovodsko analiziranje del celotnega analiziranja v organizaciji. Pomeni presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih ter obsega analiziranje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri poslovanju ter so pomembne za izboljšavo procesov in stanj. Skladno s predračunavanjem in obračunavanjem, ki se lahko nanašata na poslovno ali finančno področje, je tudi računovodsko analiziranje širši pojem od finančnega analiziranja. Računovodsko analiziranje posega na vsa področja, ki jih računovodstvo spremlja, finančno analiziranje pa zadeva le analiziranje nalog s finančnega področja delovanja. Glede na to, katere gospodarske kategorije ali pojave proučuje, je lahko računovodsko analiziranje predmet stroškovnega ali finančnega računovodstva.

Če sklenemo pojasnila o računovodskem analiziranju, lahko rečemo, da zadeva računovodsko analiziranje predvsem proučevanje poslovanja. Najpomembnejša naloga računovodskega analiziranja je ustvarjati podlago za kakovostne odločitve in ugotavljanje, ali je bil cilj podjetja dosežen in kakšni so razlogi za odmike. Analiza mora tistim, ki jih to zanima, pokazati, ali bi bilo mogoče poslovne funkcije opravljati gospodarnejše. Zato naj bi pri analiziranju:

- a) izmerili izide poslovanja, to pomeni:
 - ugotovili raven doseganja načrta;
 - ugotovili stopnjo izboljšanja poslovanja v primerjavi s prejšnjim obdobjem;

- ugotovili odmike izidov in razmer pri poslovanju v primerjavi z drugimi sorodnimi organizacijami in v primerjavi s povprečjem sorodnih organizacij.
- b) ob preverjanju doseženih rezultatov osvetlili dejavnike oziroma vzroke, ki so vplivali na izide poslovanja, pri tem pa opozorili zlasti na neizrabljene rezerve;
- c) podali v sklepu objektivno oceno uresničenih rezultatov;
- d) predlagali konkretne ukrepe za koristno izrabo rezerv in za razvoj poslovanja v skladu s pravilno usmerjeno poslovno politiko;
- e) oblikovali ustrezne informacije o gospodarskem stanju podjetja.

To pove, da prav računovodska analiza pokaže, kako in koliko so bili doseženi finančni načrti posrednih uporabnikov.

5. Računovodsko informiranje.

Je končna stopnja računovodstva. Ker pomeni računovodsko informiranje sporočanje računovodskih podatkov tistim, ki so zanje zainteresirani, ali spreminjanje podatkov v informacije, je tako informiranje v celoti odvisno od razvitosti prej omenjenih informacijskih dejavnosti v podjetju. Računovodsko informiranje definira SRS 29, ki pravi, da je računovodsko informiranje predstavljane računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Kot takšno je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja. Računovodsko informiranje je del celotnega informiranja, potrebnega pri delovanju organizacije. Razlikuje se od finančnega informiranja, ki je zgolj informiranje o procesih in stanjih v zvezi s finančnim področjem nalog v organizaciji; finančno informiranje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega informiranja, ki je usmerjen k finančnem načinu razmišljanja, zato se širi tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov. Računovodsko informiranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotne organizacije ali njenih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodstva pa, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovnega računovodstva, kadar obravnava enkratne računovodske informacije za enkratne posebne potrebe poslovnega. Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in računovodske informacije.

Za finančno in stroškovno računovodstvo je značilno, da pomenita nevtrarno zbiranje podatkov. To je tudi razlog, da ne delata za znane uporabnike. Iz njih so izbrani podatki, ki postanejo informacije, pomembne za različne uporabnike. In kdo je pristojen, da podatke preoblikuje v informacije? Računovodja – po svojem preudarku ali po naročilu drugega. Potreba po preoblikovanju podatkov v informacije je razlog, da v teoriji in praksi poznamo še poslovodno računovodstvo. Vendar poslovodno računovodstvo ni računovodstvo, za katero bi bilo značilno specifično področje spremljanja in proučevanja pojavov. Z izrazom poslovodno računovodstvo se označuje tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za odločanje. V povezavi s poslovodnim računovodstvom naj poudarim še določilo SRS 29, ki govori o analitskih poročilih za odločanje. To je zasnovano na vnaprejšnji podrobni proučitvi problema, na katerega se poročila nanašajo, njegovi mogoči rešitvi, prednostih in pomanjkljivostih vsake od rešitev ter načinu

oblikovanja računovodskih informacij, ki so podlaga za ustrezno odločitev. Takšno računovodsko proučevanje upošteva poslovodno vlogo računovodstva in se širi tudi na področja zunaj njega. Iz tega izhaja, da poslovodno računovodstvo 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 sodijo: teorija omejitev, metoda ciljnih stroškov, primerjalna presoja, uravnoteženo merjenje uspešnosti, analiza dobičkovnosti kupcev, itn. To pa 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.

Ta vidik obravnavanja računovodstva je pomemben za uporabnike proračuna, saj mora letno poročilo vsebovati informacije o doseženih ciljih in rezultatih, ki pa niso izraženi le denarno, temveč tudi nedenarno (neračunovodsko), s kazalniki in kazalci.

Analiza računovodske dejavnosti pokaže, da je mogoče od sodobno organiziranega in pojmovanega računovodstva pričakovati naslednje dejavnosti in izide:

1. Spremljanje vseh poslovnih dogodkov v organizaciji, pripravo predračunskih, obračunskih ter analitskih podatkov in informacij ter poročil o delovanju celotne organizacije, njenih delov in njenih izločkov za različne uporabnike računovodskih informacij. Za računovodske podatke in informacije je značilno, da so izražene v denarnih merskih enotah; to omogoča njihovo seštevanje, odštevanje, množenje, deljenje, itn. Informacije, ki jih računovodstvo zbira in daje, so takrat, kadar gre za poslovodno računovodstvo, dopolnjene z neračunovodskimi podatki, ki olajšajo odločanje.
2. Podatki in informacije, ki jih računovodstvo daje, kažejo resnično stanje in so pripravljeni po predpisih – so torej verodostojni. To zagotavlja računovodsko nadziranje v najširšem pomenu besede.
3. Da se lahko uporabniki računovodskih poročil odločajo na podlagi verodostojnih podatkov in poročil, sta zagotovljena tudi notranje in zunanje revidiranje. Z obema procesoma se preverja, ali so trditve v računovodskih poročilih resnične in v skladu s predpisi.

5.3. Priprava in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna

Iz proračuna se financirajo posredni in neposredni uporabniki. Priprava dokumentov, ki so podlaga za financiranje posameznega uporabnika, pa je različna, saj je »dostop« do proračuna različen. Vendar je treba za obe vrsti uporabnikov pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih delovanja. Čeprav je poročilo za ene in druge obravnavano v razdelkih ustreznega akta, sta obe poročili vsebinsko enaki.

Spremljava finančnih načrtov je mogoča, če sta predračun in obračun, to pomeni finančni načrt in njegova spremljava, izdelana po isti metodiki. S tem ko smo sprejeli obveznosti o poročanju, to je obračunavanje, smo sprejeli tudi obveznost glede predračunavanja, saj o doseženih ciljih ni mogoče poročati, če ne vemo, kakšni so bili postavljeni cilji. To pa je zagotovljeno s finančnim načrtom.

Za analizo uresničevanja ciljev je pomemben izvedbeni predpis imenovan Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2000, str. 64). V Navodilu je zahteva, da poročilo o doseženih ciljih in rezultatih posrednega in neposrednega uporabnika (v nadaljevanju uporabnika) vsebuje (Kavčič, 2000, str. 65):

1. *Zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje uporabnika.* Določba je na eni strani logična, na drugi pa nelogična. Logična zato, ker urejajo področja delovanja uporabnikov različni zakoni, njihovo delovanje pa mora biti skladno z ustrežno zakonodajo, nelogična pa zato, ker bo navajanje podlag postalo rutina, saj bodo te drugačne le, če se bo spremenila zakonodaja. To pa verjetno ne bo vsako leto.
2. *Dolgoročne cilje uporabnika, kot izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja uporabnika oziroma področnih strategij in nacionalnih programov; za državni proračun so cilji iz področnih strategij in nacionalnih programov predstavljeni po področjih proračunske porabe.*
Tudi te obrazložitve bodo v poročilu vsako leto enake; spremenile se bodo le, če se bo spremenil dolgoročni program dela.
3. *Letne cilje uporabnika, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta uporabnika ali v njegovem letnem programu dela. Letni cilji neposrednega uporabnika državnega proračuna so predstavljeni v okviru glavnih programov, podprogramov, projektov ali aktivnosti.*
Določba je za sestavljanje letnih načrtov dela izjemno pomembna. Praksa namreč kaže, da so pri sestavljanju načrtov nekateri optimistični, nekateri pesimistični. Zahteva po primerjavi postavljenih in uresničenih ciljev bi morala spraviti na skupni imenovalec tako optimiste kot pesimiste.
4. *Ocena uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce, določene v obrazložitvi finančnega načrta uporabnika ali v letnem programu dela (če gre za posrednega uporabnika) po posameznih dejavnosti.*
Obveznost je za predračunavanje zelo pomembna, saj sili organizacije k usklajevanju predračunskih in obračunskih evidenc. Poleg tega zahteva od vsakega uporabnika, da pripravi kazalce.

5.3.1. Poslovne knjige in knjigovodske listine

Za državni proračun ureja Zakon o računovodstvu vodenje poslovnih knjig ter sestavljanje in predlaganje računovodskih izkazov. Zakon o javnih financah določa ministra, pristojnega za finance, da predpiše računovodske postopke, kontni načrt, vodenje knjig in izdelavo poročil v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi in Zakonom o računovodstvu.

5.3.1.1 Poslovne knjige

Poslovne knjige so evidence, s katerimi se zagotavljajo podatki za pridobivanje informacije o stanju, prihodkih in drugih prejemkih, odhodkih in drugih izdatkih ter izidu poslovanja. Ministrstvo za finance vodi poslovne knjige na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin

po sistemu dvostavnega knjigovodstva in z upoštevanjem enotnega kontnega načrta (Zakon o računovodstvu, 1999).

Poslovne knjige so javne listine. Vodijo se v slovenskem jeziku in v tolarjih. Temeljni poslovni knjigi sta:

- dnevnik in
- glavna knjiga.

Vodenje temeljnih knjig je obvezno.

Glavno knjigo sestavljajo sintetični in analitični konti, na katere se posamično ali zbirno knjižijo stanja in spremembe sredstev in obveznosti do virov sredstev, odhodki in drugi izdatki, prihodki in drugi prejemki ter izid poslovanja. Dogodki se vnašajo v glavno knjigo na podlagi izvirnih in izvedenih knjigovodskih listin (nalogov za knjiženje). Glavno knjigo je treba izpisati vsaj ob zaključku obračunskega leta (Zakon o računovodstvu, 1999).

Dnevnik je temeljna knjiga, v kateri se v časovnem zaporedju zapisujejo vse poslovne spremembe (poslovni dogodki). Dnevnik glavne knjige se praviloma izpisuje sproti, dnevno, obvezno pa vsaj enkrat na leto ob koncu poslovnega leta.

Pomožne knjige so analitične evidence in druge pomožne knjige, ki dopolnjujejo konte glavne knjige, in so naslednje (Zakon o računovodstvu, 1999):

- *blagajniški dnevnik;*
Blagajniški dnevnik zajema vsa posamična gotovinska vplačila in izplačila, ločeno za domačo in tujo valuto, in se vsak dan zaključuje.
- *analitična evidenca opredmetenih osnovnih sredstev;*
Knjiga opredmetenih osnovnih sredstev je analitična evidenca poslovnih sprememb opredmetenih osnovnih sredstev po sintetičnih in analitičnih kontih in po stopnjah rednega odpisa. Ločeno se prikazuje evidenca za osnovna sredstva, za katera se izvrši posamični redni odpis, in evidenca drobnega inventarja (tistega, katerega nabavna vrednost presega 500 EUR in katerega doba trajanja je daljša od enega leta), za katerega se izvrši skupinski redni odpis.
- *analitična evidenca terjatev do kupcev;*
Analitična evidenca terjatev in obveznosti zagotavlja podatke o:
 - stanju in gibanju razmerij s kupci in drugimi dolžniki ter z dobavitelji in drugimi upniki
 - datumih zapadlosti terjatev in obveznosti (Zakon o računovodstvu, 1999).
- *analitična evidenca obveznosti do dobaviteljev;*
Ločeno se mora zagotavljati evidenca za opravljanje redne dejavnosti proračunskega uporabnika in dejavnosti, dosežene s prodajo blaga in storitev na trgu (lastna dejavnost). Ob koncu poslovnega leta se podatki izpišejo.
- *analitična evidenca plač in drugih osebnih prejemkov;*
Izpisi analitičnih evidenc plač in drugih osebnih prejemkov se opravijo med letom po potrebi, ob letnem obračunu pa se obvezno izpiše pregled po zaposlenih delavcih in po vrstah vseh izplačil.

- *druge pomožne knjige in evidence po potrebi.*

5.3.1.2 Knjigovodske listine

Knjigovodska listina je pisno pričevanje o nastanku poslovnega dogodka. Skupaj z odredbo odredbodajalca rabi za vnašanje knjigovodskih podatkov v poslovne knjige, kontroliranje poslovnega dogodka ter za najavo zapadlih obveznosti likvidnostni komisiji ministrstva za finance.

Knjigovodska listina se sestavi za vsak poslovni dogodek oziroma vsako poslovno spremembo pri sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih, stroških in učinkih ter rezultatih poslovanja. Sestavljajo se tudi v zvezi s poslovnimi dogodki, ki so predmet zunajbilančne evidence (Zakon o računovodstvu, 1999). Knjigovodske listine delimo na:

- zunanje izvirne;
- notranje izvirne;
- notranje izvedene.

Zunanje izvirne prejme uporabnik iz okolja, **notranje izvirne** pa nastanejo znotraj pri uporabniku. **Notranje izvedene** se izdelajo v računovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin.

Med zunanje izvirne sodijo prejeti računi za osnovna sredstva, material, blago in storitve, pogodbe, naročilnice, bremepisi, dobropisi, dobavnice in podobno.

Med notranje izvirne knjigovodske listine spadajo izdani računi za prodajo osnovnih sredstev, storitev in blaga, naročilnice, dobavnice, obračuni, dobropisi, bremepisi, pogodbe in podobno. Notranje izvedene knjigovodske listine so tiste, ki se izdelajo v računovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin, kot so nalogi za knjiženje, ki se izdelajo zlasti za knjiženje obračuna plač, sprememb pri osnovnih sredstvih – pridobitev, odpis osnovnih sredstev, revalorizacija in podobno.

Nalog mora biti podpisan, s čimer izdajatelj jamči za resničnost nastanka poslovnega dogodka in potrjuje, da listina resnično in pošteno prikazuje podatke o poslovnem dogodku. Taka verodostojna listina je podlaga za knjiženje v računovodstvu.

Vsaka knjigovodska listina mora biti v petih dneh od prejema posredovana v računovodstvo, kjer jo kontrolirajo, knjižijo in sistematično odložijo ter hranijo.

5.3.2. Zaključevanje poslovnih knjig ter hramba dokumentacije

Ob koncu obračunskega leta, po knjiženju poslovnih sprememb se poslovne knjige zaključijo ter sestavijo računovodski izkazi.

Poslovne knjige, razen registra opredmetenih osnovnih sredstev, se po koncu poslovnega leta zaključijo in na novo odprejo za naslednje leto. Poslovne knjige in listine se shranijo v arhiv in je zanje odgovoren arhivar. Za sprotno hrambo poslovnih knjig in listin, ki se hranijo v prostorih sektorja za javno računovodstvo, so odgovorni računovodje (Zakon o računovodstvu, 1999).

Knjigovodske listine se hranijo (Zakon o računovodstvu, 1999):

- a) **dve leti:**
 - prodajni in kontrolni bloki;
 - pomožni obračuni in podobne knjigovodske listine.
- b) **tri leta:**
 - listine plačilnega prometa.
- c) **pet let:**
 - knjigovodske listine, na podlagi katerih se knjiži;
 - z zakonom določene listine,
 - izdani in prejeti računi;
 - dokumenti o popravkih računov;
 - dokumenti o uvozu in izvozu;
 - dokumenti o plačilih in izplačilih;
 - drugi dokumenti, pomembni za obračun in plačilo DDV.
- d) **deset let.**
 - kupoprodajne pogodbe za nepremičnine.

Poslovne knjige se hranijo (Zakon o računovodstvu, 1999):

- glavna knjiga in dnevnik glavne knjige – 10 let;
- pomožne knjige – 5 let;
- trajno se hranijo letni računovodski izkazi, poslovna poročila, končni obračuni plač in izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač.

5.4. Vrednotenje ekonomskih kategorij

5.4.1. Opredmetena osnovna sredstva

Med opredmetena osnovna sredstva uvrščamo (Zakon o računovodstvu, 1999):

- zgradbe ter poslovne prostore;
- opremo in pripadajoče nadomestne dele;
- ter drobni inventar, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta.

Vrednotijo se po nabavni vrednosti oziroma ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana. Za kasneje nastale stroške opredmetenega osnovnega sredstva, s katerim se povečajo njegove prvotne koristi oziroma zmogljivosti, se poveča nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva.

Nabavna vrednost je sestavljena iz nakupne cene, povečane za dajatve in druge stroške, neposredno povezane z usposobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva za delo. Za znesek nabavne vrednosti se oblikuje vir sredstev, ki se zmanjšuje z obračunano vrednostjo popravkov nabavne vrednosti ter neodpisano nabavno vrednost prodanih ali odtujenih osnovnih sredstev.

Revalorizacija povečuje splošni sklad, amortizacija ga zmanjšuje. Stroški, ki sestavljajo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, se priznajo kot odhodki v obdobju, ko so bili plačani.

Opredmetena osnovna sredstva odpisujemo redno in izredno. Redni odpis se opravlja v skladu z računovodskimi standardi in Navodilom o načinu in stopnjah rednega odpisa neopredmetenih osnovnih sredstev (1999) na podlagi določenih stopenj ob koncu obračunskega obdobja za vsako osnovno sredstvo posebej na podlagi letnega proračuna. Obračunavati se začne s prvim dnevom naslednjega meseca po tem, ko se je osnovno sredstvo začelo uporabljati, konča pa se, ko je amortizljivi znesek v celoti odpisan. Razknjiži se na popravke posameznih opredmetenih osnovnih sredstev ter v breme vira, ki je bil oblikovan ob pridobitvi osnovnega sredstva.

Drobni inventar, katerega doba trajanja je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost je večja od 500 EUR, se skupinsko prikazuje in odpiše v celoti ob nabavi. Drobni inventar, katerega doba trajanja je krajša od enega leta in nabavna vrednost manjša od 500 EUR, se odpiše enkratno v celoti ob nabavi.

Izredni odpis se opravi v primeru:

- odtujitve;
- uničenja;
- trajne izločitve iz uporabe,
- znižanja tržnih cen za istovrstna sredstva;
- skrajšanja predvidene dobe trajanja, ki je bila upoštevana za izračun stopnje za odpis.

Ko se nadomesti vrednost, ki je osnova za obračunavanje rednega odpisa, se ta ne obračunava več, četudi se osnovno sredstvo še naprej uporablja za opravljanje dejavnosti. Začasno se preneha odpisovanje v primeru poškodbe osnovnega sredstva zaradi višje sile (potres, poplava, požar, plazovi ipd.) in jih ni mogoče uporabljati in traja do odstranitve škode.

5.4.2. Revalorizacija

Opredmetena osnovna sredstva se ob koncu obračunskega leta revalorizirajo v skladu z računovodskimi standardi. Revalorizira se nabavna vrednost in popravki, tako da ustrezajo novi ravni cen (Zakon o računovodstvu, 1999).

Revalorizira se opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi za čas od meseca delne pridobitve do konca meseca usposobitve za uporabo in opredmetena osnovna sredstva v uporabi za čas od meseca pridobitve oziroma usposobitve za uporabo do konca obračunskega leta. Revalorizacijski učinek povečuje ali zmanjšuje lastne vire teh sredstev. Za neopredmetena dolgoročna sredstva velja enako kot za opredmetena osnovna sredstva.

5.4.3. Dolgoročne finančne naložbe in terjatve

Me dolgoročne finančne naložbe spadajo (Zakon o računovodstvu, 1999):

- dolgoročne finančne naložbe;
- dolgoročna dana posojila in
- depoziti.

Med dolgoročne terjatve spadajo:

- dolgoročna blagovna posojila;
- dolgoročne terjatve za unovčena poroštva;
- druge dolgoročne terjatve iz poslovanja;
- dolgoročne terjatve iz naslova finančnega najema.

Dolgoročne finančne naložbe se izkazujejo po nabavni vrednosti, ki ji ustrezajo naložena sredstva, dolgoročne terjatve pa po znesku iz listin. Obračunane realne obresti in drugi donosi povečujejo njihovo vrednost. Donosi se priznajo kot prihodki ob unovčenju.

Kapitalske naložbe v gospodarske družbe in druge pravne osebe, ki vodijo poslovne knjige po določbah Zakona o gospodarskih družbah in Zakona o gospodarskih javnih službah, se revalorizirajo z indeksom rasti cen življenjskih stroškov oziroma tako kot določajo slovenski računovodski standardi. Če izgubljajo vrednost, naredimo popravek v skladu z računovodskimi standardi.

5.4.4. Denarna sredstva

Med denarna sredstva uvrščamo tista v blagajni (gotovina, čeki) in dobroimetja na računih pri bankah in drugih finančnih organizacijah, dogovorjena samodejna zadolžitev pri bankah, izločena denarna sredstva in akreditivi, tolarski depozitni računi ter druga denarna sredstva (Zakon o računovodstvu, 1999).

Ločeno izkazujemo domača in devizna denarna sredstva v blagajni in na računih pri bankah. Devizna sredstva se izkazujejo v tolarski protivrednosti po srednjem tečaju Banke Slovenije. Tečajna uskladitev se opravi sproti ob spremembah ter na bilančni dan. Za nastalo razliko se povečajo oziroma zmanjšajo viri.

5.4.5. Kratkoročne finančne naložbe in terjatve

Kratkoročne finančne naložbe so naložbe v vrednostne papirje, kratkoročno dana posojila, druge kratkoročne finančne naložbe. Mednje spadajo tudi tisti deli dolgoročnih finančnih naložb, ki zapadejo v plačilo največ v letu dni po datumu bilance stanja (Zakon o računovodstvu, 1999).

Kratkoročne terjatve so terjatve do kupcev, dani predujmi in varščine, kratkoročne terjatve iz financiranja, druge kratkoročne terjatve. To so terjatve, ki zapadejo v plačilo v največ enem letu, in del dolgoročnih terjatev, ki zapadejo v plačilo največ v letu dni po datumu bilance stanja.

Kratkoročne finančne naložbe se izkazujejo v višini naloženih denarnih sredstev, obrestujejo se v skladu z dogovori v pogodbah. Obračun obresti se opravi ob letnem obračunu za tiste kratkoročne finančne naložbe v depozite, ki zapadejo šele v naslednjem letu, in sicer od dneva nakazila do konca obračunskega leta. Za znesek prejetih obresti se povečajo prihodki od financiranja.

Terjatve se izkazujejo z zneski iz listin. Terjatve do kupcev se ne revalorizirajo. Za zamudo pri plačilu se obračunavajo zakonsko določene zamudne obresti, če ni dogovorjeno drugače. Znesek obračunanih obresti povečuje vrednost terjatev.

Dvomljive, sporne, neizterljive ali zastarane terjatve se evidentira na ustreznih kontih bilance stanja.

5.4.6. Kratkoročne obveznosti

Med kratkoročne obveznosti spadajo tiste, ki zapadejo v plačilo najkasneje v letu dni in tisti del dolgoročnih obveznosti, ki zapade v plačilo najkasneje v letu dni po datumu bilance stanja (Zakon o računovodstvu, 1999).

Kratkoročne obveznosti do virov sredstev so:

- kratkoročne obveznosti do zaposlenih;
- kratkoročne obveznosti do dobaviteljev;
- kratkoročni blagovni krediti;
- druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja;
- kratkoročno prejeta posojila;
- kratkoročne obveznosti iz financiranja.

Kratkoročne obveznosti se izkazujejo iz ustreznih listin in se ne revalorizirajo. Obračune realne obresti povečujejo obstoječe obveznosti in se priznajo kot odhodki ob plačilu.

5.4.7. Dolgoročne obveznosti

Med dolgoročne obveznosti uvrščamo (Zakon o računovodstvu, 1999):

- dolgoročno prejeta posojila;
- dolgoročne obveznosti iz poslovanja;
- dolgoročne obveznosti iz financiranja.

Izkazujejo se v zneskih, ki izhajajo iz knjigovodskih listin. Med dolgoročne obveznosti uvrščamo tiste, ki zapadejo v plačilo v roku, daljšem do leta dni.

Ob letnem obračunu se ugotovijo zneski dolgoročnih obveznosti, ki zapadejo v plačilo najkasneje v letu dni po datumu bilance stanja. V njej se ti zneski izkažejo med ustreznimi kratkoročnimi obveznostmi po predhodnem preknjiženju v računovodstvu.

Dolgoročne obveznosti se ne revalorizirajo, razen če ni dogovorjeno drugače. Obračunane realne obresti povečujejo obveznost in se ob plačilu priznajo kot odhodek.

5.4.8. Kratkoročne časovne razmejitve

Kratkoročne časovne razmejitve poznamo kot (Zakon o računovodstvu, 1999):

- aktivne kratkoročne časovne razmejitve za potrebe razmejevanja kratkoročno odloženih stroškov oziroma odhodkov in predhodno nezaračunanih prihodkov;
- pasivne kratkoročne časovne razmejitve za razmejevanje vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov in kratkoročno odloženih prihodkov.

Aktivne časovne razmejitve se oblikujejo za obdobje največ do enega leta in le v znesku dejanskih stroškov. Promet in stanje posameznih kontov kratkoročnih časovnih razmejitev se preverja mesečno.

Zaradi priznavanja prihodkov in odhodkov na podlagi računovodskega načela denarnega toka se ob nastanku obveznosti oziroma terjatev knjiži konto skupine 18 – neplačani odhodki oziroma konto skupine 28 – neplačani prihodki.

5.4.9. Priznavanje prihodkov in odhodkov

Za proračun in proračunske uporabnike velja glede priznavanja prihodkov in odhodkov **načelo denarnega toka**.

Odredba o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov uporabnikov enotnega kontnega načrta (Uradni list RS, št. 86-4121/99) opredeljuje v tretjem členu načelo denarnega toka takole: »Prihodki in odhodki se priznavajo po načelu denarnega toka. To načelo pomeni, da se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena naslednja pogoja:

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

Šteje se, da je pogoj za priznavanje prihodkov in odhodkov, določen v drugi alineji prejšnjega odstavka, izpolnjen tudi, če so bile terjatve oziroma obveznosti, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, poravnane na drug način, pri čemer ni nastal denarni tok.

Ne glede na določbo prve alineje prvega odstavka tega člena se za znesek prejetih oziroma danih predujmov, ki se nanašajo na prihodke oziroma odhodke, priznajo prihodki oziroma odhodki že ob prejemu oziroma izplačilu denarja«.

Za priznavanje prihodkov oziroma odhodkov morata biti torej praviloma izpolnjena oba pogoja: nastanek poslovnega dogodka in denarni tok. Po Pravilniku o enotnem kontnem načrtu za proračune, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 86-4122/1999) se pravne osebe javnega prava (uporabniki enotnega kontnega načrta) delijo na:

1. določene uporabnike enotnega kontnega načrta in
2. druge uporabnike enotnega kontnega načrta.

Za **določene uporabnike** velja načelo nastanka poslovnega dogodka.

Za **druge** pa velja načelo denarnega toka. Med druge uporabnike enotnega kontnega načrta spadajo:

- državni in občinski proračuni;
- državni in občinski organi in organizacije,
- ožji deli lokalnih skupnosti;
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije;
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in
- javni skladi, ki so jih ustanovile občine ali država.

5.5. Obtok dokumentacije za izplačilo

5.5.1. Evidentiranje predobremenitev proračuna

Neposredni uporabniki lahko prevzemajo obveznosti, ki zahtevajo odhodek proračuna (ZIPRS, 2001):

- 1) S sklepanjem pisnih pogodb.
- 2) S podpisovanjem drugih listin, ki imajo značaj pogodbe (npr. naročilnice).
- 3) Z izdajo posamičnih pravnih aktov (npr. upravne in sodne odločbe, sklepi) ter
- 4) obveznosti, ki izhajajo neposredno iz zakona ali drugega splošnega predpisa ali na teh pravnih podlagah izdanega posamičnega pravnega akta, vendar samo do višine sprejetega finančnega načrta. Skupni obseg prevzetih obveznosti, ki bodo zapadle v plačilo v prihodnjih letih za investicijske odhodke in transfere, ne sme presegati 75% pravic porabe v sprejetem finančnem načrtu, za blago in storitve pa ne sme presegati 25%.

Pri sklepanju pogodb se mora proračunski uporabnik držati 18. člena Zakona o javnih naročilih, ki mu nalaga, da pri oddaji naročila za blago in storitve, ki presegajo 5.000.000,00 tolarjev, in oddaji naročila za gradbena dela, ki presegajo 10.000.000,00 tolarjev, obvezno javi javni razpis. Če vrednost naročila presegajo 25.000.000,00 tolarjev za blago in storitve in za gradbena dela 30.000.000,00 tolarjev, mora od ponudnika kot zavarovanje za izpolnitev svojih obveznosti prejeti bančno garancijo za resnost ponudbe, bančno garancijo za izpolnitev pogodbenih obveznosti in bančno garancijo za odpravo napak v garancijski dobi (ZIPRS, 2001). Navedene vrednosti se vsako leto spreminjajo.

Prevzete obveznosti so predobremenitev proračuna, ki jih je treba evidentirati na obrazcu FEP (Finančni elementi predobremenitev) v enotno bazo predobremenitev proračuna (glej prilogo 7).

Neposredni uporabniki pripravljajo obrazec FEP za (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001):

- a) pogodbe, za katere je treba spremljati realizacijo po posamezni pogodbi,
- b) istovrstne naloge z enako ali podobno vsebino, z različnimi izvajalci ali upravičenci, ki bremenijo isto postavko – konto in
- c) obveznosti, za katere pripravi neposredni uporabnik finančno ovrednoten program.

Na obrazcu mora neposredni uporabnik vpisati točen datum plačila obveznosti v proračunskem letu. Če se datum spremeni, mora spremeniti tudi podatek v obrazcu FEP. Ti podatki so namreč podlaga za pripravo mesečnih načrtov za izvrševanje proračuna.

Finančno ovrednoten program (FOP) pripravi uporabnik za porabo sredstev na eni ali več postavkah – kontih za (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001):

- a) obveznosti, ki izhajajo neposredno iz zakona ali drugega splošnega predpisa ali na teh pravnih podlagah izdanih posamičnih pravnih aktov in za katere neposredni uporabnik ne sklepa pogodb (npr. plače in prispevki, transferi posameznikom in gospodinjstvom, transferi javnim zavodom itd.),
- b) in fiksne stroške za blago in storitve, kot so pisarniški material in storitve, posebni material in storitve, energijo, vodo, komunalne storitve in komunikacije, prevozne

stroške, izdatke za službena potovanja, tekoče vzdrževanje, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča in druge operativne odhodke.

FOP zajema predvidena izplačila za celotno proračunsko leto.

Originale pogodb mora uporabnik dostaviti MF SJR v roku petih dni po podpisu.

Za pogodbe, v katerih je predvideno predplačilo, mora uporabnik predhodno pridobiti soglasje sektorja za proračun za vsako predvideno predplačilo še pred objavo javnega razpisa ali sklenitvijo pogodbe, če se naročilo oddaja z neposredno pogodbo, priložiti tudi instrument zavarovanja plačil. Za naloge, ki jih financira več neposrednih uporabnikov, se sklene z izvajalcem ena večstranska pogodba.

5.5.2. Postopek izplačil iz proračunskih sredstev

Kot sem že omenila, je pogoj za izplačilo evidentiranje predobremenitve proračuna. Postopki za izplačilo sredstev iz proračuna so enotni, ne glede na to, ali vodi računovodsko poslovanje za neposrednega uporabnika sektor za javno računovodstvo ali ne. Uporabnik mora listino za izplačilo dostaviti računovodstvu v petih dneh po prejemu. (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001). Vsebovati mora:

- originalne listine in
- odredbo za plačilo oziroma nakazilo.

Iz odredbe mora biti razvidno (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001):

- a) evidenčna številka odredbe,
- b) šifra in naziv neposrednega uporabnika,
- c) postavka – konto oziroma podkonto,
- d) proračunsko leto,
- e) davčna številka (šifra), naziv in naslov upravičenca,,
- f) račun upravičenca in sklicna številka dokumenta,
- g) račun, naziv in naslov banke,
- h) originalna in evidenčna številka dokumenta,
- i) račun, naziv in naslov banke,
- j) originalna in evidenčna številka dokumenta,
- k) znesek odredbe v tolarjih oziroma v drugi valuti z navedbo valute, vrste tečajne liste in tečaja,
- l) posebna pisna izjava v skladu z 2. členom odredbe o finančnem poslovanju proračunskih uporabnikov (1999),
- m) datum dokumenta,
- n) datum prejema dokumenta,
- o) datum zapadlosti po dokumentu,
- p) datum zapadlosti po odredbodajalcu,
- q) številka predobremenitve,
- r) način plačila (gotovinsko ali negotovinsko),
- s) stroškovno mesto plačnika,
- t) vrsta odhodka,
- u) namen nakazila iz šifranta namena nakazil,
- v) stroškovno mesto prejemnika,
- w) datum in podpis predlagatelja,

- x) datum in podpis strokovne službe,
- y) žig neposrednega uporabnika,
- z) datum in podpis odredbodajalca (glej prilogo 8).

Postavka – podkonto, stroškovno mesto prejemnika, datum in podpis predlagatelja ter datum in podpis strokovne službe so neobvezni podatki na odredbi. Za različne upravičence, ki imajo enak datum zapadlosti po računih, se lahko naredi skupna odredba.

Računovodska služba uporabnika dokumentacijo pregleda z vidika predpisov, ki urejajo računovodsko poslovanje. Dokumentacijo vrne, če ugotovi, da:

1. je dokumentacija nepopolna,
2. ne ustreza namenu postavke – konta, iz katere se predlaga izplačilo,
3. listine niso likvidirane skladno s predpisi.

Ustrezno in popolno dokumentacijo knjiži kot obveznost za plačilo. Če pa ugotovi, da obveznosti presegajo razpoložljiva sredstva na proračunski postavki – kontu ali niso v skladu z evidentiranimi predobremenitvami, obveznost poknjiži, uporabnika pa obvesti, da plačila ni mogoče opraviti (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001).

Na podlagi ustrezne in popolne dokumentacije pripravi računovodska služba uporabnika »Specifikacijo zahtevkov za izplačilo iz proračuna« po posameznih uporabnikih. V specifikaciji so navedeni posamezni računi oziroma obračunske situacije po posameznih proračunskih postavkah – podkontih. Specifikacija vsebuje številko, šifro in naziv uporabnika, račun neposrednega uporabnika, predvideni datum nakazila in proračunsko leto, proračunsko postavko – podkonto, evidenčno številko dokumenta, naziv dobavitelja, vrsto odhodka, številko predobremenitve, znesek za plačilo v tolarjih. Na podlagi specifikacije računovodska služba pripravi »Povzetek zahtevkov za izplačila iz proračuna« po posameznih neposrednih uporabnikih.

Povzetek vsebuje številko, šifro in naziv uporabnika, predvideni dan nakazila, proračunsko leto, proračunsko postavko – podkonto, znesek, podpis odgovorne osebe, žig neposrednega uporabnika.

V specifikaciji se lahko obveznosti pokažejo tudi v zbirnem znesku po postavkah – podkontih in predobremenitvah ločeno za naslednja izplačila (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001):

- za drobne materialne stroške, ki potekajo po tolarski in devizni blagajni;
- za potne stroške in dnevnice, ki potekajo po tolarski in devizni blagajni;
- za pogodbe o delu;
- za avtorske honorarje;
- za druge izdatke, od katerih se skladno z zakonom o dohodnini plačuje davek;
- za štipendije;
- in za porodnine .

Po izvršeni kontroli pri knjiženju obveznosti se izdela »Specifikacija zahtevka za izplačilo iz proračuna«. Za obveznosti, ki bi presegle razpoložljive sredstva na postavki – kontu, se le-te uvrstijo na poseben seznam, ki se imenuje »črna lista«. Računovodska služba pozove proračunskega uporabnika, da izvede aktivnosti v smeri zagotovitve pogojev za plačilo obveznosti.

V nadaljevanju se specifikacija potrdi. Če na postavki – kontu ni sredstev (predobremenitev), specifikacije ni možno potrditi.

Računovodska služba Ministrstva za finance pripravi predlog izplačil sredstev iz proračuna za vsako likvidnostno komisijo posebej. Iz predloga so razvidna predvidena izplačila na določen dan po posameznih proračunskih uporabnikih in zbirno. Likvidnostna komisija na podlagi razpoložljivih sredstev predvidena izplačila odobri s sklepom. Računovodska služba na podlagi sklepa odobri zahteve za izplačilo iz proračuna. Če predlog izplačil na določen dan presega na likvidnostni komisiji odobrena sredstva, se sektor za javno računovodstvo s proračunskim uporabnikom pisno dogovori o prednostnih izplačilih. Na določen dan se izvrši nakazilo iz računa proračuna na račun neposrednega uporabnika oziroma plačilo obveznosti iz proračuna končnemu prejemniku. Isti dan računovodska služba neposrednega uporabnika, ki ima samostojen žiro račun, opravi plačilo obveznosti iz svojega žiro računa končnemu uporabniku. Če se sredstva ne porabijo namensko, jih je proračunski uporabnik dolžan vrniti na postavko – konto, iz katerega so bila črpana.

5.5.3. Roki plačil

Ne glede na določbe drugih zakonov in podzakonskih predpisov so plačilni roki v breme državnega proračuna (ZIPRS, 2001):

- 1) najmanj **šestdeset dni** za plačilo obveznosti iz naslova investicij in investicijskega vzdrževanja, ki se plačujejo po posameznih situacijah,
- 2) najmanj **trideset dni** za plačilo vseh drugih obveznosti.

Rok za plačilo prične teči z dnem, ko je neposredni uporabnik prejel listino, ki je podlaga za izplačilo, in ne sme presegati devetdeset dni. Obveznost se plača v zakonsko določenem roku, tudi če je na računu ali v pogodbi določen drugačen plačilni rok.

Ti plačilni roki ne veljajo za :

- a) donacije, če donator tako zahteva,
- b) storitve, ki se izvajajo v javnih službah in za financiranje programov javnih služb ter
- c) v drugih primerih, ki jih lahko določi minister, pristojen za finance, kadar je to potrebno za zagotovitev gospodarnega in učinkovitega razpolaganja s proračunskimi sredstvi.

Najmanj tridesetdnevne plačilne roke zahtevajo kompleksni postopki izplačil iz proračuna, v katerih so zaradi finančne in računovodske kontrole udeleženi številni subjekti. To je treba tudi zaradi vzpostavljenega sistema planiranja likvidnosti proračuna, ki zagotavlja racionalno upravljanje denarnih sredstev in kratkoročnega zadolževanja države. Le ob takšnih rokih plačil se država lahko izogne zamudam pri plačilu obveznosti, plačilu zamudnih obresti in zagotovi gospodarno vodenje proračunskih sredstev.

5.5.4. Lastna dejavnost

Lastna dejavnost neposrednih uporabnikov je prodaja blaga in storitev, ki niso določena kot zakonske naloge neposrednih uporabnikov, zunanjim kupcem oziroma naročnikom, drugim neposrednim uporabnikom in zaposlenim pri neposrednih uporabnikih. Med lastno dejavnost uvrščamo predvsem (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001):

- a) prodajo publikacij, ki jih pripravlja neposredni uporabnik,
- b) interno tiskanje obrazcev,
- c) fotokopiranje,
- d) organizirano izobraževanje in izvajanje seminarjev,
- e) opravljanje gostinske dejavnosti,
- f) opravljanje prevozov in
- g) opravljanje počitniške dejavnosti.

Prihodki lastne dejavnosti so namenski prihodki proračuna, ki se lahko namenijo za odhodke za:

- a) materialne stroške, povezane z opravljanjem lastne dejavnosti,
- b) pogodbe o delu z izvajalci nalog lastne dejavnosti.

Presežek prihodkov nad odhodki lastne dejavnosti neposrednega uporabnika, zmanjšan ob upoštevanju obveznosti do virov sredstev (kratkoročne časovne rezervacije), se ugotavlja po stanju na dan 31. december in se vplača v proračun.

Pri lastni dejavnosti je pomembno tudi oblikovanje cen, ki se opravlja na naslednji način:

- a) za zunanje kupce oziroma naročnike se v kalkulaciji cene upoštevajo vsi stroški lastne dejavnosti,
- b) za druge neposredne uporabnike in njihove zaposlene se morajo v kalkulaciji pri cenah upoštevati samo neposredni materialni stroški.

Davek na dodano vrednost se v kalkulaciji cene obračunava v skladu z davčnimi predpisi. Za spremljanje prihodkov iz naslova lastne dejavnosti se za posameznega neposrednega uporabnika vodi posebna evidenca v okviru njegovega enotnega knjigovodstva.

5.5.5. Plačevanje med neposrednimi uporabniki

Navodilo o plačevanju skupnih obveznosti proračunskih uporabnikov (1999) določa način skupnega plačevanja stroškov za telefon, elektriko, pošto, za najemnine in komunalne storitve uporabnikov proračuna. Uporabniki storitev so za njihovo plačilo dolžni zagotoviti sredstva v proračunu. Skupno plačevanje navedenih obveznosti je možno le na podlagi pooblastila na določenem obrazcu ali na podlagi posebne pogodbe, ki mora vsebovati vse finančne elemente preobremenitve.

O določanju višine obveznosti se upoštevajo le neposredni materialni stroški. V poslovnih knjigah uporabnikov se izkaže sorazmerni del stroška (Navodilo o povečanju skupnih obveznosti proračunskih uporabnikov, 2000).

Posredni uporabniki pa lahko na podlagi sklenjene pogodbe in v zameno za plačilo proizvajajo blago in opravljajo storitve za druge neposredne uporabnike, tudi v primerih, ko ne gre za lastno dejavnost (npr. prijava na javni razpis drugega uporabnika kot ponudnik) ali med seboj plačujejo druge pogodbene obveznosti (npr. vstop v pogodbo o financiranju izobraževanja zaposlenega pri neposrednem uporabniku (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001).

Neposredni uporabnik ob opravljeni storitvi za drugega neposrednega uporabnika postavi knjigovodsko listino – obračun stroškov za refundacijo. Evidentirana mora biti v tistem proračunskem letu, na katerega se nanaša in največ v višini dejanskih materialnih stroškov.

5.5.6. Zaključni račun proračuna

Zaključni račun proračuna je akt države, v katerem so prikazani predvideni in realizirani prihodki, drugi prejemki in odhodki ter drugi izdatki države za preteklo leto (Zakon o javnih financah, 1999).

Pri sestavi zaključnega računa se upošteva členitev, ki je predpisana za sestavo proračuna. Zajema tudi utemeljitev zaključnega računa, katere sestavni del so podatki iz bilance stanja ter pojasnilo odmikov.

Neposredni uporabnik pripravi zaključni račun svojega finančnega načrta in letno poročilo za preteklo leto ter ga predloži ministru, pristojnemu za finance, do 28. februarja tekočega leta.

Ministrstvo za finance pripravi predlog zaključnega računa državnega proračuna in ga predloži računskemu sodišču do 31. marca tekočega leta. Predloži ga tudi vladi skupaj z dokončnim poročilom računskega sodišča v tridesetih dneh po predložitvi dokončnega poročila računskega sodišča.

Vlada določi predlog zaključnega računa državnega proračuna in ga skupaj z dokončnim poročilom računskega sodišča najpozneje do 1. oktobra tekočega leta predloži Državnemu zboru v sprejem.

5.6. Evidentiranje poslovnih dogodkov

V tem poglavju bom prikazala knjigovodsko evidentiranje poslovnih dogodkov za neposredne uporabnike državnega proračuna, ki nimajo svojega žiro računa in so že vključeni v žiro račun proračuna. Zaradi preglednosti njihovih bilanc na nivoju posameznega neposrednega uporabnika se zato uporabljajo določeni evidenčni konti. Tako se za skupni žiro račun proračuna pri vsakem proračunskem uporabniku evidenčno knjiži konto **199000**, ki nadomešča vknjižbe žiro računa **110000**. Ravno tako se evidenčno prikaže na kontu **740000** prihodek iz proračuna, čeprav se ta fizično ne izvaja, ker gre za isti žiro račun, ki ga uporablja proračun in neposredni uporabnik. Pri vsakem izplačilu, ki bremeni proračunska sredstva, se vedno evidenčno knjiži tudi prihodek iz proračuna in povečanje žiro računa.

199000 / 740000

Zato ti dve vknjižbi pri primerih izplačil ne bom posebej prikazovala.

V tabelah sem v polja debet in kredit vnašala konte iz kontnega plana, ki je prikazan na sliki 7.

Nekateri konti so prikazani na nivoju razreda, skupine ali podskupine, nadaljnja členitev pa je prikazana z zvezdicami.

Proračunski uporabnik mora poleg originalnih listin za izplačilo predložiti »Odredbo za izplačilo-nakazilo«, ki mora vsebovati elemente, ki jih določa 107. člen Pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna (Uradni list RS, št. 66-3560/2001). Računovodstvo mora pripraviti zahtevek za denarna sredstva praviloma teden dni pred izplačilom.

5.6.1. Plače in refundacije nadomestil plač

Pri izplačilu plač uporabniki pošljejo računovodski službi najkasneje do desetega v mesecu vso potrebno dokumentacijo za obračun plač. Sem spadajo podatki o osnovnih plačah z minulim delom in dodatki iz odločb, podatki o delovni uspešnosti, nadurnem delu, dodatki za posebne pogoje dela in drugih osebnih prejemkih. Priložiti morajo še nalog za obračun plač, ki ga podpiše odredbodajalec (Ogrin, 2001, 53 str.). Sektor za javno računovodstvo pripravi odredbo, ki je proračunski uporabnik ne more spreminjati, ampak jo lahko le potrdi. Najkasneje osem dni pred izplačilom plač se pripravi nalog za knjiženje. Računovodska služba uporabnika knjiži obveznost za izplačila plač, ki je osnova za pripravo specifikacije in povzetka za izplačilo iz proračuna (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna, 2001).

Tabela 4 prikazuje primer evidentiranja obračuna in izplačila plač ter nadomestil.

Tabela 4: Prikaz evidentiranja obračuna, izplačila ter nadomestil plač

ZAP. ŠT.	NALOG	POSLOVNI DOGODEK	DEBET	KREDIT
1	temeljnica	plače in drugi os. prejemki z nadomestili-zahtevek	180000	2*****
2	temeljnica	izplačilo plač, nadomestil in drugih os. prejemkov	2***** 4*****	180000 110910
		terjatve za nadomestila vnaprej vračunanih odhodkov	170***	29100001
3	žiro račun	Izplačilo denarnih sredstev	110910	199000

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2001.

Refundacije nadomestil začasno bremenijo proračun proračunskega uporabnika, zato se začasno obremeni razred 4 in vzpostavi terjatev do ZPIZ-a in ZZZS. Ob prejemu refundiranih sredstev na žiro račun uporabnika se stroški zmanjšajo in zaprejo terjatve.

5.6.2. Izdatki za blago in storitve

Izdatki za blago in storitve zajemajo vsa izplačila za nabavljeni material in drugo blago ter plačila za opravljene storitve, ki jih uporabnik pridobiva na trgu. Sem spadajo vsi nakupi materiala, goriva in energije, izdatki za tekoče vzdrževanje in popravila, plačila potnih stroškov, izdatki za najemnine in zakupnine ter izdatki za vse vrste storitev, ki jih opravljajo bodisi pravne bodisi fizične osebe.

Tabela 5: Prikaz evidentiranja odhodkov za blago in storitve brez zalog

ZAP. ŠT.	NALOG	POSLOVNI DOGODEK	DEBET	KREDIT
1	temeljnica	Obveznost do dobavitelja- zahtevke	180000	220010
2	žiro račun	Plačilo denarna sredstva	220010 4*****	180000 199000

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2001.

5.6.3. Potni stroški

Listine za izplačilo akontacije za stroške službenega potovanja je treba dostaviti računovodski službi neposrednega uporabnika najmanj deset dni pred službenim potovanjem. Takšen rok je potreben za normalno izvedbo vseh postopkov, ki so predpisani in potrebni (kontrola listin, evidentiranje v blagajni, izdelava zahtevka, obravnava na likvidnostni komisiji, nakazilo tolarske protivrednosti in pripadajoče provizije za devizne potne naloge Banki Slovenije, prejem in izplačilo tuje gotovine).

Akontacija in razlika med izplačano akontacijo in dejanskim obračunom se upošteva kot povečanje oziroma zmanjšanje odhodkov proračuna. Akontacije se izplačujejo samo za službena potovanja v tujino, in to v primerih, ko ocenjeni oziroma predvideni stroški službenega potovanja presegajo vrednost petih dnevnic za posamezno državo oziroma območje potovanja.

Tabela 6: Izplačilo akontacije za službeno potovanje v tujino

ZAP. ŠT.	NALOG	POSLOVNI DOGODEK	DEBET	KREDIT
1	temeljnica	Obveznost iz blagajne-zahtevke	180000	230901
2	temeljnica	Prejem denarja v blagajno Izplačilo akontacije Uskladitev z zahtevkom Terjatev do delavca	101000 230901 4024** <u>180000</u> 175***	110900 180000 101000 <u>230901</u> <u>2910001</u>
3	žiro račun	Vnovčenje denarna sredstva	110900	199000

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2001.

5.6.4. Investicijski odhodki

Primer knjiženja prikazujem v tabeli 7.

Tabela 7: Nakup opreme, obračun amortizacije in revalorizacije

ZAP. ŠT.	NALOG	POSLOVNI DOGODEK	DEBET	KREDIT
1	temeljnica	obveznost do dobavitelja	181000	220010
2	žiro račun	plačilo	220010	181000
		denarna sredstva na računu	42***	199000
3	temeljnica	aktiviranje opreme splošni sklad za osnovna sredstva	040***	90000
4	temeljnica	obračun amortizacije (popravek vrednosti)	900000	050000
5	temeljnica	obračun revalorizacije opreme in popravka vrednosti povečanje vrednosti sklada	040***	050000 900000

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2001.

5.7. Poročila o realizaciji

Proračunski uporabniki lahko vsakodnevno pregledujejo različna poročila preko mreže, to je programa MFERAC (Ministrstvo za finance, enotno računovodstvo). Naloge MFERAC-a so:

1. Izvrševanje proračuna,
2. Glavna knjiga in saldakonti,
3. Kadrovska evidenca in obračun stroškov dela,
4. Osnovna sredstva,
5. Tolarska in devizna blagajna,
6. Najemnine in stanovanjski krediti.

Za obveščanje proračunskega uporabnika sta namenjeni poročili 5.1 in 5.2, priloga 9 in priloga 10 pa prikazujeta del omenjenih poročil.

Znesek realizacije kot skupni znesek celotnega poročila 5.1 mora biti enak znesku plačila iz poročila 5.2 ter znesku posebnega poročila - Potrjene zahteve za sredstva iz proračuna in navsezadnje seštevku kontov razreda 4 iz bruto bilance.

Odprte obveznosti iz poročila 5.2 morajo biti enake odprtim obveznostim iz bruto bilance (skupina 21+22+23). Odprte obveznosti do dobaviteljev na kontu 220010 morajo biti usklajene s stanjem v pomožni knjigi dobaviteljev.

Razlika v poročilu 5.1 pomeni razliko med veljavnim proračunom in realizacijo. Realizacija iz poročila 5.1 zajema konte razreda 4, plačila iz poročila 5.2 pa konte razreda 2. Oboje pa so že plačane obveznosti, ki morajo biti enake.

Obveznosti FEP iz poročila 5.1 pomenijo že rezervirane obveznosti, evidentirane na podlagi sklenjenih pogodb in finančno ovrednotenih programov. Razlika med veljavnim proračunom iz poročila 5.1 in obveznostmi FEP prikazuje še prosta nerezervirana sredstva.

Proračun pomeni trenutno veljaven proračun z upoštevanjem prerazporeditev. Začetno stanje iz poročila 5.1 in obveznostmi iz preteklega obdobja, ki so bile plačane iz tekočih proračunskih sredstev. Tekoče obveznosti so obveznosti tekočega leta, plačila izkazujejo stanje že plačanih obveznosti, odprte obveznosti pa so evidentirane kot še neplačane obveznosti. Odprte obveznosti so torej: *začetno stanje + tekoče obveznosti - plačila*.

5.8. Bruto bilanca

Bruto bilanca zajema bilanco stanja in bilanco uspeha za želeno obdobje, ki ga kontroliramo (npr. od 01.01. do 31.12.2001). Pri primerih uporabljam konte, ki jih vsebuje bruto bilanca iz priloge 11.

Osnovno pravilo pri sestavljanju temeljnic je, da nobena temeljnica oziroma nalog ne sme imeti salda, kar pomeni, da ima vsaka vknjižba protivknjižbo in da pri knjiženju upoštevamo obdobje poslovnega dogodka.

Pri pregledu bruto bilance je treba izpeljati osnovne kontrole, kot so:

- Osnovna kontrola bruto bilance je-razredi

$$0 + 1 - 2 = 7 - 4 + 9$$

oz.

$$1 - 2 = 7 - 4$$

oz.

$$7 - 4 - 1 \text{ brez žiro računa} + 2 = 199000 \text{ stanje na žiro računu.}$$

- Seštevek razreda 0 mora biti enak seštevku razreda 9.

$$0***** = 9*****$$

- Seštevek splošnega sklada na kontu 900000 mora biti enak seštevku skupin (02-03+04-05).
- Stanje splošnega sklada za terjatve za sredstva dana v upravljanje mora biti enak stanju na kontu podskupine 091- sredstva dana v upravljanje.
- Predhodni konti morajo biti ob koncu leta zaprti oziroma je treba prenesti vknjižbe na ustrezne konte.
- Seštevek odprtih terjatev za refundacijo plač. predračunov in akontacij potnih stroškov se mora ujemati s saldonom na kontu 29100001.
- Odprte obveznosti za plačila morajo biti enaka stanju na kontih skupine 18 in podskupine 193.
- Saldo na kontu skupine 18 na dan 31.12. mora biti enak obveznostim, ki bodo plačane v naslednjem letu iz sredstev naslednjega proračuna. Saldo na kontu podskupine 193 pa mora biti enak obveznostim, ki bodo plačane v januarju naslednjega leta iz sedanjega

proračuna (zaradi podaljšanega proračuna do 31.01. v naslednjem letu), kar pa velja le še za proračunsko leto 2001, saj podaljšanega proračunskega leta v letu 2002 ne bo več.

- Odprta terjatev za refundacijo plač na kontu 1705** je enaka prometu na kontu 210020.
- Prihodki iz proračuna morajo biti enaki seštevku razreda 4.
 $740000 = 4*****$
- Razred 4 iz bilance mora biti enak stolpcu realizacija iz poročila 5.1.

6. ZAKLJUČEK

Rezultat proračunskega procesa je zelo odvisen od tega, kako je ta zasnovan in izveden. Kvalitetna in učinkovita priprava proračuna je bistvenega pomena za določanje ciljev in prepoznavanje prednostnih javnih potreb ter potrebnih sredstev za njihovo zadovoljitev. Proračunsko načrtovanje mora torej biti organizirano tako, da bo omogočalo učinkovito gospodarjenje z omejenim obsegom državnega proračuna, prispevalo k splošni stabilnosti v ekonomiji in sami fiskalni politiki ter pospeševalo postopek predparlamentarnega usklajevanja med Ministrstvom za finance in ostalimi proračunskimi uporabniki.

Učinkovitost izvajanja proračuna je odvisna tudi od organiziranosti in načina dela Ministrstva za finance in proračunskih uporabnikov. Zato sodi v sklop aktivnosti reforme javne uprave vzpostavitev integriranega računovodskega sistema, ki bo zagotovil vodenje glavne knjige vseh oseb države v širšem smislu, vzpostavitev enotnega zakladniškega računa, izgradnja informacijske podpore spremljanja izvrševanja proračuna in vodenja računovodstva projekt MFERAC.

Za približevanje mednarodnim klasifikacijam na področju prikazov javnih bilanc je bila v letu 1999 spremenjena struktura državnega proračuna. Ta zajema in prikazuje celotne javnofinančne prihodke in odhodke ter račun financiranja po ekonomskih namenih in je namenjena vsem segmentom javne porabe: neposrednim proračunskim uporabnikom, državnim skladom, javnim zavodom in agencijam, občinam. Nova ekonomska klasifikacija, ki je za državo in občine obvezna od 1.1.1999, je mednarodno primerljiva, omogoča preglednejše načrtovanje, izvrševanje, evidentiranje, poročanje in nadziranje porabe javnofinančnih sredstev ter njihovo konsolidiranje.

Ker enotni računovodski in zakladniški sistem zagotavlja enotno vodenje vseh v glavno knjigo zajetih podatkov uporabnikov, ne glede na to, kje se vodi računovodstvo, je Ministrstvo za finance pristopilo k izgradnji računalniško podprtega sistema enotnega računovodstva, projekta MFERAC. S projektom MFERAC so vsi proračunski uporabniki povezani v enoten računovodski sistem državne uprave, ki omogoča zajemanje podatkov na enem mestu pri proračunskemu uporabniku in prenašanje v glavno knjigo Ministrstva za finance. S tem del kontrol lahko opravi proračunski uporabnik sam.

Proračunski nadzor in kontrolo porabe sredstev proračunskih uporabnikov izvaja Proračunska inšpekcija v okviru Ministrstva za finance in Računsko sodišče. Pri tem preverjata predvsem zakonitost in namembnost porabe proračunskih sredstev.

Poleg kontrole, ki jo izvaja proračunska inšpekcija in Računsko sodišče, je pomembna tudi njihova svetovalna vloga, saj s svojimi mnenji in predlogi svetujejo proračunskim uporabnikom, Ministrstvu za finance in vladi pri odpravljanju napak. Za nadaljnje kvalitetno delo Računskega sodišča je potrebna ustrezna sprememba oz. dopolnitev Zakona o Računskem sodišču, ki bi odpravila pomanjkljivosti, ki izhajajo iz nedosledne in nenatančne zakonodaje, še zlasti na področju odpravljanja napak, povečala pa bi se tudi učinkovitost celotnega nadzora nad javnimi financami.

Pomemben cilj za Slovenijo predstavlja članstvo v EU, saj je predpogoj za nadaljnji razvoj in varnost slovenske države. Na podlagi mnenja Evropske komisije o pripravljenosti Slovenije za vstop v EU, ki vsebuje celovito oceno stanja v Sloveniji, je potrebno pred članstvom izpeljati določene spremembe in reforme, ki bodo Sloveniji omogočile vključitev v EU. Ena izmed reform je izboljšanje finančnega upravljanja, kar zahteva centralizacijo upravljanja z državnim denarjem in čim večjo usklajenost proračunske porabe in pritoka prejemkov napovedim denarnih tokov, ki izhaja iz cilja čim ekonomičnejše porabe proračunskega denarja in čim nižji stroški njenega financiranja. Med potrebne spremembe javne uprave sodi tudi reforma, s katero bo vzpostavljen sistem javnih uslužbencev, povečala se bo notranja učinkovitost dela ministrstev in izboljšalo se bo sodelovanje med ministrstvi. Menim, da te cilje lahko dosežemo le, če razširimo in posodobimo strokovno izobraževanje javnih uslužbencev, predvsem pa razširimo obveščenost o smotrih in ciljih programa reforme javne uprave ter hkrati s tem zagotovimo zadovoljstvo pri opravljanju dela javnih uslužbencev.

LITERATURA

- 1) Arnold John and Hope Tony: Accounting for management decisions. Prentice-Hall: New York, 1990. 62 str.
- 2) Artill Peter and McLaney David: Accounting for business. Butterworth-Heinemann: Oxford, 2001. 235 str.
- 3) Bergant et al: Kodeks računovodskih načel. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, 23 str.
- 4) Berman Evan M: Productivity in public and nonprofit organizations. London: Thousand Oaks, 1998. 24 str.
- 5) Borak Neven: Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, 216 str.
- 6) Cvikl Milan: Funkcionalna programska klasifikacija javnofinančnih odhodkov in novosti pri oblikovanju proračuna za leto 2000 in 2001-2001. Zbornik referatov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 7-29.
- 7) Cvikl Milan: Zakon o javnih financah s komentarjem. Ljubljana: Založba Borex, 2000, str. 15-26.
- 8) DZS, Veliki splošni leksikon C-G, 1998. 53 str.
- 9) Freeman and Shoulders: Governmental and nonprofit accounting-theory and practice: Englewood Cliffs (N.J.). Prentice-Hall, 1993. 53 str.
- 10) Hočevar Marko: Revidiranje notranjih kontrol v podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1990. 106 str.
- 11) Horak Christian: Controlling in Nonprofit-Organisationen. Wiesbaden: Deutscher Universitaets-Verlag, 1995, str. 12-24.
- 12) Kamnar Helena et al: Dvoletni državni proračun in izvajanje zakona o računskem sodišču. Zbornik referatov. IV. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 7-117.
- 13) Kamnar Helena et al: Sistem javnih financ v Sloveniji. Zbornik referatov. I. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 7-19.
- 14) Kavčič Bogdan: Poslovanje v javnem sektorju. Visokošolsko središče Novo mesto. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje, 1999. str. 40-65.
- 15) Manual on Government Finance Statistics – GFS, poglavje II.K. Consolidation, 2000, str. 33.
- 16) Menard Vera, et al: Revidiranje notranjih kontrol. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994, 313 str.
- 17) Musgrave Richard: Javne financije u teoriji i praksi. Institut za javne financije: Zagreb, 1993. 32 str.
- 1) Ogrin Jana: Proračunsko računovodstvo. Diplomsko delo. Ljubljana: Visoka upravna šola, 2001, str. 50-54.
- 18) OECD: Modern Budgeting. Paris: OECD, 1997.
- 19) O'Neil Mike: Information analysis. Paradigm: London, 1987, 3 str.
- 20) Schmidberger Juergen: Controlling fuer oeffentliche Verwaltungen. Wiesbaden : Gabler, 1994, 12 str.
- 21) Shafritz Jay M et al: Classics of organization theory. California: Pacific Grove. 1987. 3 str.
- 22) Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002, str. 115-209.

- 23) Smernice za standarde notranje kontrole Intosai. Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1995. 38 str.
- 24) Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 43 str.
- 25) Statistični letopis RS 1993. Ljubljana: Zavod RS za statistiko, 1993. 254 str.
- 26) Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 10-17.
- 27) Turk, et al: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. str. 10-120.
- 28) Turk Ivan: Uvod v ekonomiko gospodarske družbe. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997, 15 str.
- 29) Umek Igor: Plačilni promet in proračunski uporabniki (enotni zakladniški sistem). Zbornik referatov. II. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 31-35.
- 30) Vencelj Stane: Institucionalna klasifikacija neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. Državno revidiranje in novosti v javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 31-35.
- 31) Veliki splošni leksikon C-G. Ljubljana: Državna založba Slovenije, 1998. 75 str.
- 32) Welsch Gortan: Budgeting. Englewood Cliffs. Prentice Hall, 1999.
- 33) Young H.Peyton: Equity-in theory and practice. Princeton: Princeton University Press, 1994, 12 str.

VIRI

1. Agencija za plačilni promet Republike Slovenije. [URL: <http://www.sdk.si/zr>], 20.01.2002.
2. Bilten javnih financ. Ministrstvo za finance: Ljubljana, 2001, str. 110-116.
3. Državni proračun. [URL: http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/n_dr_prihodki.htm], 2002.
4. Ekonomska klasifikacija javnofinančnih tokov. Ministrstvo za finance: Ljubljana, 2001, str. 10-16.
5. Enotni zakladniški račun. [URL: <http://www.gov.si/mf/slov/zakl/evidenca.htm>], 15.03.2002.
6. Interna gradiva Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, 2002.
7. Interna navodila za finančno poslovanje Ministrstva za finance: Ljubljana, 2001, 15 str.
8. Interni viri Ministrstva za finance, 2001.
9. Interni viri Ministrstva za finance, 2002.
10. Konsolidirana globalna bilanca javnega financiranja. [URL: <http://www.sigov.si/mf/slov/tekgib/bilvl.htm>], 2002.
11. Navodilo o načinu in stopnjah rednega odpisa neopredmetenih osnovnih sredstev (Uradni list RS, št. 86/99).
12. Navodilo o plačevanju skupnih obveznosti proračunskih uporabnikov (Uradni list RS št. 55-2647/1999).
13. Navodilo o povečanju skupnih obveznosti proračunskih uporabnikov, 1. do 3. člen pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske

- uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 86/99, 110/99, 23/2000).
14. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91-3907/2000).
 15. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS št. 12-743/2000).
 16. Navodila za finančno poslovanje Ministrstva za finance, 2001, 15 str.
 17. Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta z Zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 110-5177/1999).
 18. Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov
 19. Odredba o evidentiranju in izkazovanju javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov in odhodkov in drugih izdatkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev (Uradni list RS, št.1/99, 16/99, 48/99, 72/99, 74/99).
 20. Odredba o poročanju Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije o prihodkih in odhodkih, danih in vrnjenih posojilih ter zadolževanju in odplačilih dolga (Uradni list RS, št. 16/99).
 21. Odredba o poročanju občin o prihodkih in odhodkih, danih in vrnjenih posojilih ter zadolževanju in odplačilih dolga (Uradni list RS, št.23-1367/2001).
 22. Odredba o vzpostavitvi sistemov enotnega zakladniškega računa (Uradni list RS, št. 54/2620/2002).
 23. Odredba o poročanju Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije o prihodkih in odhodkih, danih in vrnjenih posojilih ter zadolževanju in odplačilih dolga (Uradni list RS, št. 16-821/99).
 24. Odredba o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov uporabnikov enotnega kontnega načrta (Uradni list RS, št. 86-4121/99).
 25. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega (Uradni list RS, št. 86-4122/1999).
 26. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 66-3560/2001).
 27. Pravilnik o skupnih kriterijih za organizacijo in postopke finančnega nadzora pri neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 14-698/2000).
 28. Proračunski priročnik 2002-2003. Ljubljana: Ministrstvo za finance, 2001, str. 1-16.
 29. Uredba o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna (Uradni list RS, št. 56-2556/2000).
 30. Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (Uradni list RS, št. 56/98).
 31. Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 66-3052/2002).
 32. Zakon o delavcih v državnih organih (Uradni list RS, št.15-742/1993).
 33. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št.30/1993).
 34. Zakona o izvrševanju proračuna (Uradni list RS, št.5/96, 78/97, 87/97, 34/98 in 91/98).
 35. Zakon o izvrševanju proračuna za leti 2002 in 2003 (Uradni list RS št.103-5060/2001).
 36. Zakon o javnih financah (Uradni list RS št. 79-3758/1999).
 37. Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 39-1893/00).
 38. Zakon o plačilnem prometu (Uradni list RS, št.30/2002).

39. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS št. 23-1032/1999).
40. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS št. 11-662/2001).
41. Zakon o revidiranju (Uradni list RS št. 11-661/2001).

PRILOGE

Priloga 1: Izkaz prihodkov in odhodkov-določenih uporabnikov

IME UPORABNIKA:

SEDEŽ UPORABNIKA:

ŠIFRA UPORABNIKA: *

ŠIFRA DEJAVNOSTI:

MATIČNA ŠTEVILKA:

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV - DOLOČENIH UPORABNIKOV

Od 1.januarja do

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV PODSKUPIN KONTOV	NAZIV PODSKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK - Tekoče leto	ZNESEK - Predhodno leto
1	2	3	4	5
	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA (060 = 061 + 062 + 063 + 064)	060	0	0
760	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	061	0	0
	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	062	0	0
	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	063	0	0
761	PRIHODKI OD PRODAJE MATERIALA IN BLAGA	064	0	0
	B) PRIHODKI OD FINANCIRANJA (065 = 066 + 067)	065	0	0
del 762	PRIHODKI OD FINANCIRANJA IZ NASLOVA REVALORIZACIJE	066	0	0
del 762	DRUGI PRIHODKI OD FINANCIRANJA	067	0	0
	C) IZREDNI PRIHODKI (068 = 069 + 070)	068	0	0
del 763	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	069	0	0
del 763	DRUGI IZREDNI PRIHODKI	070	0	0
	Č) CELOTNI PRIHODKI (071 = 060 + 065 + 068)	071	0	0
	D) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV (072 = 073 + 074 + 075)	072	0	0
del 466	NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MATERIALA IN BLAGA	073	0	0
460	STROŠKI MATERIALA	074	0	0
461	STROŠKI STORITEV	075	0	0
	E) STROŠKI DELA (076 = 077 + 078 + 079)	076	0	0
del 464	PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	077	0	0
del 464	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	078	0	0
del 464	DRUGI STROŠKI DELA	079	0	0
462	F) AMORTIZACIJA	080	0	0
463	G) DOLGOROČNE REZERVACIJE	081	0	0
del 465	H) DAVEK OD DOBIČKA	082	0	0
del 465	I) OSTALI DRUGI STROŠKI	083	0	0
	J) ODHODKI FINANCIRANJA (084 = 085 + 086)	084	0	0
del 467	ODHODKI OD FINANCIRANJA IZ NASLOVA REVALORIZACIJE	085	0	0
del 467	DRUGI ODHODKI OD FINANCIRANJA	086	0	0
	K) IZREDNI ODHODKI (087 = 088 + 089)	087	0	0
del 468	ODHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	088	0	0
del 468	DRUGI IZREDNI ODHODKI	089	0	0
	L) CELOTNI ODHODKI (090 = 072 + 076 + 080 + 081 + 082 + 083 + 084 + 087)	090	0	0
	M) PRESEŽEK PRIHODKOV (091 = 071 - 090)	091	0	0
	N) PRESEŽEK ODHODKOV (092 = 090 - 071)	092	0	0
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	093	0	0
	Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju (celo število)	094	0	0
	Število mesecev poslovanja	095	0	0

Kraj in datum:	Oseba odgovorna za sestavljanje bilance:	Odgovorna oseba:
Kontrolo opravila	Štampiljka:	Datum prejema:
_____	_____	_____

Obrazec je pripravljen na podlagi 28. člena zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), PRILOGA 3 pravilnika o vsebini, členitvi in obliki računovodskih izkazov ter pojasnilih k izkazom za proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

* Podatek šifra uporabnika je obvezen za vse tiste, ki so navedeni v odredbi o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (štiri mestna šifra proračunskega uporabnika + kontrolna številka)

Vir: <http://www.sdk.si/zr/>, 2002.

Priloga 2: Izkaz prihodkov in odhodkov-drugih uporabnikov

IME UPORABNIKA:
SEDEŽ UPORABNIKA:

ŠIFRA UPORABNIKA: *
ŠIFRA DEJAVNOSTI:
MATIČNA ŠTEVILKA:

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV – DRUGIH UPORABNIKOV

Od 1.januarja do

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV KONTOV	NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	ZNESEK - Tekoče leto	ZNESEK - Predhodno leto
1	2	3	4	5
	I. SKUPAJ PRIHODKI (101 = 103 + 140 + 154 + 167 + 174)	101	0	0
	TEKOČI PRIHODKI (102 = 103 + 140)	102	0	0
70	DAVČNI PRIHODKI (103 = 104 + 108 + 113 + 116 + 121 + 131 + 139)	103	0	0
700	DAVKI NA DOHODEK IN DOBIČEK (104 = 105 + 106 + 107)	104	0	0
7000	Dohodnina	105	0	0
7001	Davek od dobička pravnih oseb	106	0	0
7002	Drugi davki na dohodek in dobiček	107	0	0
701	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST (108 = 109 + 110 + 111 + 112)	108	0	0
7010	Prispevki zaposlenih	109	0	0
7011	Prispevki delodajalcev	110	0	0
7012	Prispevki samozaposlenih	111	0	0
7013	Ostali prispevki za socialno varnost	112	0	0
702	DAVKI NA PLAČILNO LISTO IN DELOVNO SILO (113 = 114 + 115)	113	0	0
7020	Davek na izplačane plače	114	0	0
7021	Posebni davek na določene prejemke	115	0	0
703	DAVKI NA PREMOŽENJE (116 = 117 + 118 + 119 + 120)	116	0	0
7030	Davki na nepremičnine	117	0	0
7031	Davki na premičnine	118	0	0
7032	Davki na dediščine in darila	119	0	0
7033	Davki na promet nepremičnin in na finančno premoženje	120	0	0
704	DOMAČI DAVKI NA BLAGO IN STORITVE (121 = 122 + 123 + 124 + 125 + 126 + 127 + 128 + 129 + 130)	121	0	0
7040	Splošni prometni davki, davki na dodano vrednost	122	0	0
7041	Drugi davki na blago in storitve	123	0	0
7042	Trošarine (akcize)	124	0	0
7043	Dobiček fiskalnih monopolov	125	0	0
7044	Davki na posebne storitve	126	0	0
7045	Dovoljenja za poslovanje in opravljanje dejavnosti	127	0	0
7046	Pristojbine za motorna vozila	128	0	0
7047	Drugi davki na uporabo blaga in storitev	129	0	0
7048	Davki na motorna vozila	130	0	0
705	DAVKI NA MEDNARODNO TRGOVINO IN TRANSAKCIJE (131 = 132 + 133 + 134 + 135 + 136 + 137 + 138)	131	0	0
7050	Carine	132	0	0
7051	Druge uvozne dajatve	133	0	0
7052	Izvozne dajatve	134	0	0
7053	Dobički izvoznih in uvoznih monopolov	135	0	0
7054	Dobički od menjave tujih valut	136	0	0
7055	Davki na menjavo tujih valut	137	0	0
7056	Drugi davki na mednarodno trgovino in transakcije	138	0	0
706	DRUGI DAVKI	139	0	0
71	NEDAVČNI PRIHODKI (140 = 141 + 146 + 149 + 150 + 151)	140	0	0
710	UDELEŽBA NA DOBIČKU IN DOHODKI OD PREMOŽENJA (141 = 142 + 143 + 144 + 145)	141	0	0
7100	Udeležba na dobičku javnih podjetij in javnih finančnih institucij	142	0	0
7101	Prihodki od udeležbe na dobičku drugih podjetij in finančnih institucij	143	0	0

7102	Prihodki od obresti	144	0	0
7103	Prihodki od premoženja	145	0	0
711	TAKSE IN PRISTOJBINE (146 = 147 + 148)	146	0	0
7110	Sodne takse	147	0	0
7111	Upravne takse in pristojbine	148	0	0
712	DENARNE KAZNI	149	0	0
713	PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV	150	0	0
714	DRUGI NEDAVČNI PRIHODKI (151 = 152 + 153)	151	0	0
7140	Drugi prostovoljni prispevki za socialno varnost	152	0	0
7141	Drugi nedavčni prihodki	153	0	0
72	KAPITALSKI PRIHODKI (154 = 155 + 160 + 163)	154	0	0
720	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV (155 = 156 + 157 + 158 + 159)	155	0	0
7200	Prihodki od prodaje zgradb in prostorov	156	0	0
7201	Prihodki od prodaje prevoznih sredstev	157	0	0
7202	Prihodki od prodaje opreme	158	0	0
7203	Prihodki od prodaje drugih osnovnih sredstev	159	0	0
721	PRIHODKI OD PRODAJE ZALOG (160 = 161 + 162)	160	0	0
7210	Prihodki od prodaje blagovnih rezerv	161	0	0
7211	Prihodki od prodaje drugih zalog	162	0	0
722	PRIHODKI OD PRODAJE ZEMLJIŠČ IN NEMATERIALNEGA PREMOŽENJA (163 = 164 + 165 + 166)	163	0	0
7220	Prihodki od prodaje kmetijskih zemljišč in gozdov	164	0	0
7221	Prihodki od prodaje stavbnih zemljišč	165	0	0
7222	Prihodki od prodaje nematerialnega premoženja	166	0	0
73	PREJETE DONACIJE (167 = 168 + 171)	167	0	0
730	PREJETE DONACIJE IZ DOMAČIH VIROV (168 = 169 + 170)	168	0	0
7300	Prejete donacije iz domačih virov za tekočo porabo	169	0	0
7301	Prejete donacije iz domačih virov za investicije	170	0	0
731	PREJETE DONACIJE IZ TUJINE (171 = 172 + 173)	171	0	0
7310	Prejete donacije iz tujine za tekočo porabo	172	0	0
7311	Prejete donacije iz tujine za investicije	173	0	0
740	TRANSFERNI PRIHODKI IZ DRUGIH JAVNOFINANČNIH INSTITUCIJ (174 = 175 + 176 + 177 + 178)	174	0	0
7400	Prejeta sredstva iz državnega proračuna	175	0	0
7401	Prejeta sredstva iz proračunov lokalnih skupnosti	176	0	0
7402	Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja	177	0	0
7403	Prejeta sredstva iz drugih javnih skladov	178	0	0
	II. SKUPAJ ODHODKI (179 = 180 + 223 + 250 + 261)	179	0	0
40	TEKOČI ODHODKI (180 = 181 + 189 + 194 + 205 + 211 + 217)	180	0	0
400	PLAČE IN DRUGI IZDATKI ZAPOSLENIM (181 = 182 + 183 + 184 + 185 + 186 + 187 + 188)	181	0	0
4000	Plače in dodatki	182	0	0
4001	Regres za letni dopust	183	0	0
4002	Povračila in nadomestila	184	0	0
4003	Sredstva za delovno uspešnost	185	0	0
4004	Sredstva za nadurno delo	186	0	0
4005	Plače za delo nerezidentov po pogodbi	187	0	0
4009	Drugi izdatki zaposlenim	188	0	0
401	PRISPEVKI DELODAJALCEV ZA SOCIALNO VARNOST (189 = 190 + 191 + 192 + 193)	189	0	0
4010	Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	190	0	0
4011	Prispevki za zdravstveno zavarovanje	191	0	0
4012	Prispevki za zaposlovanje	192	0	0
4013	Prispevek za porodniško varstvo	193	0	0
402	IZDATKI ZA BLAGO IN STORITVE (194 = 195 + 196 + 197 + 198 + 199 + 200 + 201 + 202 + 203 + 204)	194	0	0
4020	Pisarniški splošni material in storitve	195	0	0
4021	Posebni material in storitve	196	0	0
4022	Energija, voda, komunalne storitve in komunikacije	197	0	0
4023	Prevozni stroški in storitve	198	0	0
4024	Izdatki za službena potovanja	199	0	0
4025	Tekoče vzdrževanje	200	0	0
4026	Najemnine in zakupnine (leasing)	201	0	0
4027	Kazni in odškodnine	202	0	0

4028	Davek na izplačane plače	203	0	0
4029	Drugi operativni odhodki	204	0	0
403	PLAČILA DOMAČIH OBRESTI (205 = 206 + 207 + 208 + 209 + 210)	205	0	0
4030	Plačila obresti od kreditov - Banki Slovenije	206	0	0
4031	Plačila obresti od kreditov - poslovnim bankam	207	0	0
4032	Plačila obresti od kreditov - drugim finančnim institucijam	208	0	0
4033	Plačila obresti od kreditov - drugim domačim kreditodajalcem	209	0	0
4034	Plačila obresti od vrednostnih papirjev izdanih na domačem trgu	210	0	0
404	PLAČILA TUJIH OBRESTI (211 = 212 + 213 + 214 + 215 + 216)	211	0	0
4040	Plačila obresti od kreditov mednarodnim finančnim institucijam	212	0	0
4041	Plačila obresti od kreditov tujim vladam	213	0	0
4042	Plačila obresti od kreditov tujim poslovnim bankam in finančnim institucijam	214	0	0
4043	Plačila obresti od kreditov drugim tujim kreditodajalcem	215	0	0
4044	Plačila obresti od vrednostnih papirjev izdanih na tujih trgih	216	0	0
409	REZERVE (217 = 218 + 219 + 220 + 221 + 222)	217	0	0
4090	Splošna proračunska rezervacija	218	0	0
4091	Proračunska rezerva	219	0	0
4092	Druge rezerve	220	0	0
4093	Sredstva za posebne namene	221	0	0
4098	Rezervacije za kreditna tveganja v javnih skladih	222	0	0
41	TEKOČI TRANSFERI (223 = 224 + 226 + 238 + 239 + 245)	223	0	0
410	SUBVENCije (224 = 225 + 226 + 227)	224	0	0
4100	Subvencije javnim podjetjem	225	0	0
4101	Subvencije finančnim institucijam	226	0	0
4102	Subvencije privatnim podjetjem in zasebnikom	227	0	0
411	TRANSFERI POSAMEZNIKOM IN GOSPODINJSTVOM (228 = 229 + 230 + 231 + 232 + 233 + 234 + 235 + 236 + 237)	228	0	0
4110	Transferi nezaposlenim	229	0	0
4111	Družinski prejemki in starševska nadomestila	230	0	0
4112	Transferi za zagotavljanje socialne varnosti	231	0	0
4113	Transferi vojnim invalidom, veteranom in žrtvam vojnega nasilja	232	0	0
4114	Pokojnine	233	0	0
4115	Nadomestila plač	234	0	0
4116	Boleznine	235	0	0
4117	Štipendije	236	0	0
4119	Drugi transferi posameznikom	237	0	0
412	TRANSFERI NEPROFITNIM ORGANIZACIJAM IN USTANOVAM	238	0	0
413	DRUGI TEKOČI DOMAČI TRANSFERI (239 = 240 + 241 + 242 + 243 + 244)	239	0	0
4130	Tekoči transferi drugim ravnam države	240	0	0
4131	Tekoči transferi v sklade socialnega zavarovanja	241	0	0
4132	Tekoči transferi v druge javne sklade in agencije	242	0	0
4133	Tekoči transferi v javne zavode in druge izvajalce javnih služb	243	0	0
4134	Tekoči transferi v državni proračun	244	0	0
414	TEKOČI TRANSFERI V TUJINO (245 = 246 + 247 + 248 + 249)	245	0	0
4140	Tekoči transferi mednarodnim institucijam	246	0	0
4141	Tekoči transferi tujim vladam in vladnim institucijam	247	0	0
4142	Tekoči transferi neprofitnim organizacijam v tujini	248	0	0
4143	Drugi tekoči transferi v tujino	249	0	0
420	NAKUP IN GRADNJA OSNOVNIH SREDSTEV (250 = 251 + 252 + 253 + 254 + 255 + 256 + 257 + 258 + 259 + 260)	250	0	0
4200	Nakup zgradb in prostorov	251	0	0
4201	Nakup prevoznih sredstev	252	0	0
4202	Nakup opreme	253	0	0
4203	Nakup drugih osnovnih sredstev	254	0	0
4204	Novogradnje, rekonstrukcije in adaptacije	255	0	0
4205	Investicijsko vzdrževanje in obnove	256	0	0
4206	Nakup zemljišč in naravnih bogatstev	257	0	0
4207	Nakup nematerialnega premoženja	258	0	0
4208	Studije o izvedljivosti projektov, projektna dokumentacija, nadzor in investicijski inženiring	259	0	0
4209	Nakup blagovnih rezerv in intervencijskih zalog	260	0	0
	INVESTICIJSKI TRANSFERI			

430	(261 = 262 + 263 + 264 + 265 + 266 + 267 + 268 + 269 + 270)	261	0	0
4300	Investicijski transferi drugim ravnem države	262	0	0
4301	Investicijski transferi javnim skladom in agencijam	263	0	0
4302	Investicijski transferi neprofitnim organizacijam	264	0	0
4303	Investicijski transferi javnim podjetjem	265	0	0
4304	Kapitalni transferi finančnim institucijam	266	0	0
4305	Investicijski transferi privatnim podjetjem in zasebnikom	267	0	0
4306	Investicijski transferi posameznikom	268	0	0
4307	Investicijski transferi javnim zavodom in javnim gospodarskim zavodom	269	0	0
4308	Investicijski transferi v tujino	270	0	0
	III/1 PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (271 = 101 - 179)	271	0	0
	III/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI (272 = 179 - 101)	272	0	0
	Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju (celo število)	273	0	0
	Število mesecev poslovanja	274	0	0

Kraj in datum:

Oseba odgovorna za sestavljanje bilance:

Odgovorna oseba:

Kontrola opravila

Štampiljka:

Datum prejema:

Obrazec je pripravljen na podlagi 28. člena zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), PRILOGA 2 pravilnika o vsebini, členitvi in obliki računovodskih izkazov ter pojasnilih k izkazom za proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

* Podatek šifra uporabnika je obvezen za vse tiste, ki so navedeni v odredbi o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (štiri mestna šifra proračunskega uporabnika + kontrolna številka)

Vir: <http://www.sdk.si/zr/>, 2002.

Priloga 3: Stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil

IME UPORABNIKA:
SEDEŽ UPORABNIKA:

ŠIFRA UPORABNIKA: *
ŠIFRA DEJAVNOSTI:
MATIČNA ŠTEVILKA:

STANJE IN GIBANJE DOLGOROČNIH KAPITALSKIH NALOŽB IN POSOJIL

(v tisočih tolarjev)

VRSTA NALOŽB OZIROMA POSOJIL	Oznaka za AOP	Znesek naložb in posojil (1.1.)	Znesek popravkov naložb in posojil (1.1.)	Znesek povečanja naložb in posojil	Znesek zmanjšanja naložb in posojil	Znesek odpisanih naložb in posojil	Znesek revalorizacije naložb in posojil	Znesek naložb in posojil (31.12.)	Znesek popravkov naložb in posojil (31.12.)	Končno stanje (31.12.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (3+5-6-7+8)	10	11 (9-10)
I. Dolgoročne finančne naložbe (800 = 801 + 806 + 811)	800	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A. Naložbe v delnice (801 = 802 + 803 + 804 + 805)	801	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Naložbe v delnice v javna podjetja	802	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Naložbe v delnice v finančne institucije	803	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Naložbe v delnice v privatna podjetja	804	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Naložbe v delnice v tujini	805	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. Naložbe v deleže (806 = 807 + 808 + 809 + 810)	806	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Naložbe v deleže v javna podjetja	807	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Naložbe v deleže v finančne institucije	808	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Naložbe v deleže v privatna podjetja	809	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Naložbe v deleže v tujini	810	0	0	0	0	0	0	0	0	0
C. Druga dolgoročne kapitalске naložbe (811 = 812 + 813 + 814)	811	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Ustanovna vloga v skladih	812	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Druge dolgoročne kapitalске naložbe doma	813	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Druge dolgoročne kapitalске naložbe v tujini	814	0	0	0	0	0	0	0	0	0
II. Dolgoročno dana posojila in depoziti (815 = 816 + 825 + 828 + 831)	815	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A. Dolgoročno dana posojila (816 = 817 + 818 + 819 + 820 + 821 + 822 + 823 + 824)	816	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Dolgoročno dana posojila posameznikom	817	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2. Dolgoročno dana posojila javnim skladom	818	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Dolgoročno dana posojila javnim podjetjem	819	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Dolgoročno dana posojila finančnim institucijam	820	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5. Dolgoročno dana posojila privatnim podjetjem	821	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6. Dolgoročno dana posojila drugim državam	822	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7. Dolgoročno dana posojila državnemu proračunu	823	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8. Druga dolgoročno dana posojila v tujino	824	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B. Dolgoročno dana posojila z odkupom vrednostnih papirjev (825 = 826 + 827)	825	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1. Domačih vrednostnih papirjev	826	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Prloga 4: Izkaz računa financiranja

IME UPORABNIKA:
SEDEŽ UPORABNIKA:

ŠIFRA UPORABNIKA: *
ŠIFRA DEJAVNOSTI:
MATIČNA ŠTEVILKA:

IZKAZ RAČUNA FINANCIRANJA

Od 1.januarja do

(v tisočih tolarjev)

ČLENITEV KONTOV	NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	ZNESEK - Tekoče leto	ZNESEK - Predhodno leto
1	2	3	4	5
50	VII. ZADOLŽEVANJE (351 = 352 + 358)	351	0	0
500	DOMAČE ZADOLŽEVANJE (352 = 353 + 354 + 355 + 356 + 357)	352	0	0
5000	Najeti krediti pri Banki Slovenije	353	0	0
5001	Najeti krediti pri poslovnih bankah	354	0	0
5002	Najeti krediti pri drugih finančnih institucijah	355	0	0
5003	Najeti krediti pri drugih domačih kreditodajalcih	356	0	0
5004	Sredstva, pridobljena z izdajo vrednostnih papirjev na domačem trgu	357	0	0
501	ZADOLŽEVANJE V TUJINI (358 = 359 + 360 + 361 + 362 + 363)	358	0	0
5010	Najeti krediti pri mednarodnih finančnih institucijah	359	0	0
5011	Najeti krediti pri tujih vladah	360	0	0
5012	Najeti krediti pri tujih poslovnih bankah in finančnih institucijah	361	0	0
5013	Najeti krediti pri drugih tujih kreditodajalcih	362	0	0
5014	Sredstva, pridobljena z izdajo vrednostnih papirjev v tujini	363	0	0
55	VIII. ODPLAČILA DOLGA (364 = 365 + 371)	364	0	0
550	ODPLAČILA DOMAČEGA DOLGA (365 = 366 + 367 + 368 + 369 + 370)	365	0	0
5500	Odplačila kreditov Banki Slovenije	366	0	0
5501	Odplačila kreditov poslovnim bankam	367	0	0
5502	Odplačila kreditov drugim finančnim institucijam	368	0	0
5503	Odplačila kreditov drugim domačim kreditodajalcem	369	0	0
5504	Odplačila glavnice vrednostnih papirjev izdanih na domačem trgu	370	0	0
551	ODPLAČILO DOLGA V TUJINO (371 = 372 + 373 + 374 + 375 + 376)	371	0	0
5510	Odplačila dolga mednarodnim finančnim institucijam	372	0	0
5511	Odplačila dolga tujim vladam	373	0	0
5512	Odplačila dolga tujim poslovnim bankam in finančnim institucijam	374	0	0
5513	Odplačila dolga drugim tujim kreditodajalcem	375	0	0
5514	Odplačila glavnice vrednostnih papirjev izdanih na tujih trgih	376	0	0
	IX/1 NETO ZADOLŽEVANJE (377 = 351 - 364)	377	0	0
	IX/2 NETO ODPLAČILO DOLGA (378 = 364 - 351)	378	0	0
	X/1 POVEČANJE SREDSTEV NA RAČUNIH (379 = (271 + 341 + 377) - (272 + 342 + 378))	379	0	0
	X/2 ZMANJŠANJE SREDSTEV NA RAČUNIH (380 = (272 + 342 + 378) - (271 + 341 + 377))	380	0	0

Vir: <http://www.sdk.si/zr/>, 2002.

Prologa 5: Prikaz premoženjske bilance neposrednega uporabnika proračuna

Ime uporabnika _____ _____ Sedež uporabnika _____ _____	Šifra uporabnika Davčna številka Matična številka
--	--

PREMOŽENJSKA BILANCA NEPOSREDNEGA UPORABNIKA PRORAČUNA

na dan 31.12.2001

Zap. številka	Opis postavke premoženjske bilance	Oznaka za AOP	Znesek (v tisočih tolarjev)
1	2	3	4
	Aktiva		
01	Sedanja vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev (151-152)	150	0
02	Nabavna vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev	151	
03	Popravki vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev	152	
04	Sedanja vrednost nepremičnin (154-155)	153	0
05	Nabavna vrednost nepremičnin	154	
06	Popravek vrednosti nepremičnin	155	
07	Sedanja vrednost opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev (157-158)	156	0
08	Nabavna vrednost opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	157	
09	Popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	158	
10	Terjatve za sredstva dana v upravljanje (160+161+162+163)	159	0
11	Terjatve za sredstva dana v upravljanje posrednim in neposrednim uporabnikom državnega proračuna	160	
12	Terjatve za sredstva dana v upravljanje posrednim in neposrednim uporabnikom občinskega proračuna	161	
13	Terjatve za sredstva dana v upravljanje javnim podjetjem v lasti države	162	
14	Terjatve za sredstva dana v upravljanje javnim podjetjem v lasti občine	163	
15	Zaloge	164	
16	Dolgoročne kapitalske naložbe - premoženje preneseno v last drugim uporabnikom enotnega kontnega načrta	165	
17	Druge dolgoročne kapitalske naložbe	166	
18	Dolgoročno dana posojila in depoziti	167	
19	Dolgoročne terjatve iz poslovanja	168	
20	Denarna sredstva	169	
21	Kratkoročne terjatve	170	
22	Druge terjatve	171	
23	Skupaj aktiva (150+153+156+159+164+165+166+167+168+169+170+171)	172	0

Zap. številka	Opis postavke premoženjske bilance	Oznaka za AOP	Znesek (v tisočih tolarjev)
1	2	3	4
	Pasiva		
24	Splošni sklad	173	
25	Rezervni sklad	174	
26	Obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje	175	
27	Dolgoročno prejeta posojila	176	
28	Dolgoročne obveznosti iz poslovanja	177	
29	Kratkoročne obveznosti	178	
30	Druge obveznosti	179	
31	Skupaj pasiva (173+174+175+176+177+178+179)	180	0

Kraj in datum:

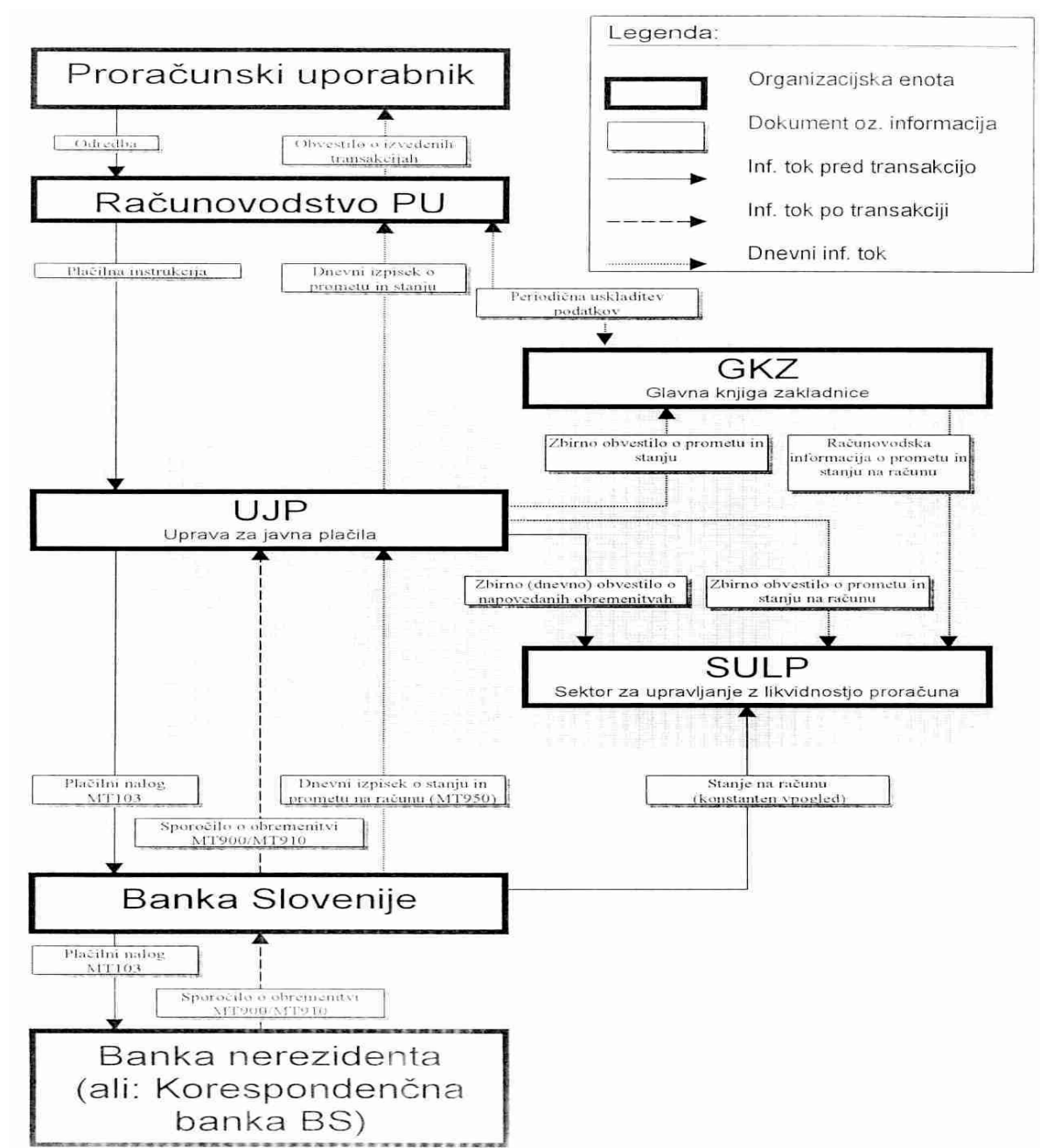
Oseba odgovorna za
sestavljanje bilance:

Odgovorna oseba:

Obrazec je pripravljen na podlagi 93. člena ZJF (Uradni list RS, št. 79/99 in 124/00), priloga 3 odredbe o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin.

Vir: <http://www.sdk.si/zr/>, 2002.

Priloga 6: Diagram toka podatkov-poslovanje s tujino



Vir: Interni viri Ministrstva za finance, 2002.

Priloga 7: Finančni elementi predobremenitev

MINISTRSTVO ZA FINANCE		Datum prejema na MF _____	
		Finančni elementi predobremenitev	
Leto _____		☐ FOP	Številka _____
		☐ Zahtevek za soglasje	Datum _____
		☐ večletna pogodba	Izpolnil _____
		☐ nad 15 mio SIT	Telefon _____
		☐ avans	Stran št. _____ od skupaj _____
		☐ kumulativa nad 15 mio SIT	
		☐ Že podpisana pogodba	

Št. nosilca _____		Naziv nosilca _____	
Predmet pogodbe _____			
Davčna št. izvajalca _____		Naziv izvajalca _____	
Izbira izvajalca	☐ Javni razpis brez omejitev	Št. Ur.l. _____	Pričetek del _____
	☐ Javni razpis s pred. ugot. sposob.	Št. Ur.l. _____	Dokončanje del _____
	☐ Neposredno		☐ Nedoločen čas
Priloge	☐ Sklep o izbiri izvajalca del	☐ Utemeljitev neposredne izbire	
	☐ Investicijski program	☐ _____	
	☐ Pogodba o sofinanceranju	☐ _____	
Nosilec ali sofinancer	Naziv _____		
	Številka _____		
Postavka _____			
Valuta _____			
Dan	pred 01.01.		
	Januar		
	Februar		
	Marec		
	April		
	Maj		
	Junij		
	Julij		
	Avgust		
	September		
	Oktober		
	November		
	December		
Skupaj leto			
po 31.12.			
Skupaj	Skupaj		
Odgovorna oseba _____			
Datum _____			
Podpis _____			
Žig _____			

OBRAZLOŽITEV		MF je odločilo da izda ☐ pozitivno soglasje ☐ negativno soglasje	
OBDELAL _____ PODPIS _____ DATUM _____ PODPIS ODGOVORNE OSEBE _____ ŽIG _____			

Vir: Pravilnik o postopku za izvrševanje proračuna, 2001.

Priloga 8: Odredba za plačilo-nakazilo

Odredba za plačilo - nakazilo	
(iz žiro računa: 50100-630-000-0010014)	
Url: 13/2000	
(1)	Evid. št. odredbe:
(2)	Šifra in naziv pror. uporabnika:
(3a)	Postavka:
(3b)	Konto:
(3c)	Podkonto:
(3d)	Vrsta kontnega plana:
(4)	Proračunsko leto:
(5a)	Davčna številka upravičenca:
(5b)	Naziv upravičenca:
(5c)	Naslov upravičenca:
(6a)	Račun upravičenca:
(6b)	Sklicna številka dok.:
(7a)	Račun banke:
(7b)	Naziv in naslov banke:
(8a)	Originalna številka dokumenta:
(8b)	Evidenčna številka dokumenta:
(8c)	Evidenčna št. veznega dok.:
(8d)	Originalna št. veznega dok.:
(9a)	Znesek odredbe z valuto:
(9b)	Vrsta tečajne liste:
(9c)	Tečaj:
(11)	Datum dokumenta:
(12)	Datum prejema dokumenta:
(13)	Dat. zapadlosti po dokumentu:
(14)	Datum zapadlosti po odredbodaj.:
(15)	Številka predobremenitve:
(16)	Način plačila:
(19)	Namen nakazila:
(17)	Stroškovno mesto plačnika:
(18)	Vrsta odhodka:
(20)	Stroškovno mesto prejemnika:
	Projekt:
	Nosilec stroškov transakcije:

Vir: Pravilnik o postopku za izvrševanje proračuna, 2001.

Priloga 9: Tabela prikazuje primer poročila 5.1., ki služi obveščanju proračunskega uporabnika

5.1. POROČILO O REALIZACIJI ODHODKOV v obdobju 01.01.2002-25.06.2002 Stanje na dan:25.06.2002				
2711	MINISTRSTVO ZA ZDRAVJE	Veljavni proračun	Podkonto	Proračunsko leto: 2002
Postavka	Konto	1	Real.odh.in izdatki na dan	Proračun Razlika
1290	Tekoči transferi v ZZSZ			
4131	Tekoči transferi v sklade socialnega zavarova			
Skupaj postavka: 1290				
1292	Sekundariji			
4133	Tekoči transferi v javne zavode in druge izvaj.			
Skupaj postavka: 1292				
1445	Akreditacije zdravstvenih zavodov			
4029	Druzi operativni odhodki			
4133	Tekoči transferi v javne zavode in druge izvaj.			
Skupaj postavka: 1445				
1446	Program varovanja zdravja delavcev			
4133	Tekoči transferi v javne zavode in druge izvaj.			
Skupaj postavka: 1446				
1451	Usposabljanje laboratorijev v Zavodih za zdra			
4133	Tekoči transferi v javne zavode in druge izvaj.			
4307	Invest.trans.javnim zavodom in javnim gospod			
Skupaj postavka: 1451				

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2001.

Priloga 10: Tabela prikazuje primer poročila 5.2., ki služi obveščanju proračunskega uporabnika

5.2. POROČILO O OBVEZNOSTIH IN IZPLAČILIH									
v obdobju: 01.01.2002-25.06.2002 Stanje na dan:25.06.2002 Predobremenitve kumulativa za leto									
PU	2711	MINISTRSTVO ZA ZDRAVJE	Prevezete obveznosti na dan		Izplačila upravičencem na dan	Nepł.obv.po izpl.upravič.na dan		Predobremenitve	Proračunsko leto: 2002
Postavka / Konto / Podkonto			obveznosti na dan		upravičencem na dan	izpl.upravič.na dan		Predobremenitve	Ostane predob. po prevz.obvez.
1292	Sekundariji								
4133	Tekoči transferi v javne zavode								
413300	T.tr.v jav.zav.dr.izv. jav.služ								
Skupaj postavka: 1292									
1445	Akreditacije zdravstvenih zavodov								
4029	Drugi operativni odhodki								
402906	Stroški izpitnih komisij								
402999	Drugi operativni odhodki								
Skupaj postavka: 1445									
1446	Program varovanja zdravja delavcev								
4133	Tekoči transferi v javne zavode								
413302	T.tr.v jav.zav.dr.izv. jav.služ								
Skupaj postavka: 1446									
1452	Pripravniki - zobozdravniki								
4133	Tekoči transferi v javne zavode								
413300	T.tr.v jav.zav.dr.izv. jav.služ								
413301	T.tr.v jav.zav.dr.izv. jav.služ								
413302	T.tr.v jav.zav.dr.izv. jav.služ								
Skupaj postavka: 1452									

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2001.

Priloga 11: Analitična bruto bilanca po proračunskih uporabnikih

ANALITIČNA BRUTO BILANCA PO PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH									
PU:2711-2711 1.obdobje:01.01.2001-01.01.2001 2.obdobje:02.01.2002-25.06.2002 1.obdobje = Promet									
PU: 2711		MINISTRSTVO ZA ZDRAVJE							
Konto	Naziv konta	01.01.01 do 01.01.01		02.01.02 do 25.06.02		Debet skupaj	Kredit skupaj	Saldo debet	Saldo kredit
		Debet	Kredit	Debet	Kredit				
0	DOLGOROČNA SREDS								
09	TERJATVE ZA SREDST								
091	TERJ ZA SRED.DANA V								
0910001	Terj za sred.dana v upra								
1	KRATKOROČNA SRED.								
10	DENARNA SREDSTVA								
100	TOLARSKA SREDSTVA								
100000	Blagajna								
101	DEVIZNA SREDSTVA V								
101000	Devizna blagajna								
11	DENARNA SREDSTVA								
110	DENARNA SREDSTVA								
110900	Denarna sredstva na rač								
110910	Denarna sredstva na rač								
112	DEVIZNI DEPOZITNI RA								
112900	Devizni račun-prehodni k								
12	KRATKOROČNE TERJAT								
120	KRATKOROČNE TERJA								
120010	Terjatve do kupcev v drž								
17	DRUGE KRATKOROČN								
170	KRATKOROČNE TERJA								
170500	Terjatve za bolezni nad 3								

Vir: Interno gradivo Ministrstva za finance, 2001.

