

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

RAČUNOVODSTVO JAVNIH PODJETIJ

Ljubljana, april 2005

NINA BLAŽIČ

IZJAVA

Študentka Nina Blažič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 20.04.2005

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD	1
2	JAVNA PODJETJA	2
2.1	Značilnosti javnih podjetij.....	2
2.1.1	Razlogi za obstoj javnih podjetij.....	3
2.1.2	Učinkovitost javnih podjetij	5
2.2	Javna podjetja v Sloveniji.....	7
2.3	Javna podjetja v Evropski uniji.....	9
3	RAČUNOVODSTVO JAVNIH PODJETIJ	9
3.1	Značilnosti računovodstva v javnih podjetjih	10
3.1.1	Poslovnoizidna mesta v javnem podjetju	16
3.2	Računovodsko predračunavanje v javnih podjetjih	21
3.2.1	Poslovni načrt in glavni cilji podjetja	22
3.2.2	Predračun kalkulacij cen v javnih podjetjih	29
3.3	Računovodsko obračunavanje v javnih podjetjih.....	33
3.4	Računovodsko analiziranje v javnih podjetjih.....	35
3.5	Računovodsko nadziranje v javnih podjetjih.....	36
4	POMEN RAZKRITIJ V JAVNIH PODJETJIH	39
4.1	Obvezna razkritja računovodskih izkazov	40
4.2	Prostovoljna razkritja javnih podjetij.....	41
5	SKLEP	43
	LITERATURA	45
	VIRI	47

KAZALO SLIK

Slika 1: Shematski prikaz ravni vzpostavitve stroškovnih oziroma poslovnoizidnih mest v javnih podjetjih	20
Slika 2: Sestava celostnega predračuna	27

1 UVOD

V Sloveniji je temeljna podlaga za urejanje področja gospodarskih javnih služb in gospodarske infrastrukture Zakon o gospodarskih javnih službah. Le-ta med drugim določa tudi, v kakšnih oblikah je mogoče opravljati gospodarske javne službe. Ena izmed oblik opravljanja gospodarskih javnih služb je tako tudi javno podjetje. Javna podjetja je danes mogoče najti na skoraj vseh področjih ekonomskega delovanja, ki so tesno povezana z zagotavljanjem življenjsko pomembnih dobrin ali storitev. Če bi država ustavila proizvodnjo teh dobrin ali storitev, bi to lahko povzročilo celo delni ali popolni zlom gospodarstva določene države.

Ker torej obstoj javnih podjetij vpliva na raven družbene blaginje, države, kljub morebitni neučinkovitosti, podpirajo njihovo ustanavljanje. Javna podjetja namreč velikokrat ponujajo svoje proizvode ali storitve po ceni, ki ne pokriva njihovih stroškov, zato od države dobivajo subvencije. Javna podjetja so namreč prvenstveno ustanovljena za zagotavljanje življenjsko pomembnih dobrin ali storitev, in ne za ustvarjanje dobička. Tako se izgube javnih podjetij pokrivajo predvsem iz proračuna. Zaradi vsega tega je poslovanje javnega podjetja podvrženo strogemu nadzoru, in sicer tako s strani notranje kot zunanje revizije, še dodatno pa tudi s strani Računskega sodišča. Vse to naj bi zagotavljalo čim bolj racionalno uporabo sredstev, ki jih ima javno podjetje v upravljanju.

Večjo preglednost nad poslovanjem javnega podjetja omogoča tudi razvoj njegovega računovodstva, ki se v bistvu ne razlikuje od računovodstva podjetij, ustanovljenih za pridobivanje dobička. Tako kot ostala podjetja, se namreč tudi javna podjetja pri urejanju svojega poslovanja ravnajo po Zakonu o gospodarskih družbah in Slovenskih računovodskih standardih. Za urejanje posebnosti, ki se pojavljajo, pa imajo javna podjetja na voljo poseben standard, in sicer SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih.

Namen diplomskega dela je predstavitev računovodstva v javnem podjetju, in sicer od načrtovanja do uresničevanja, pa tudi analiziranja poslovanja javnega podjetja in njegove uspešnosti. V grobem pa je predstavljeno tudi nadziranje javnega podjetja. Ker na tem področju nimam praktičnih izkušenj, sem se pri pisanju diplomskega dela opirala na obstoječo literaturo.

Diplomsko delo je sestavljeno iz petih poglavij.

Prvo poglavje je uvodno.

Drugo poglavje predstavlja značilnosti javnih podjetij, razloge za njihov obstoj, učinkovitost javnih podjetij ter javna podjetja v Sloveniji in v Evropski uniji.

Tretje poglavje je namenjeno opisu računovodstva javnih podjetij. Tu so opredeljene posebnosti, ki se pojavljajo v računovodstvu javnih podjetij ter računovodsko

predračunavanje, računovodsko obračunavanje, računovodsko analiziranje in računovodsko nadziranje v javnih podjetjih.

V četrtem poglavju je opredeljen pomen razkritij v javnih podjetjih, in sicer tako obveznih razkritij računovodskih izkazov kot tudi prostovoljnih razkritij.

V petem poglavju pa so podane sklepne misli.

2 JAVNA PODJETJA

2.1 Značilnosti javnih podjetij

Sodobne države imajo na voljo veliko instrumentov, s katerimi lahko uveljavljajo svojo politiko na gospodarskem in tudi na narodnogospodarskem področju. Med take instrumente sodijo programi, ki so financirani s strani države, različne zakonske omejitve gospodarskega in negospodarskega delovanja, povečevanje ali zmanjševanje davkov, subvencioniranje nekaterih dejavnosti, protimonopolna politika, določanje razmer poslovanja, kamor sodi določanje cen, dobičkov, itd. Čeprav je mogoče cilje, ki jih postavi država, dosegati bolj ali manj učinkovito in uspešno z enim izmed naštetih instrumentov, pa se država dostikrat odloči, da sama organizira proizvodnjo v nekaterih sektorjih narodnega gospodarstva z ustanovitvijo javnih podjetij in tako doseže največji vpliv na ta sektor (Kavčič, 1993, str. 107).

Za javna podjetja obstaja več različnih opredelitev, v vseh pa najdemo te skupne značilnosti (Turk et al., 1999, str. 284):

- Javno podjetje pri svojem poslovanju teži k doseganju čim večjega dobička in prispevka k splošni blaginji.
- Njegova lastnica ali vsaj večinska lastnica je država.
- Ima določeno stopnjo samostojnosti, odvisno od tega, za kakšno vrsto podjetja oziroma za kakšno panogo gre.
- Je komercialno dejavno, kar kaže željo po kar največjem doseganju dobička in kar največjem zmanjšanju stroškov ter kar največjem uresničevanju družbenih interesov.

Delovanje javnih podjetij je torej prvenstveno usmerjeno v redno in kvalitetno zagotavljanje javnih dobrin, ki morajo biti pod enakimi pogoji dostopne vsem uporabnikom. Iz tega pa izhaja specifičnost javnih podjetij, da se soočajo z zahtevami trga in z zahtevami države. Javna podjetja morajo delovati kot učinkovite poslovne enote s poslovnimi cilji na eni strani, na drugi strani pa tako, da so doseženi družbeni cilji. V praksi ti cilji navadno niso skladni (Cerkvenik, 1998, str. 151).

Javna podjetja lahko najdemo na skoraj vseh področjih ekonomskega delovanja. Kljub temu pa obstajajo področja, za katera je bolj verjetno, da se ustanovijo javna podjetja, saj so primernejša za opravljanje določene dejavnosti. Ta področja so tesno povezana z

zagotavljanjem življenjsko pomembnih dobrin ali storitev. Če bi država ustavila proizvodnjo le-teh, bi to lahko povzročilo delni ali popolni zlom gospodarstva te države. Z alokacijskega vidika je potrebno poudariti pomembnost teh dobrin in storitev kot dela infrastrukture za proizvajalce in potrošnike. Z distribucijskega vidika pa je pomembno zadovoljevanje potrošnikovih nujnih življenjskih potreb (Bös, 1986, str. 18).

Javne dobrine opredeljujeta predvsem naslednji dve značilnosti (Bailey, 1995, str. 30):

- neizključljivost: tistim, ki dobrine niso plačali, uporabe le-te ni mogoče preprečiti;
- netekmovalnost v potrošnji: potrošnja neke dobrine enega subjekta ne vpliva na potrošnjo iste dobrine drugega subjekta.

Življenjsko pomembne dobrine in storitve so podobne v vseh industrializiranih državah. Zato je mogoče sestaviti seznam potencialnih kandidatov za javna podjetja. Koliko teh kandidatov dejansko postane javno podjetje v določeni državi, pa je odvisno od stopnje zaupanja v učinkovitost zasebnega sektorja v tej državi. Stopnja zaupanja v učinkovitost zasebnega sektorja se namreč razlikuje od države do države. Institucionalne ureditve, ki se uporabljajo za doseganje različnih ciljev povezanih z zagotavljanjem življenjsko pomembnih dobrin in storitev, zajemajo širok spekter ukrepov od ustanavljanja javnih podjetij do reguliranja zasebnih podjetij (Bös, 1986, str. 18-19).

V Evropski uniji obstaja sledeča klasifikacija organizacijske oblike javnega podjetja, ki pa bi lahko veljala tudi za večino drugih držav (Hrovatin, 1997, str. 167):

- državna podjetja: gre za podjetja, ki jih neposredno upravlja ministrstvo ali pristojne agencije;
- podjetja z državnim poroštvom: to so podjetja s posebnim pravnim položajem, podrejena državnim oblastem, ki pa imajo določeno stopnjo avtonomije;
- podjetja v državni lasti: gre za podjetja z enakim pravnim položajem kot so tista v zasebnem sektorju, imajo precejšnjo mero avtonomnosti in so v delni ali popolni lasti države.

2.1.1 Razlogi za obstoj javnih podjetij

Iz vrste razlogov lahko izločimo štiri temeljne skupine (Rees, 1989, str. 9):

- Popravljanje tržnih pomanjkljivosti

Javno podjetje se ustanovi za reševanje strukturnih problemov razvoja in posledic monopolnih tržnih struktur. Najpomembnejša je razlaga obstoja javnih podjetij v primeru naravnega monopola, ki je značilen predvsem pri ponudbi tako imenovanih javnih storitev (voda, plin, električna energija, železniški transport). Te storitve povzročajo visoke stroške pri oblikovanju oskrbovalnega omrežja, zato bi bilo za državo kot celoto predrago imeti dve ali več konkurenčnih podjetij, ki bi gradila alternativna omrežja in tako omogočala potrošniku izbiro dobavitelja. Pri pridobivanju nekaterih dobrin pa so prisotne tudi naravne danosti, ki so omejene. Različne naravne danosti omogočajo enim proizvajati proizvode in storitve enake ali celo boljše kakovosti z nižjimi stroški kot drugim in s tem

oblikovanje nižjih prodajnih cen ali pa pridobivanje večjega dobička. Oblikovanje cen po povprečnih pogojih in pobiranju naravne rente je v tem primeru vzrok za oblikovanje javnih podjetij.

- Sprememba strukture javnih prihodkov oziroma njihovo povečanje
Tu gre za vpliv na tista podjetja, ki pridobivajo posebno rento, bodisi zaradi monopolnega položaja bodisi zaradi dejavnosti, ki jo opravljajo, ali iz kakšnih drugih vzrokov. V primeru javnega podjetja se renta namesto v žep zasebnih lastnikov steka v državno blagajno. Zaradi navedenega ustanavljanje javnih podjetij omogoča povečanje splošne blaginje družbe kot celote.
- Centralizirano načrtovanje
Velikokrat se pričakuje, da bo neposredni državni nadzor ključnih panog v gospodarstvu olajšal dolgoročno ekonomsko načrtovanje v državah, kjer obstaja velik delež zasebne lastnine. Centralno načrtovanje predstavlja poskus usmerjanja tržnih sil z utemeljevanjem prioritet v razvoju določenih sektorjev gospodarstva. Nadzor nad bazično industrijo (energetskimi panogami in jeklarsko industrijo), transportom in komunikacijami, od katerih so odločilno odvisne tudi ostale panoge, predstavlja zato običajen način za doseganje zastavljenih načrtovanih ciljev vlade.
- Podružbljanje proizvodnje
V javnih podjetjih je lažje upoštevati interes družbe kot celote, kot pa je to mogoče v zasebnih podjetjih. Nacionalizacija je tako bila vedno ena izmed pomembnih prvin programov socialističnih strank v posameznih deželah, predvsem v Veliki Britaniji in Franciji.

Poznanih je kar nekaj razlogov, zaradi katerih se ustanovijo javna podjetja namesto gospodarskih družb, katerih cilj je le doseganje dobička (Turk et al., 1999, str. 285):

- Odsotnost delovanja tržnih zakonitosti pri opravljanju te dejavnosti in včasih kot posledica tega cena, ki ne omogoča niti enostavne reprodukcije, včasih pa cena, na podlagi katere lahko podjetje oblikuje dobiček in s tem vir za financiranje razširjene reprodukcije.
- Nujnost trajnega opravljanja posamezne dejavnosti – gospodarske družbe, katerih cilj je predvsem dobiček, namreč opustijo dejavnost, ki ne prinaša dobička.
- Krog uporabnikov – nekatere dejavnosti so namreč take, da morajo biti njihovi proizvodi ali storitve na razpolago vsem in jim niso določene prodajne cene. Zato je prav, da k stroškom njihovega pridobivanja prispevajo vsi uporabniki. Gre za splošne dobrine, kjer ni (in ne sme biti) ekvivalenta med prispevkom uporabnika in koristjo, ki jo dobi z dobrino. To je vzrok za posredno financiranje stroškov proizvodnje, ki se najlažje izvede preko javnega podjetja.
- Dejavnost je treba izvajati ne glede na to, ali tisti, ki jo izvajajo, vidijo svoje lastne koristi ali ne. Nekatere dobrine pa so takšne, da jih uporabniki morajo uporabljati zaradi splošnih interesov.
- Za izvajanje dejavnosti posebnega družbenega pomena se pogosto uporabljajo sredstva, ki so v splošni rabi, ali naravna bogastva, ki so zunaj pravnega prometa. Zato njihova

preместitev v zasebni sektor preprosto ni mogoča, saj teh sredstev ni mogoče vključiti v tista, s katerimi zasebne gospodarske družbe odgovarjajo za svoje obveznosti.

Cilji ustanavljanja javnih podjetij med razvitimi in nerazvitimi državami se razlikujejo. V nerazvitih državah gre predvsem za večjo možnost razvoja življenjskega standarda, povečanja zaposlenosti, razvoja domače industrije, izrabo naravnih prednosti, razvoja tehnološke in ekonomske neodvisnosti. V razvitih državah pa so cilji, poleg preprečevanja monopolov in spremembe javnih prihodkov, še kontinuirana oskrba z javnimi dobrinami in dobrinami za zadovoljevanje osnovnih življenjskih potreb, varovanje naravnega bogastva in produktivnega kapitala, zagotavljanje enakomernega razvoja in odpravljanje posledic v izbiri lokacij in tehnologij, pospeševanje ekonomskega razvoja z izgradnjo infrastrukturnih objektov, itd. (Kavčič, 1993, str. 109).

Poleg argumentov za ustanavljanje javnih podjetij se pojavljajo tudi nasprotni argumenti. Obstajali naj bi še drugi politični instrumenti oziroma institucionalna sredstva, ki so lahko učinkovitejši in cenejši kot javna podjetja. Kot najpomembnejše alternative javnim podjetjem se pojavljajo (Rees, 1989, str. 6):

- davki in subvencije;
- protimonopolna politika;
- reguliranje poslovanja.

2.1.2 Učinkovitost javnih podjetij

Sredstva v lasti zasebnega sektorja so izkoriščena veliko bolj gospodarno in učinkovito kot pa v javnem sektorju. V zasebnih podjetjih ima glavno vlogo pri ugotavljanju učinkovite porabe sredstev trg kapitala. Pri javnih podjetjih pa trg kapitala ne more biti merilo uspešnosti, ker so ta podjetja v lasti države. Nizka dobičkonosnost, finančna nedisciplina in majhne stopnje povečevanja produktivnosti so posledice, ki jih lahko pripišemo državi oziroma odnosu med njo in javnim podjetjem. Neučinkovitost teh podjetij je lahko tudi posledica nadzora, ki ga država opravlja nad cenami izdelkov teh podjetij. S tem, ko določa ceno, ki ne omogoča niti enostavne reprodukcije, obenem že tudi določa, da ta podjetja poslujejo z izgubo. Zaradi tega mora država ščititi javno podjetje pred bankrotom. Izguba javnega podjetja se pokriva predvsem iz proračuna. Država ponavadi javna podjetja ščiti tudi pred konkurenco zasebnega sektorja in jim daje tudi razne carinske, davčne in podobne olajšave. Javna podjetja postanejo zaradi te vrste gotovosti oziroma varovanja neinovativna in nezainteresirana za svoj prihodnji razvoj (Glynn, 1993, str. 104).

Dejstvo, da je večina javnih podjetij neuspešnih in neučinkovitih, postavlja vprašanje o vzrokih za njihovo neučinkovitost v nekonkurenčnih razmerah. V praksi so vzroki naslednji (Glynn, 1993, str. 105):

- cilji javnih podjetij so slabo opredeljeni, zaradi česar je težko oceniti tudi uspešnost poslovanja;

- pomanjkljiv pristop k ocenjevanju prihodkov in doseganju neke zmerne stopnje dobičkonosnosti investicij;
- slabo upravljanje in vzdrževanje sredstev;
- slabo načrtovanje, kar se kaže v nezadostnem razvijanju opreme, izrabljanju informacijske tehnologije, strukture in mnogih drugih področjih;
- zaradi neustreznega sistema informiranja posloводства sta kontrola in nadzor pogosto nezadostna.

Značilno za javna podjetja je, da pri svojem poslovanju zasledujejo podjetniški cilj, to je dobiček, in družbene cilje, ki jih postavlja država. Pri tem se poraja vprašanje, kako meriti uspešnost oziroma neuspešnost javnega podjetja. Na splošno javna podjetja kritizirajo zaradi izgub, če pa imajo dobiček, pa jih kritizirajo zaradi visokih cen. Takšna protislovnost v ocenjevanju javnih podjetij kaže, da se od njih pravzaprav pričakuje, da so neučinkovita. Pri tem so izgube nedvoumen indikator neučinkovitosti, če pa imajo dobiček, pa ga ne pripisujejo njihovi večji učinkovitosti, ampak različnim oblikam monopola. Dejstvo, da je večina javnih podjetij neuspešnih in neučinkovitih, postavlja vprašanje o vzrokih za neučinkovito delovanje javnih podjetij v nekonkurenčnih razmerah. Številne empirične raziskave so pokazale, da je potrebno vzroke iskati v dejstvu (Kavčič, 1993, str. 111):

- da so cilji javnih podjetij slabo opredeljeni, nestabilni, kompleksni in imajo tendenco povečati stroške in zmanjšati dobiček;
- da je spremljanje in kontrola dosežkov javnih podjetij pomanjkljiva, kar jim omogoča, da delujejo v skladu z njihovimi lastnimi interesi, vključujoč visoke stroške in nizek dobiček.

Vlade torej javnim podjetjem pogosto definirajo cilje v dokaj nejasni obliki, kot na primer služiti javnemu interesu. Iz uradnih dokumentov pa lahko sklepamo, da s tem mislijo naslednje (Rees, 1989, str 9-28):

- Kriterij *ekonomske učinkovitosti* je mogoče razdeliti na dva vidika. Prvi je vidik učinkovitosti vodenja in tehnološke učinkovitosti, kar se nanaša na razmerje med vložki in izloški. Drugi vidik pa je vidik alokacijske učinkovitosti, kar se v splošnem nanaša na celotno porazdelitev sredstev v nekem gospodarstvu.
- Primerna mera *dobičkonosnosti* za javna podjetja je dobiček. Prispevek javnega podjetja v državno blagajno je namreč v celoti odvisen od dobička. Dobičkonosnost javnih podjetij pa tudi vzpodbuja učinkovitost vodenja in tehnološko učinkovitost.
- Javno podjetje, kot instrument države za uresničevanje politike javnih izdatkov in davčne politike, vpliva tudi na *razdelitev bruto domačega proizvoda* na gospodinjstva (zagotavljanje nekaterih storitev in proizvodov po subvencioniranih cenah).
- Nekateri vidiki delovanja javnih podjetij, kot so njihove investicije, zaposlovanje, politika plač in cen, vplivajo na *makroekonomske cilje* vlade. Poleg tega javna podjetja tipično proizvajajo temeljne surovine in preko tega vplivajo na konkurenčno sposobnost gospodarstva.

2.2 Javna podjetja v Sloveniji

Temeljna podlaga za urejanje področja gospodarskih javnih služb in gospodarske infrastrukture v Sloveniji je Zakon o gospodarskih javnih službah. To pa ni edina podlaga, ki ureja področje javnih podjetij. Poleg tega so temeljne podlage še Zakon o lokalni samoupravi, Zakon o financiranju občin, Zakon o javnih naročilih, Zakon o javnih financah in Zakon o gospodarskih družbah. Razen zakonskih in podzakonskih osnov na ravni države, urejajo področje gospodarskih javnih služb še občinski odloki, ustanovni akti javnih podjetij, statuti posameznih javnih podjetij in pogodbe o upravljanju z infrastrukturo, namenjeni za izvajanje javnih služb (Reščič, 2001, str. 5).

Gospodarske javne službe delimo na državne in lokalne. Za zagotavljanje izvajanja državnih gospodarskih javnih služb je odgovorna država, za lokalne pa so odgovorne občine. Zakon pa gospodarske javne službe deli še na obvezne in izbirne. Obvezne gospodarske javne službe so določene z zakonom, izbirne gospodarske javne službe pa lahko določijo občine z odlokom. Gospodarske javne službe se določijo z zakoni s področja energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja ter z zakoni, ki urejajo druga področja gospodarske infrastrukture (Zakon o gospodarskih javnih službah, 1993).

Značilnosti poslovanja javnih podjetij v Sloveniji (Reščič, 2001, str. 5-6):

- Z gospodarskimi javnimi službami se zagotavljajo materialne javne dobrine, kot so proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja Republika Slovenija oziroma občina ali druga lokalna skupnost, zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu. Javne dobrine so pod enakimi z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti določenimi pogoji dostopne vsakomur.
- Izvajanje javne gospodarske službe v obliki javnega podjetja je ena izmed možnih oblik zagotavljanja javnih dobrin in se praviloma izbere, kadar gre za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb večjega obsega ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti, ki jo je mogoče opravljati kot profitno. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb.

Država ali občina lahko zagotavlja gospodarske javne službe v naslednjih oblikah (Zakon o gospodarskih javnih službah, 1993):

- v režijskem obratu, kadar bi bilo zaradi majhnega obsega ali značilnosti službe neekonomično ali neracionalno ustanoviti javno podjetje ali podeliti koncesijo;
- v javnem gospodarskem zavodu, kadar gre za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb, ki jih zaradi njihove narave ni mogoče opravljati kot profitne oziroma če to ni njihov cilj;
- v javnem podjetju;
- z vlaganjem javnega kapitala v dejavnost oseb zasebnega prava, kadar je takšna oblika najprimernejša.

Javno podjetje ustanovi vlada oziroma lokalna skupnost, praviloma kot podjetje v lasti države ali občine. Javno podjetje pa se lahko ustanovi tudi kot podjetje z vložki zasebnega kapitala, katerega ne sme biti v javnem podjetju več kot 49 odstotkov, pa še to le v primeru, če ni v nasprotju z javnim interesom, zaradi katerega je bilo ustanovljeno. Ustanovitelj javnega podjetja določi pogoje za izvajanje dejavnosti ter zagotavljanje in uporabo javnih dobrin ter sprejme poslovno poročilo, obračune in zaključni račun podjetja. Poslovanje in delo javnega podjetja vodi direktor, ki ga imenuje in razreši ustanovitelj javnega podjetja na podlagi javnega razpisa pod pogoji, na način in po postopku, določenim s statutom (Zakon o gospodarskih javnih službah, 1993).

Javna podjetja so organizirana kot delniške družbe ali družbe z omejeno odgovornostjo, zato se za vsa vprašanja, ki se nanašajo na položaj javnega podjetja, uporabljajo predpisi, ki urejajo položaj podjetij oziroma gospodarskih družb. Zakonodaja na področju gospodarskih družb pa je v prvi vrsti usmerjena v ščitenje interesov lastnikov, ki imajo praviloma za cilj dobiček. Neuresničen cilj izvajanja pa sproži najmanj presojo učinkovitosti poslovanja ter ustreznost oblike izvajanja javne službe. Ustanovitelji javnega podjetja, lastniki in samo podjetje morajo tako najti ustrezen ureditev medsebojnih razmerij, da bi javno podjetje lahko realiziralo cilj poslovanja (Reščič, 2001, str. 6).

Zakon o gospodarskih javnih službah ureja tudi načine financiranja gospodarskih javnih služb (Zakon o gospodarskih javnih službah, 1993):

- Najpogostejši način financiranja je s cenami javnih dobrin. Le-te so lahko tudi v obliki tarife, takse, nadomestila ali povračila. Način oblikovanja in določanja cen določa zakon ali občinski odlok. Cene se lahko določijo diferencirano po kategoriji uporabnikov in količini porabljenih ali ponujenih javnih dobrin ter rednosti njihove uporabe. Cene so lahko tudi subvencionirane. Z aktom, s katerim se odloči o subvencioniranju cene, se določita tudi višina in vir subvencij. Subvencije so lahko diferencirane po kategorijah uporabnikov in količini porabljenih ali ponujenih javnih dobrin.
- Iz sredstev proračuna se financirajo gospodarske javne službe, s katerimi se zagotavljajo javne dobrine, katerih uporabniki niso določljivi ali katerih uporaba ni izmerljiva.
- Občine lahko za financiranje lokalnih gospodarskih javnih služb predpišejo davek v skladu s predpisi, ki urejajo financiranje javne porabe in naloge občin.
- Financiranje s prihodki izvajalcev javnih gospodarskih služb je odvisno od uspešnosti poslovanja in posledično od poslovnega rezultata.
- Infrastrukturni objekti gospodarskih javnih služb se lahko financirajo iz sredstev, dobljenih s kratkoročnimi ali dolgoročnimi posojili. Posojila najamejo v skladu z zakonom država ali občine glede na vrsto gospodarske javne službe.
- Zakon določa, pod katerimi pogoji se lahko sredstva za investicijsko izgradnjo objektov in naprav, namenjenih za opravljanje gospodarskih javnih služb, pridobivajo tudi iz sredstev vlaganj tujih oseb in iz sredstev tujih in mednarodnih posojil.
- Država in občine lahko dajo uporabnikom javnih dobrin bone, s katerimi na podlagi lastne izbire plačujejo javne dobrine.

2.3 Javna podjetja v Evropski uniji¹

Javna podjetja se pojavljajo v dvojni odvisnosti od države, saj je le-ta po eni strani lastnik javnih podjetij, po drugi strani pa država določa tudi pravila poslovanja. Evropska unija s predpisi neposredno ne posega v upravljanje javnih podjetij. Zavzema se namreč za takšno upravljanje javnih podjetij, ki bi zagotovilo njihovo čim večjo avtonomijo in neodvisnost od državnih organov ter političnih in drugih makroekonomskih in socialnih ciljev. Le tako je mogoče doseči podrejanje javnih podjetij tržni logiki in s tem njihov položaj izenačiti s položajem zasebnih podjetij.

Člane upravnih odborov javnih podjetij v državah Evropske unije imenuje vlada oziroma pristojna državna ministrstva, ponekod pa tudi parlament. Pri izbiri članov upravnih odborov oziroma nadzornih svetov javnih podjetij so se v državah članicah uveljavili štiri kriteriji: politični kriterij, etnični kriterij, strokovno znanje in sistem napredovanja državnih uslužbencev. V različnih državah se je eden izmed navedenih kriterijev izkazal kot prevladujoč pri dodeljevanju mest za člane upravnih organov.

V tuji praksi zahteve po dobičkovnem načelu za javna podjetja ni mogoče zaslediti, zato je slovenska opredelitev javnih podjetij svojevrstna. Njena posebnost je v tem, da je javno podjetje lahko samo javno storitveno podjetje, ne pa katerokoli podjetje v državni lasti, ki načeloma lahko deluje v konkurenčnih oziroma tržnih sektorjih poleg zasebnih podjetij.

Posebnost javnih podjetij v Sloveniji pa je tudi v tem, da je država v celoti lastnica infrastrukturnih objektov, preostali družbeni kapital pa je postal last države ali pa se je lastnil po Zakonu o lastninskem preoblikovanju podjetij. V drugih državah so javna podjetja praviloma organizirana kot delniške družbe, v katerih kapital ni ločen na infrastrukturni in preostali, zato je država lahko v celoti ali pa samo delni lastnik infrastrukture, odvisno od deleža lastnine.

Glede upravljanja je slovensko javno podjetje moč primerjati s tujimi podjetji v državni lasti, ki pa imajo večjo stopnjo avtonomije kot državna podjetja oziroma podjetja z državnim poroštvom oziroma naši javni gospodarski zavodi. Ustanovitelj imenuje in razrešuje samo direktorja javnega podjetja, medtem ko se za vsa ostala vprašanja, torej tudi za imenovanje članov odborov, uporabljajo isti zakoni kot za ostala gospodarska podjetja.

3 RAČUNOVODSTVO JAVNIH PODJETIJ

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

¹ Povzeto po Hrovatin, 1995, str. 129-137.

3.1 Značilnosti računovodstva v javnih podjetjih

Računovodstvo javnega podjetja se v bistvu ne razlikuje od računovodstva drugih gospodarskih družb, so pa prisotne določene posebnosti. Tako je potrebno upoštevati vse splošne slovenske računovodske standarde (v nadaljevanju SRS) od 1 do 30, poleg tega pa še SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih. SRS 35 tako opredeljuje sledeče posebnosti računovodstva javnih podjetij:

a) Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja

SRS 35 določa, da mora javno podjetje v svojih poslovnih knjigah praviloma posebej izkazovati vse vrste sredstev po posameznih vrstah gospodarskih javnih služb, ki jih opravlja in drugih dejavnosti v primeru, da jih opravlja. V primeru, da se ista sredstva uporabljajo pri opravljanju več dejavnosti, mora javno podjetje v posebnih razkritjih prikazati deleže sredstev, ki se uporabljajo pri opravljanju gospodarskih javnih služb. Tako ugotovljene deleže upošteva pri razporejanju amortizacije, učinkov prevrednotenja in drugih ekonomskih kategorij, ki so povezane s posameznimi vrstami tovrstnih sredstev. V primeru, da ima javno podjetje sredstva, ki jih je dobilo v upravljanje s strani države ali občine, in jih lastnica izkazuje kot terjatev v vrednosti enaki čisti vrednosti sredstev, danih v upravljanje, tovrstna sredstva izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Sredstva, ki jih je podjetje pridobilo brezplačno, pa mora v svojih knjigah izkazovati posebej in ločeno po posameznih vrstah. Za vrednost tovrstnih sredstev se oblikujejo dolgoročne rezervacije. Ločeno in po njihovih vrstah pa javno podjetje izkazuje tudi finančne naložbe in terjatve do države ali občine (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 281-282).

V primeru, da javno podjetje opravlja dejavnosti, pri katerih v proizvodnem procesu ustvarja proizvode, ki jih je mogoče imeti v zalogi, izkazuje zaloge, ki jih ustvari pri opravljanju gospodarskih javnih služb, posebej (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 282).

Javno podjetje razčlenjuje aktivne časovne razmejitve po posameznih dejavnostih gospodarskih javnih služb in drugih dejavnostih (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 282).

Lastnica infrastrukturnih objektov, naprav in omrežja ter mobilnih in drugih sredstev je navadno država ali občina. Z javnim podjetjem lahko vzpostavi različna razmerja (Turk et al., 1999, str. 287-288):

- Javno podjetje dobi sredstva v najem: s pogodbo se opredeli obveznost javnega podjetja do države ali občine, pa tudi obveznost povezana z infrastrukturnimi objekti.
- Javno podjetje dobi sredstva v vzdrževanje: država ali občina se z javnim podjetjem dogovori o obsegu vzdrževanja sredstev in tudi o ceni, po kateri javno podjetje opravlja te storitve za občino ali državo. Javno podjetje torej lastnici infrastrukturnih objektov zaračunava storitev. Zaračunani znesek pomeni prihodek javnega podjetja tako kot drugi prihodki opravljanja gospodarskih javnih služb.

- Javno podjetje dobi sredstva v upravljanje: javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, ki jih dobi v upravljanje od države ali občine in jih lastnica izkazuje kot terjatev v čisti vrednosti teh sredstev, danih v upravljanje, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, dobljena v upravljanje, po vrstah in lastnikih. Nasprotna postavka teh sredstev na kontih obveznosti do virov sredstev so dolgoročne obveznosti do države ali občine.

b) Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja

Za opredeljevanje in izkazovanje obveznosti do virov sredstev javno podjetje uporablja SRS od 8 do 11 ter dopolnitve iz SRS 35.

Po Zakonu o gospodarskih javnih službah so morala vsa podjetja, ki opravljajo dejavnost gospodarskih javnih služb, izračunati deleže države ali občine v osnovnem kapitalu javnega podjetja. Osnovni kapital javnega podjetja mora biti razčlenjen tako, da je mogoče ugotoviti lastniške deleže države ali posameznih občin. Obveznost, ki jo ima javno podjetje na podlagi sredstev, ki jih dobi v upravljanje od države ali občine, se izkazuje v njegovih poslovnih knjigah kot dolgoročna obveznost do države ali občine (Turk et al., 1999, str. 291).

Posebnosti izkazovanja sredstev in obveznosti javnih podjetij so odvisne tudi od tega, čigava so sredstva, s katerimi razpolaga podjetje. V praksi obstajajo sledeče možnosti (Turk et al., 1999, str. 291):

- Kapital je v celoti last države ali občine:
 - podjetje nima sredstev v upravljanju: v tem primeru posebnosti ne pridejo do izraza. Možno je le, da je podjetje zavezano ločeno izkazovati prihodke iz opravljanja javnih gospodarskih služb in komercialnih dejavnosti, če jih opravlja. Temu podjetju ni potrebno sestaviti podbilance sredstev v upravljanju.
 - podjetje ima sredstva v upravljanju: to podjetje mora sestavljati podbilanco sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov.
- Kapital je v delni lasti države ali občine:
 - podjetje nima sredstev v upravljanju: podjetju ni potrebno sestaviti podbilance sredstev v upravljanju, mora pa voditi obveznosti do virov sredstev po lastnikih. Sredstva mora imeti ločena glede na njihovo uporabo pri posameznih dejavnostih. Ta podjetja namreč navadno poleg gospodarskih javnih služb opravljajo tudi tržne dejavnosti, katerih prihodke in odhodke morajo izkazovati ločeno.
 - podjetje ima sredstva v upravljanju: podjetje mora v tem primeru zagotoviti največ podbilanc. Sestaviti mora posebno podbilanco sredstev v upravljanju in njihovih virov ter zagotoviti vse evidence, ki so potrebne, da se lahko ugotovi poslovni izid komercialnih dejavnosti in dejavnosti gospodarskih javnih služb.

Med dolgoročne obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje od države ali občine, sodijo tudi obresti od posojenih namenskih denarnih sredstev za nadomestitev ali povečanje sredstev, ki jih je država ali občina dala v upravljanje javnemu podjetju. Obresti za posojila, ki jih je

najelo javno podjetje za zgraditev ali nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju (če ni drugače opredeljeno), zmanjšujejo dolgoročno obveznost do države ali občine oziroma povečujejo sredstva, ki jih je javno podjetje prispevalo za zgraditev ali nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju (Turk et al., 1999, str. 291-292).

Med dolgoročne obveznosti do države ali občine sodijo tudi sredstva, ki jih država ali občina nakaže javnemu podjetju za obnovo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, če so namenjena zamenjavi njihovih delov, s katero se povečajo koristi od teh sredstev v primerjavi s koristmi pred zamenjavo (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 283).

Namenska sredstva države ali občine za povečanje vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev povečujejo (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 283):

- obveznosti do države ali občine za sredstva, prejeta v upravljanje, če so namenjena nabavi, razširitvi ali obnovi drugih opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju;
- dolgoročne rezervacije, če gre za osnovna sredstva v lasti javnega podjetja.

Javno podjetje izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 283):

- posebej za nabavo, razširitev in obnovo drugih opredmetenih osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje gospodarske javne službe;
- posebej za nabavo, razširitev in obnovo drugih osnovnih sredstev.

Osnovna sredstva, tako tista, ki so v lasti javnega podjetja, kot tista, ki so v upravljanju, je mogoče povečevati tudi na podlagi kreditov ali posojil. Javno podjetje je v tem primeru dolžno v svojih poslovnih knjigah ločeno spremljati posojila in kredite za osnovna sredstva v svoji lasti ter posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju (Turk et al., 1999, str. 292).

c) Posebnosti obračunavanja amortizacije

Tako kot za gospodarsko družbo tudi za javno podjetje velja, da mora obračunavati amortizacijo skladno s SRS 13, ne glede na to, ali so bila sredstva kupljena z denarjem podjetja, brezplačno pridobljena iz proračuna ali od drugih, ali pa jih je javno podjetje dobilo v upravljanje (Turk et al., 1999, str. 292).

Javno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 283):

- osnovna sredstva v lasti za opravljanje gospodarskih javnih služb;
- osnovna sredstva v lasti za opravljanje drugih dejavnosti;
- osnovna sredstva v upravljanju.

Če s pogodbo o prenosu opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanje ali z drugim aktom države ali občine ni določeno drugače, obračunava javno podjetje amortizacijo za osnovna

sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 283).

Amortizacijo v javnem podjetju je mogoče pokrivati na tri načine (Turk et al., 1999, str. 293):

- Iz prihodkov od prodanih proizvodov, če je javno podjetje pri predračunavanju prodajne cene svojih proizvodov ali storitev v njej upoštevalo tudi postavko amortizacija. Amortizacija ima v tem primeru enako vsebino kot v čistih komercialnih podjetjih.
- Iz dotacije iz proračuna države oziroma občine, če država ali občina, ki je pooblaščenca za določanje cen proizvodov ali storitvam gospodarskih javnih služb, iz posebnih razlogov ne dopusti, da se v ceni proizvodov ali storitev, ki je zaračunana uporabnikom, upošteva tudi amortizacija. Dotacija, ki jo da država ali občina za pokrivanje stroškov amortizacije, se začasno knjiži na dolgoročne rezervacije in skladno z obračunom amortizacije prek prihodkov uporablja za pokrivanje stroškov amortizacije.
- Za sredstva v upravljanju, za katera je treba obračunati amortizacijo, v primeru, ko je ni mogoče vračunati v ceno, država ali občina pa tudi ni dala dotacije iz proračuna, se amortizacija pokriva v breme izrednih odhodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročne obveznosti do države ali občine.

d) Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

Za razčlenjevanje stroškov in odhodkov javno podjetje uporablja SRS od 13 do 16 in dopolnitve v SRS 35.

Kadar javno podjetje opravlja več dejavnosti, izkazuje stroške in odhodke po posameznih dejavnostih. Zagotavljati mora podatke o neposrednih, spremenljivih posrednih in stalnih posrednih stroških posameznih dejavnosti. Javno podjetje posebej izkazuje stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju. Če je država ali občina dala sredstva v upravljanje javnemu podjetju in je s predpisom, pogodbo ali odločitvijo lastnice določeno, da se stroški vzdrževanja pokrivajo iz prihodka, doseženega z opravljanjem gospodarskih javnih služb, javno podjetje pokrije stroške vzdrževanja iz tega prihodka. Če take določbe ni, se pokrijejo iz prejetih dotacij oziroma v skladu s predpisi ali dogovorom z lastnico sredstev (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 284).

Javno podjetje oblikuje, če je to gospodarno oziroma če to zahteva država ali občina, za vsako posamezno dejavnost poslovnoizidno mesto. Za vsako poslovnoizidno mesto ugotavlja prihodke, neposredne proizvodne stroške, spremenljive posredne stroške in stalne posredne stroške. Za vsako poslovnoizidno mesto posebej izkazuje na njem nastale in njemu prisojene stroške. Znotraj poslovnoizidnega mesta določi javno podjetje stroškovne nosilce. Nanje se na podlagi izračunov razporejajo stroški. Če se amortizacija pokriva iz prihodkov od prodaje proizvodov oziroma storitev gospodarskih javnih služb, prenaša javno podjetje na stroškovne nosilce tudi amortizacijo sredstev, uporabljenih pri opravljanju gospodarskih javnih služb, in amortizacijo sredstev v upravljanju (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 284).

Kadar ustvarja javno podjetje več vrst proizvodov oziroma opravlja več vrst storitev, uporablja za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce predračunsko in obračunsko kalkulacijo z dodatki ter sestavlja razdelilnike stroškov. Iz teh mora biti razvidna povezanost med posrednimi stroški in osnovo, izbrano za njihovo razporejanje na stroškovne nosilce. Javno podjetje izdelava predračunsko kalkulacijo po enaki metodiki kot obračunsko (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 284).

e) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov

Za razčlenjevanje in merjenje prihodkov javno podjetje uporablja SRS 18 in dopolnitve v SRS 35.

Prihodke od poslovanja sestavljajo v javnem podjetju vsi zneski od prodaje proizvodov in storitev, ne glede na to, kdo je njihov plačnik. Prispevki, takse in/ali druga plačila, ki jih javno podjetje na podlagi zakona pobira za državo ali občino, niso prihodki javnega podjetja. Med prihodki od poslovanja izkazuje javno podjetje tudi dotacije iz proračuna, razen tistih, ki se začasno izkazujejo kot dolgoročne rezervacije, ter prispevke posameznikov, krajevnih skupnosti in drugih oseb za vzdrževanje objektov in naprav za opravljanje dejavnosti gospodarskih javnih služb, razen če ni s pogodbo določeno, da se ta sredstva izkazujejo kot dolgoročna rezervacija (Turk et al., 1999, str. 294).

f) Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega in finančnega izida

Tako kot vse gospodarske družbe mora tudi javno podjetje ugotoviti poslovni izid skladno s SRS 19. Dodatna obveznost javnega podjetja glede ugotavljanja in izkazovanja tega izida pa je še, da mora ugotoviti po posameznih dejavnostih prispevek za kritje in kosmati dobiček ali izgubo, na ravni celotnega podjetja pa dobiček ali izgubo. Dobiček ali izguba na ravni celotnega podjetja se razdeli na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti. Izgubo, nastalo kot razlika med najvišjo prodajno ceno proizvodov in storitev dejavnosti gospodarskih javnih služb, ki jo je določila država ali občina, in njihovo stroškovno ceno, izkaže javno podjetje v poslovnem poročilu in jo pojasni (Turk et al., 1999, str. 294).

Javno podjetje ugotavlja po posameznih dejavnostih finančni izid iz celotnega poslovanja, finančni izid iz naložbenja, finančni izid iz financiranja in celotni finančni izid (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 285).

g) Posebnosti prevrednotovanja

V razmerah spremenjene kupne moči prevrednoti javno podjetje vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter stroške, kot določajo slovenski računovodski standardi ter dopolnitve v SRS 35. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter stroškov, ki se nanašajo na opravljanje gospodarskih javnih služb in opravljanje

drugih dejavnosti. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev v upravljanju in z njimi povezane obveznosti do njihovih virov. Učinki prevrednotenja sredstev v upravljanju povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti do države ali občine iz naslova sredstev v upravljanju (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 285).

h) Oblika izkaza stanja

Bilanca stanja javnega podjetja je sestavljena v obliki dvostranske bilance stanja in vsebuje vse postavke opredeljene v SRS 24. V bistvu gre za seštevek dveh podbilanc, in sicer podbilanco sredstev in obveznosti do virov sredstev javnega podjetja ter podbilance sredstev in obveznosti do virov sredstev v upravljanju, pri čemer so razmerja med obema podbilancama izključena. Ti dve bilanci se sestavljata v analitske in druge namene (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 285).

Med postavkami sredstev mora posebej izkazovati terjatev iz naslova porabe denarnih sredstev javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju, ki pomeni obračunsko razmerje do podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov. Med postavkami obveznosti do virov sredstev mora javno podjetje posebej izkazovati obveznost iz naslova porabe denarnih sredstev v upravljanju za financiranje sredstev javnega podjetja, ki pomeni obračunsko razmerje do podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 285).

V podbilanci sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov morajo biti sredstva in obveznosti do njihovih virov razčlenjeni vsaj takole (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 286):

SREDSTVA

A. Stalna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
 - b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

B. Gibljiva sredstva

1. Denarna sredstva
2. Naložbe prostih denarnih sredstev

C. Terjatve iz naslova uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV

A. Dolgoročne obveznosti

Dolgoročne finančne obveznosti

1. Dolgoročna bančna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
2. Druga dolgoročna posojila za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
3. Dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od države
4. Dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od občine
5. Druge dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od drugih

B. Kratkoročne obveznosti

Kratkoročne finančne obveznosti

1. Kratkoročna bančna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
2. Druga kratkoročna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
3. Kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od države
4. Kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od občine
5. Druge kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od drugih

C. Obveznosti iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju

i) Oblika izkaza poslovnega in finančnega izida

Izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po različici II oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po različici I. Vsa javna podjetja, ne glede na velikost, razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem javnih gospodarskih služb, in tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem drugih dejavnosti. Prav tako razčlenjujejo prihodke od obresti in odhodke zanje na del, ki je povezan z opravljanjem gospodarskih javnih služb, in del, ki je povezan z opravljanjem drugih dejavnosti. Dotacije iz proračuna izkazuje javno podjetje posebej (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 287).

Pri sestavljanju izkaza finančnega izida uporablja javno podjetje SRS 26 in dopolnitve v SRS 35. Javno podjetje razčleni v pojasnilih k računovodskim izkazom finančne tokove pri poslovanju, finančne tokove pri naložbenju in finančne tokove pri financiranju po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih, ki jih opravlja (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 287).

3.1.1 Poslovnoizidna mesta v javnem podjetju

SRS 35 določa, da morajo podjetja v pojasnilih k računovodskim izkazom prikazati poslovne izide javnega podjetja, razdeljene na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in

del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti. Prav tako mora ločeno prikazovati prihodke in odhodke ter poslovne izide. Na podlagi tega lahko utemeljeno trdimo, da je potrebno v javnih podjetjih izdelovati izkaze poslovnega izida ločeno po dejavnostih. Pri tem pa velja opozoriti, da SRS 35 podjetjem ne prepušča v celoti odločitve o obsegu posamezne dejavnosti, ampak natančneje definira posamezno dejavnost kot gospodarsko javno službo. Posamezno gospodarsko javno službo je potrebno spremljati posebej, medtem ko je odločitev o spremljanju tržnih dejavnosti v okviru enega ali več izkazov poslovnega izida prepuščena podjetjem samim (Jereb, 2003, str. 35).

Ko ugotavljamo, na kateri ravni oziroma kako razčlenjeno je potrebno izdelovati izkaze poslovnega izida v javnih podjetjih, je odločitev bolj ali manj povezana tudi z izdelavo kalkulacij cen storitev, ki jih javna podjetja opravljajo v okviru gospodarskih javnih služb. Izdelava izkaza poslovnega izida za dejavnost, kjer se posebej določa ceno, je zaradi regulatornih zahtev potrebna na tisti ravni, na kateri cene posameznih storitev nadzira država ali lokalna skupnost (Jereb, 2003, str. 36).

V skladu z Navodilom za oblikovanje cen storitev obveznih lokalnih javnih služb bi morala javna podjetja izdelovati ločene izkaze poslovnega izida za (Navodila za oblikovanje cen storitev obveznih lokalnih javnih služb, 2001):

- pripravo, čiščenje in dezinfekcijo vode;
- transport in distribucijo pitne vode;
- odvajanje komunalnih odpadnih in padavinskih voda;
- čiščenje komunalnih odpadnih in padavinskih voda;
- zbiranje in odvoz komunalnih odpadkov;
- predelavo in obdelavo komunalnih odpadkov;
- odstranjevanje komunalnih odpadkov.

V zakonodaji ni zaslediti zahtev za izdelavo izkazov poslovnega izida po občinah, ne glede na opredelitev območnih odsekov v SRS 19. Izdelovanje takšnih izkazov poslovnega izida je predvsem posledica reforme lokalne samouprave in s tem povezane zmanjšane solidarnosti med prebivalci večjih območij. V kolikor med občinami ni moč doseči dogovora o enaki ceni javne dobrine na območju celotnega infrastrukturnega sistema, se posledično pojavi zahteva po ločenem izdelovanju izkazov poslovnega izida tudi po območnih odsekih, to je po občinah (Jereb, 2003, str. 38).

Podjetje izdeluje izkaze poslovnega izida za podjetje kot celoto ali pa za posamezne dejavnosti. Za ugotavljanje izkazov poslovnega izida po dejavnostih mora oblikovati poslovnoizidna mesta. Poslovnoizidno mesto je mesto odgovornosti, ki bi ga lahko opredelili kot organizacijski del podjetja, na čelu katerega je poslovodja, ki je odgovoren za točno določene dejavnosti. Čim višje se mesto odgovornosti nahaja v organizacijski strukturi organizacije, tem večja je odgovornost poslovodje. Računovodstvo odgovornosti je sistem, ki ugotavlja uspešnost mest odgovornosti, in sicer s primerjanjem načrtovanega z uresničenim.

Poznamo naslednje tipe mest odgovornosti: stroškovno, prihodkovno, dobičkovno in naložbeno (Horngren, Datar, Foster, 2003, str. 191).

Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je tisto mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odgovarja le za stroške, na katere lahko vpliva. Ločimo dve vrsti stroškovnih mest odgovornosti: standardno in diskrecijsko. Za standardno stroškovno mesto odgovornosti je značilno, da je mogoče ugotoviti, koliko enot je bilo proizvedenih, in kakšen je bil potreben vložek za vsako proizvedeno enoto. Primerjava standardnih in uresničenih stroškov pa je podlaga za ugotavljanje uspešnosti. Pri diskrecijskih stroškovnih mestih (npr. raziskave in razvoj, trženje) pa se koristi ne da vrednostno opredeliti. Uspešnost se tako ugotavlja s primerjanjem načrtovanih in uresničenih stroškov, preveriti pa je potrebno tudi, če so bile opravljene vse predvidene naloge (Drury, 2004, str. 653-654).

Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odgovarja le za ustvarjene prihodke od prodaje. V nekaterih organizacijah so prihodkovna mesta odgovorna le za prodajo in distribucijo blaga. Če poslovodjo ocenjujejo le na podlagi prihodkov od prodaje, obstaja nevarnost, da se bo osredotočil na maksimiranje prihodkov od prodaje, pa četudi na škodo dobičkonosnosti. Poslovodja prihodkovnega mesta lahko odgovarja tudi za stroške prodaje (npr. plače zaposlenecv v prodaji, provizije), ne odgovarja pa za stroške blaga, ki ga prodaja (Drury, 2004, str. 654).

Poslovodja stroškovnega mesta pa tudi poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti navadno nimata pomembne vloge pri sprejemanju pomembnih odločitev. Poslovodja stroškovnega mesta je odgovoren le za upravljanje z vložki, preostale odločitve o proizvedenem pa sprejemajo v ostalih enotah znotraj organizacije. Poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti pa je odgovoren le za prodajo proizvodov ali storitev, ne pa tudi za njihovo proizvodnjo. Moč odločanja poslovodje pa se znatno poveča, če odloča tako o proizvodnji kot tudi o prodaji. V tem primeru je odgovoren za določanje prodajnih cen, izbiranje trgov, na katerih bodo prodajali, izbira dobavitelje. Del organizacije, kjer poslovodja odgovarja tako za prihodke kot tudi za stroške, imenujemo dobičkovno mesto odgovornosti. Mnoga podjetja pa v praksi oblikujejo takšna dobičkovna mesta odgovornosti, ki se ne ujemajo popolnoma s teoretično opredelitvijo le-teh. Pri tem gre v resnici za neprava dobičkovna mesta odgovornosti. Na primer, prihodkovno mesto odgovornosti lahko preoblikujemo v dobičkovno mesto odgovornosti, če poslovodjo zadolžimo za standardne stroške proizvodov ali storitev, ki jih prodaja. Na ta način postane odgovoren za kosmati dobiček. To pa ga motivira k maksimiranju dobička, in ne prodaje, kar se lahko zgodi pri prihodkovnem mestu odgovornosti (Drury, 2004, str. 654-655).

Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, katerega poslovodja odgovarja za prihodke od prodaje in stroške, hkrati pa tudi za obratni kapital in naložbe. Za merjenje uspešnosti se navadno uporablja donosnost naložbe, nanjo pa vplivajo tudi prihodki, stroški in uporabljena sredstva (Drury, 2004, str. 655).

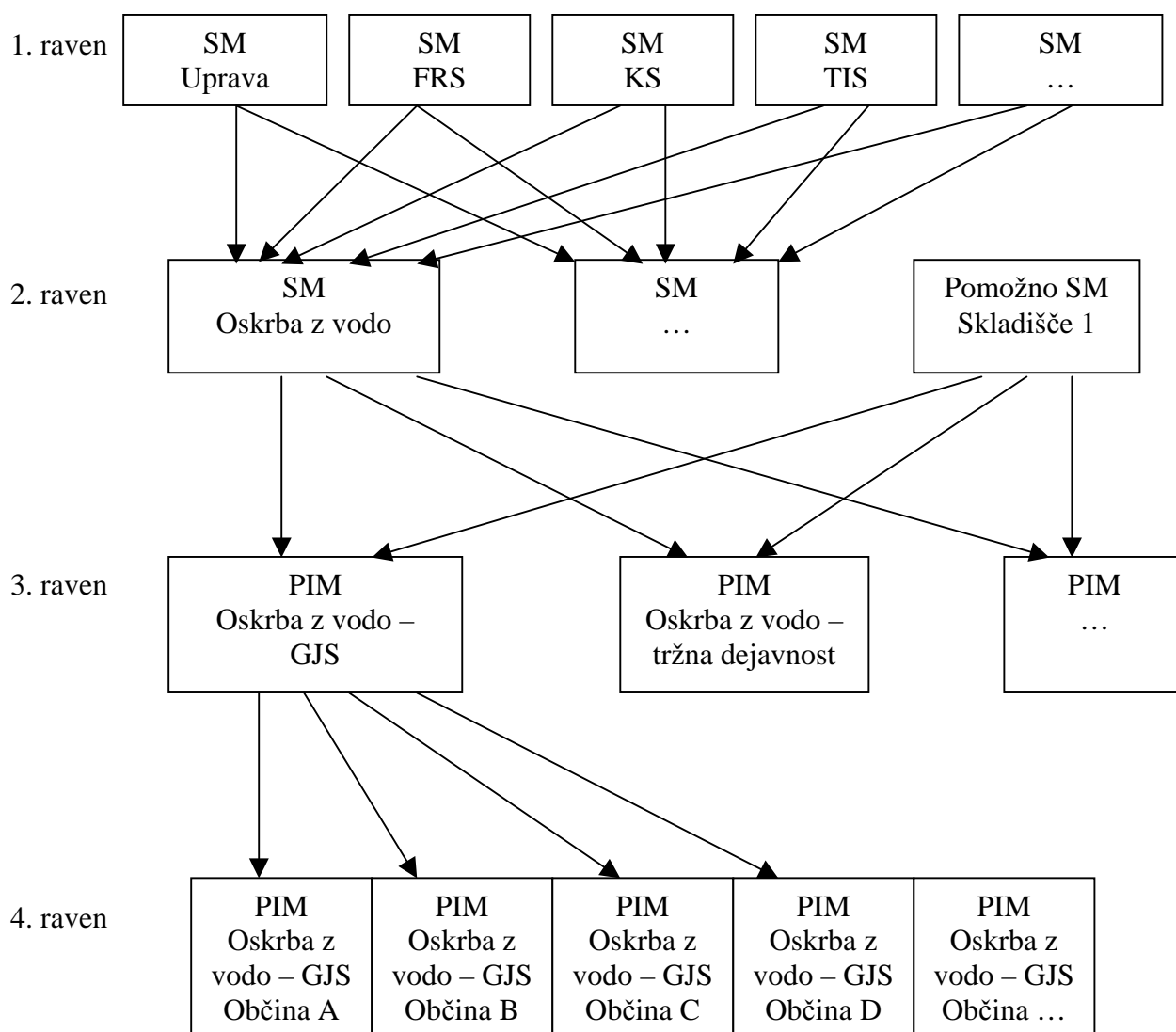
Glede na navedeno število izkazov poslovnega izida, ki naj bi jih izdelovali izvajalci gospodarskih javnih služb, je potrebno stroškovna mesta nastaviti vsaj v treh, če že ne v štirih ravneh. Pri tem bodo temeljna poslovnoizidna mesta predstavljala tiste dejavnosti, za katere bo podjetje izdelovalo izkaze poslovnega izida. Ker je potrebno pri vsaki dejavnosti ločeno spremljati izvajanja gospodarske javne službe in tržne dejavnosti, bo za raven nad temeljnimi dejavnostmi moralo biti vzpostavljeno stroškovno mesto dejavnosti, na katerem se bo spremljalo plače vodje dejavnosti in druge posredne stroške izvajanja dejavnosti. Na najvišji ravni stroškovnih mest bo stroškovno mesto uprave in drugih skupnih služb: finančno-računovodski sektor, tehnično-investicijski sektor, komercialni sektor (Jereb, 2003, str. 40).

Podjetja, ki želijo svoje poslovanje spremljati še bolj podrobno, pa bodo pod temeljnimi poslovnoizidnimi mesti organizirala še pomožna stroškovna mesta posameznih dejavnosti znotraj izvajanja dejavnosti, na primer gospodarske javne službe oskrbe z vodo. Takšna stroškovna mesta so lahko namenjena spremljanju zgolj posameznih delov gospodarske javne službe, kot na primer popisu vodomero, zamenjavi vodomero, vzdrževanju infrastrukture, in podobno, za potrebe nadziranja učinkovitosti izvajanja dejavnosti ali izvedbe postopkov javnega naročanja. Podobno pa bodo ravnala tudi tista podjetja, ki izdelujejo izkaze poslovnega izida tudi po občinah in bodo morala vzpostaviti ne le stroškovna, temveč tudi poslovnoizidna mesta tudi na ravneh nižje od ravni spremljanja posamezne dejavnosti (Jereb, 2003, str. 40).

Poleg navedenih ravni imajo nekatera podjetja zaradi uporabe posebnih sodil za razdelitev posrednih stroškov, odhodkov ali prihodkov vzpostavljena tudi začasna stroškovna mesta, na katerih spremljajo na primer stroške posameznih objektov (skladišča), ali skupnih infrastrukturnih objektov. Ta stroškovna mesta ne predstavljajo posebnih ravni za spremljanje stroškov, odhodkov oziroma prihodkov, temveč so po svoji vsebini podobna stroškovnim mestom za spremljanje posrednih stroškov dejavnosti ali celo uprave, odvisno od tega, na katera stroškovna oziroma poslovnoizidna mesta se stroški delijo (Jereb, 2003, str. 40).

Na Sliki 1 je grafično prikazano, kako lahko izgleda splošna organizacija stroškovnih mest oziroma poslovnoizidnih mest v javnem komunalnem podjetju, ki izvaja gospodarske javne službe. Pri tem je prikazana zgolj ena gospodarska javna služba, kar pomeni, da se na drugi, tretji in četrti ravni stroškovna mesta podvojijo za vsako dodatno gospodarsko javno službo. Ker javna komunalna podjetja opravljajo več gospodarskih javnih služb (običajno vsaj 6 ali 7), ne preseneča dejstvo, da je v letu 2002 neko javno podjetje imelo čez 250 stroškovnih mest zgolj za spremljanje neposrednih stroškov pri izvajanju dveh gospodarskih javnih služb in spremljajočih dejavnosti v štirih občinah (Jereb, 2003, str. 41).

Slika 1: Shematski prikaz ravni vzpostavitve stroškovnih oziroma poslovnoizidnih mest v javnih podjetjih



Legenda:

SM – stroškovno mesto

FRS – finančno-računovodski sektor

KS – komercialni sektor

TIS – tehnično-investicijski sektor

PIM – poslovnoizidno mesto

GJS – gospodarska javna služba

Vir: Jereb, 2003, str. 41.

Jereb pravi, da naj bi bila poslovnoizidna mesta v javnih podjetjih vzpostavljena tako kot je prikazano na Sliki 1. Menim, da ni potrebe po takšni razporeditvi, saj bi bila za javna podjetja v resnici takšna vzpostavitev stroškovnih oziroma poslovnoizidnih mest zelo zahtevna in preobsežna, poleg tega pa ni nikjer moč zaslediti zahteve po oblikovanju takšne organizacijske strukture.

3.2 Računovodsko predračunavanje v javnih podjetjih

Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških, po potrebi dopolnjene s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 146).

Računovodsko predračunavanje ne zajema celotnega predračunavanja, ki je potrebno pri delovanju podjetja, saj so njegov predmet lahko tudi velikosti, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Razlikovati ga je treba od finančnega predračunavanja, ki je povezano zgolj z načrtovanjem na finančnem področju nalog v podjetju, to je načrtovanjem finančnega izida oziroma procesov in stanj, povezanih z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno predračunavanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega predračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 146).

Predmet računovodskega predračunavanja mora biti natančno opredeljen še pred začetkom samega predračunavanja, saj bodo le tako lahko izražali ustrezne informacije. Računovodski predračuni se lahko sestavljajo (Hočevar, Igličar, 1996, str. 173):

- Za podjetje kot celoto: predračunska bilanca stanja, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunski izkaz finančnega izida, predračunski izkaz gibanja kapitala.
- Za njegove posamezne organizacijske dele: predračun stroškov za proizvodjalni oddelek, predračun stroškov za računovodsko službo, predračunski izkaz poslovnega izida za poslovnoizidno enoto v podjetju, itd.
- Za posamezne poslovne aktivnosti: predračunska kalkulacija posamezne nabave, proizvodnje in prodaje, predračun stroškov raziskovalnega projekta, itd.

Sistemi predračunavanja imajo pet glavnih namenov (Hilton, 1994, str. 374):

- Načrtovanje: Najbolj očiten namen predračuna je kvantifikacija načrta aktivnosti. Predračun namreč prisili zaposlene v podjetju, da načrtujejo za prihodnost.
- Vpeljava potrebe po komunikaciji in koordinaciji: Vsak poslovodja v podjetju mora biti obveščen o načrtih drugih poslovodij. Proces predračunavanja združuje individualne načrte posameznih poslovodij.
- Alokacija sredstev: Na splošno ima podjetje omejena sredstva in predračuni nam pokažejo, kako ta omejena sredstva najbolj učinkovito uporabiti.
- Primerjava med načrtovanim in doseženim: Predračun je odlično orodje za določitev načrtovanih količin (prodaje, stroškov, dobička) in nam omogoča primerjavo ustvarjenih količin z načrtovanimi.
- Ocena dosežkov: Primerjava ustvarjenih rezultatov z načrtovanimi nam omogoča oceno dela posameznih poslovodij, oddelkov, divizij ali celotnih podjetij. Ker so predračuni

namenjeni oceni dosežkov, predračun tudi spodbuja ljudi za dobro delo in doseganje ciljev.

3.2.1 Poslovni načrt in glavni cilji podjetja

Preživetje podjetja je močno odvisno od organiziranosti načrtovanja bodočih poslovnih dogodkov. Načrtovanje obsega načrtovanje vseh potrebnih dejavnosti v podjetju ter stroške in koristi, povezane z njimi. Načrtovati pa ni mogoče brez dobrega predračunavanja. Predračunavanje omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov podjetja. Ko predračun sprejme ravnateljstvo podjetja, pomeni obveznost, ki je zajeta v načrtu. Iz tega sledi, da je eden izmed predračunov vedno načrt, pod pogojem seveda, da je ta predračun sprejet. Če ni sprejet noben predračun, podjetje nima načrta, kar pomeni, da nima cilja, ki ga mora doseči. Če pa je eden izmed predračunov sprejet, postane načrt, in zaposleni si morajo prizadevati, da v načrt sprejete cilje, ki so ovrednoteni v predračunu, tudi uresničujejo. Zato je predračun lahko opredeljen tudi kot celovit, formalen načrt, ki s številkami opredeljuje prihodnje poslovne dejavnosti v prihodnjem poslovnem obdobju (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 211-212).

Predračunavanje je tako pomembno za vsa podjetja, še posebej pa za tista, ki so jim predračuni podlaga za pridobivanje prihodka. Poleg tega, da jim predračuni zagotavljajo prihodke, imajo tudi precej koristnih stranskih učinkov, kot so (Jones, Pendlebury, 1992, str. 51):

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

Računovodstvo javnega podjetja je navadno organizirano tako, da je osnovni analitični nivo stroškovno mesto, sintetični nivo pa poslovnoizidno mesto in podjetje kot celota. Evidence stroškov in prihodkov se vrstijo na osnovnem nivoju, torej na stroškovnih mestih. Prav tako pa se na stroškovnih mestih vrši tudi načrtovanje. Načrt in poročila so sintetični zbirni podatki stroškovnih mest in evidence stroškov in prihodkov (Jedovnicki, 2001, str. 146).

Predračun je ključno orodje za načrtovanje, kontrolo in sprejemanje odločitev v večini podjetij. Predračun je podroben načrt, izražen na kvantitativni način, ki pojasnjuje, kako se bodo pridobili in uporabljali resursi podjetja v določenem obdobju.

Komunalno podjetje pri izdelavi poslovnega načrta lahko uporablja različne podlage, kot so (Jedovnicki, 2001, str. 146-147):

- dolgoročna strategija vlaganja v obnove in posodobitve obstoječe infrastrukture;
- dolgoročna strategija širitve komunalne infrastrukture v naseljih, kjer je še ni;

- odloki o oskrbi s komunalnimi dobrinami, ki jih sprejmejo sveti občin;
- usmeritve skupščine in nadzornega sveta podjetja;
- zakoni in uredbe;
- ocena prodanih količin komunalnih dobrin in storitev;
- katalog ostalih storitev, ki jih podjetje dobavlja ali nudi uporabnikom;
- ceniki za predvideno obdobje;
- ocena porabe materialov in storitev;
- ocena porabe električne energije in stroškov, goriv in maziv ter ostalih podobnih stroškov;
- ocena neproizvodnih stroškov;
- načrt potrebnih kadrov;
- koledar delovnih dni;
- izračun stroškov dela in pripadajoči davki in prispevki.

Predračunavanje je sestavni del tako stroškovnega kot tudi finančnega računovodstva. Značilno za vsako predračunavanje pa je, da je podlaga načrtovanju in nadziranju kot odločevalnima funkcijama. S pomočjo predračunavanja namreč postavimo načrt in s tem cilj, ki ga želimo doseči. Seveda pa postavitve cilja še ne zagotavlja dobrega poslovanja podjetja. Da ugotovimo, ali smo cilj dosegli ali ne, moramo namreč načrtovane (torej predračunske) podatke primerjati z uresničnimi (torej obračunskimi) podatki (Turk et al., 2004, str. 589).

V okviru finančnega računovodstva se sestavljajo predračuni temeljnih računovodskih izkazov, kamor sodijo izkaz poslovnega izida, bilanca stanja, izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala, ter predračuni posameznih poslovnih pojavov ali gospodarskih kategorij, na podlagi katerih sestavljamo predračunske temeljne računovodske izkaze. Med temi so predračun naložb, predračun terjatev in obveznosti (Turk et al., 2004, str. 591).

Računovodsko predračunavanje posameznih poslovnih pojavov iz stroškovnega računovodstva pa se lahko nanaša na stanje osnovnih sredstev, zalog materiala, nedokončane proizvodnje, zalog polproizvodov in delov, zalog proizvodov in zalog trgovskega blaga, lahko se nanaša na stroške po posameznih vrstah ali na stroške, ki se pojavljajo po posameznih stroškovnih nosilcih, na stroške, ki se pojavljajo na stroškovnih mestih, a tudi na stroške in prodajne cene, ki se nanašajo na prodane količine (Turk, Kavčič, Koželj, 2003, str. 79).

Pri sestavljanju predračunov moramo slediti delovnemu procesu podjetja. Dejavnost podjetja poteka na dveh področjih:

- gospodarskem: rezultat mora biti dobiček;
- finančnem: rezultat mora biti toliko denarja, da podjetje lahko poravnava svoje obveznosti ob roku njihove zapadlosti v plačilo.

V skladu s tem se pripravljajo tudi predračuni. Pripravljamo namreč dva predračuna hkrati, in sicer finančni predračun in predračun poslovanja. Finančnega predračuna namreč ne moremo izdelati, če nimamo predračuna poslovanja, saj ta vsebuje nekatere informacije iz celostnega predračuna poslovanja. Ločeno ju prikazujemo zato, da vidimo, kakšna je predvidena

gospodarska in kakšna je predvidena finančna uspešnost. Obe uspešnosti sta med seboj povezani, saj podjetje, ki ni gospodarsko uspešno, na dolgi rok tudi finančno ne more biti, pa vendar je vsaj na kratki rok mogoče gibanje ene in druge uspešnosti v različne smeri (Turk et al., 2003, str. 91).

Predračun poslovanja

Osrednji predračun v celostnem predračunu je predračun prodaje, saj vrednost in struktura prodaje vplivata na obseg in lastnosti delovanja podjetja. To je najosnovnejši del predračunavanja, pa tudi najbolj problematičen, saj je nivo prodaje zelo težko določiti. Napake, ki jih napravimo pri predračunu prodaje, se kažejo tudi kasneje, ko predračunavamo ostale elemente poslovanja. Podjetja uporabljajo zelo različne načine načrtovanja prodaje, vsi pa navadno temeljijo na doseženi prodaji tekočega leta. Zaradi vpliva, ki ga ima predračun prodaje na druge predračune, ga je treba sestaviti v začetnem obdobju predračunavanja (Recelj, 2003, str. 126).

Ko določamo predračun prodaje, je za javna podjetja zaželeno upoštevati naslednje dejavnike (Hilton, 1994, str. 375):

- pretekli nivo prodaje in trende tako za proučevano podjetje kot za celotno panogo;
- splošne gospodarske trende;
- gospodarske trende v sektorju poslovanja opazovanega podjetja;
- ostale dejavnike, ki bi lahko vplivali na povpraševanje v sektorju poslovanja;
- politične in zakonodajne dejavnike;
- pričakovano cenovno politiko.

Na temelju predračuna prodaje lahko podjetje pripravi predračun proizvodnje. Poleg predračuna prodaje je potrebno pri predračunavanju proizvodnje upoštevati tudi razpoložljivost vhodnega materiala in surovin, zmogljivost proizvodne opreme in želeni obseg zaloge dokončanih proizvodov, če jih podjetje ima. Javna podjetja namreč večinoma opravljajo storitve, ki so bistvene za družbeno blaginjo (na primer oskrba z vodo, elektriko). Za storitve pa je značilno, da se jih ne da proizvajati na zalogo (Recelj, 2003, str. 127).

Predračun proizvodnje je osnova za sestavljanje predračuna nabave materiala. Predračunska nabava materiala je odvisna od potrošnje materiala v proizvodnji in želenega materiala v končni zalogi (Recelj, 2003, str. 127).

Na predračunu proizvodnje temelji tudi predračun neposrednih stroškov dela. Ta je odvisen od obsega načrtovane proizvodnje in od vrste proizvoda. Predračun neposrednih stroškov dela podjetju omogoča, da izvaja uspešno kadrovanje, ugotovi potrebe po izobraževanju in usposabljanju in določi osnovo za pogajanje o ceni delovne sile (Recelj, 2003, str. 127).

Ko predračunavamo posredne proizvodne stroške, je zelo pomembno, da najprej opravimo delitev teh stroškov na stalne in spremenljive, torej na tiste, ki se spreminjajo z obsegom

proizvodnje in tiste, ki so od obsega proizvodnje neodvisni. Tako stalnih posrednih stroškov za potrebe predračunavanja ni potrebno razporejati, za porazdeljevanje posrednih spremenljivih stroškov na proizvode, oziroma za določanje koeficienta dodatka posrednih stroškov pa se v tradicionalnem računovodstvu največ uporabljajo neposredne delovne ali strojne ure, neposredni stroški dela in podobno (Recelj, 2003, str. 127).

Posredni stroški uprave in prodaje niso neposredno povezani z obsegom proizvodnih aktivnosti. Tudi ti stroški se delijo na stalne in spremenljive in jih je potrebno obravnavati podobno kot posredne proizvodjalne stroške (Recelj, 2003, str. 127).

Predračun naložb

Predračun naložb vsebuje pregled projektov, za katere poslovdje menijo, da zahtevajo nabavo novih delovnih sredstev, predvidene stroške za vsak projekt in časovno opredelitev ustreznih izdatkov. Projekti v predračunu naložb so praviloma razvrščeni po izbranih namenih, na primer za zmanjšanje stroškov, zamenjave, doseganje večje kvalitete, povečanje kapacitet, zmanjšanje onesnaževanja in drugo (Recelj, 2003, str. 127).

Informacije iz predračuna naložb so pomembne tudi za sestavljanje predračunskih računovodskih izkazov. Vir njihovega financiranja in datumi načrtovane usposobljenosti naložb vplivajo na sestavljanje predračunskega izkaza denarnih tokov, izkaza stanja in izkaza izida (Recelj, 2003, str. 127).

Predračunski računovodski izkazi

Računovodsko predračunavanje za celotno podjetje se konča s predračunsko bilanco stanja, predračunskim izkazom poslovnega izida, predračunskim izkazom finančnega izida in predračunskim izkazom gibanja kapitala.

Podjetje mora najprej sestaviti predračunski izkaz poslovnega izida. Čisti dobiček, ki se izkaže v bilanci stanja, se namreč najprej ugotovi v izkazu poslovnega izida in šele nato izkaže v bilanci stanja kot sprememba v kapitalu glede na začetek in konec predračunskega leta. To narekuje tudi dejstvo, da je večina podjetij ustanovljena z namenom ustvarjati proizvode ali opravljati storitve za kupce in s tem dosegati dobiček. Zato ima dve osnovni funkciji: ustvarjati proizvode ali opravljati storitve in jih prodajati. Kako uspešno ju opravlja, prikazuje v predračunskem izkazu poslovnega izida (Turk et al., 2004, str. 592).

Med prvimi predračuni potrebnimi za sestavitev predračunskega izkaza poslovnega izida je predračun prodaje. Vsa javna podjetja morajo tako razčlenjevati predvidene čiste prihodke od prodaje na tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem javnih gospodarskih služb, in tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem drugih dejavnosti. Prav tako razčlenjujejo tudi predvidene prihodke od obresti in odhodke zanje na del, ki je povezan z opravljanjem gospodarskih javnih služb, in del, ki je povezan z opravljanjem drugih dejavnosti.

Predračunska bilanca stanja je sistematično urejen prikaz sredstev, dolgov in kapitala za predračunsko leto. Predračunska bilanca stanja je precej neodvisna od predračunskega izkaza poslovnega izida, vendar pa morajo biti predpostavke, ki jih uporabljamo pri sestavljanju enega in drugega izkaza, med seboj usklajene. Namen predračunavanja sredstev in obveznosti do njihovih virov, na eni strani, je ugotoviti, koliko bo imelo podjetje ob koncu predračunskega leta sredstev in obveznosti do njihovih virov, na drugi strani pa, ali bodo viri sredstev zadoščali za financiranje ustreznega povečanja sredstev. Zato se posamezne postavke sredstev ugotavljajo glede na razmere pri poslovanju, pri čemer se ne iščejo ustrezne nasprotnne postavke v obveznostih do virov sredstev. Usklajenost se ugotovi šele na koncu, ko se zabeležijo vse postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov, in ko primanjkljaj ali presežek obveznosti do virov sredstev pokaže, kakšne ukrepe mora podjetje sprejeti, da bo uskladilo sredstva in obveznosti do njihovih virov (Turk et al., 2004, str. 596).

Zaradi posebnosti izkazovanja gospodarskih kategorij mora biti predračunska bilanca stanja javnega podjetja sestavljena iz predračunske podbilance sredstev javnega podjetja in obveznosti do njihovih virov ter predračunske podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, pri čemer so razmerja med obema predračunskima podbilancama izključena.

Predračunski izkaz finančnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem so prikazane načrtovane spremembe denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za predračunsko obdobje, za katerega se sestavlja. Pri načrtovanju finančnih tokov je primerno, da izdelamo načrte le-teh za čim krajše obdobje, kajti finančne tokove je treba načrtovati čim bolj natančno po dnevih, da bi lahko zagotovili dnevno skladnost med prejemki in izdatki oziroma pritoki in odtoki, pa tudi vsakodnevno plačilno sposobnost. Kratkoročni načrti finančnih tokov pa morajo biti usklajeni z dolgoročnim, globalnim načrtovanjem plačilne sposobnosti (Turk et al., 1999, str. 517).

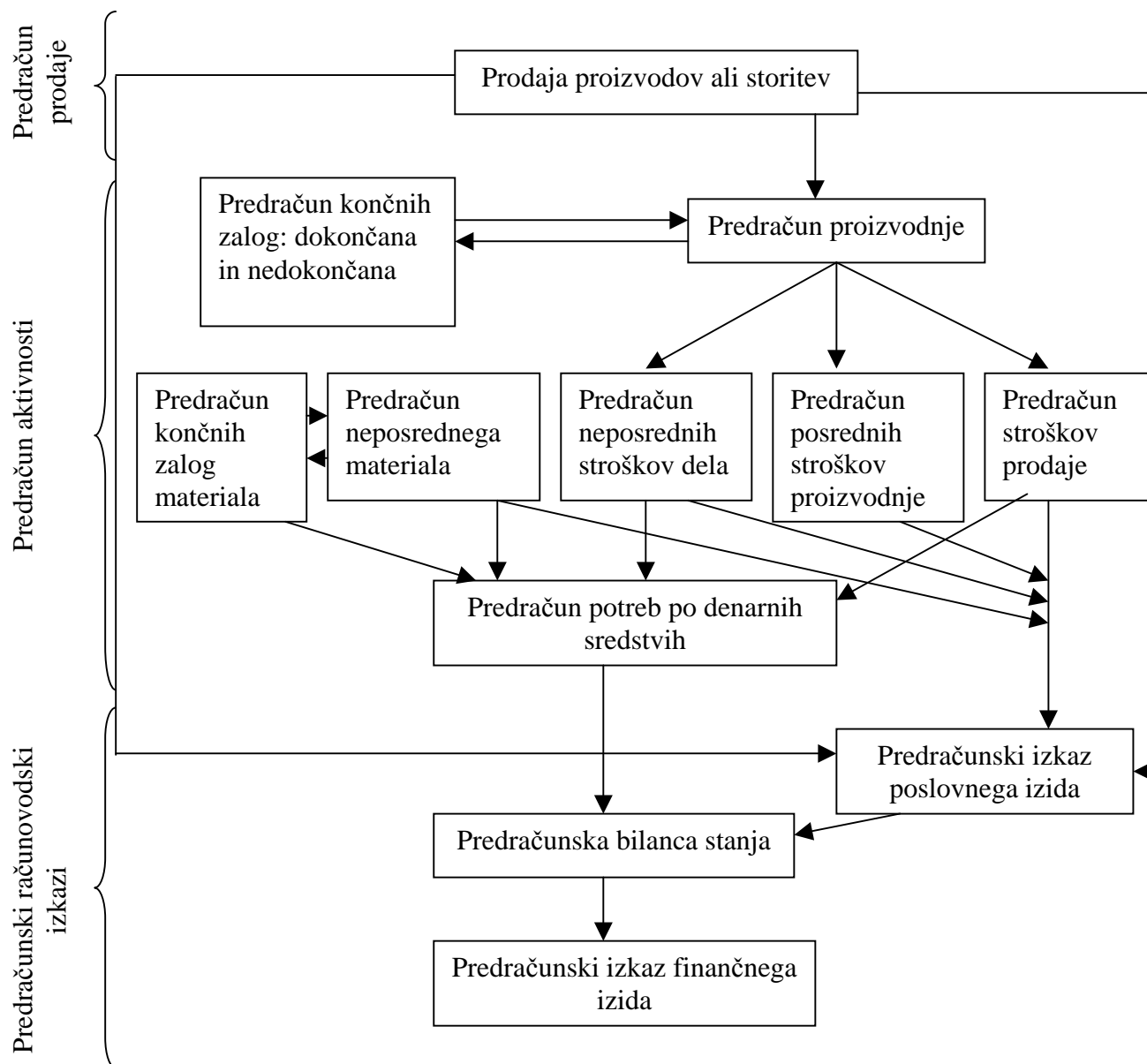
Javno podjetje tudi pri predračunavanju izkaza finančnega izida razčleni finančne tokove pri poslovanju, finančne tokove pri naložbenju in finančne tokove pri financiranju po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih, ki jih opravlja.

Predračunski izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, v katerem so prikazane načrtovane spremembe sestavin kapitala za predračunsko obdobje, za katerega se sestavlja. Predračunski izkaz gibanja kapitala je lahko sestavljen tako, da prikazuje (Turk et al., 2004, str. 448):

- načrtovano razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma poravnava čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala;
- vse sestavine kapitala, zajete v bilanco stanja, bodisi v skupinah bodisi posamično.

Na Sliki 2 je prikazan celoten potek dela, kako od predračuna prodaje, preko predračuna aktivnosti in predračuna potreb po denarnih sredstvih, pridemo do predračunskih računovodskih izkazov.

Slika 2: Sestava celostnega predračuna



Vir: Recelj, 2003, str. 128.

Pri pripravi predračunov se pojavlja vprašanje njihove realnosti. V netvegane okolju in razmerah stabilnega poslovanja je priprava predračunskih računovodskih izkazov razmeroma enostavna. V razmerah negotovega poslovanja pa vodstva podjetij lahko prikazujejo predračune na način, ki bo lahko dosegljiv, in načrti niso zastavljeni ambiciozno, temveč z veliko mero previdnosti. Računovodski predračuni so lahko sestavljeni tudi v več različicah, saj gre za predvidevanje in zato je vpliv posameznih dejavnikov težko zanesljivo ugotoviti (Čarman Poberaj, 2002, str. 41).

Računovodske predračune delamo torej zato, da si postavimo cilje, katerih doseganje nato tudi nadziramo. To pomeni, da morajo biti predračuni narejeni tako, da jih je mogoče spremljati. Koliko so cilji stvarni, pa je med drugim odvisno tudi od uporabljene metodike

predračunavanja. V strokovni literaturi sta glede na resnično stanje navedeni dve metodiki, in sicer rastoče in ničelno predračunavanje.

Rastoče predračunavanje je najpogostejša metoda predračunavanja v naših podjetjih. Izhodišče zanj je predračun preteklega leta ali obračun preteklega leta, ki ga popravijo (povečajo ali zmanjšajo) zaradi sprememb, pričakovanih v obravnavanem poslovnem letu. Slabost tega predračunavanja, zlasti v tistih podjetjih, v katerih predračun pomeni tudi nekatere pravice, je, da ne proučuje dejavnosti in z njimi povezanih stroškov, potrebnih za doseg ciljev. Pogosto se v predračune naslednjega obdobja vgradijo tudi pomanjkljivosti preteklega obdobja, predvsem pri proračunskih uporabnikih in podjetjih, katerih prihodki in odhodki so pod državnim nadzorom. Tako je, denimo, pri proračunskih porabnikih mogoče zaslediti veliko porabo sredstev proti koncu proračunskega leta, ne glede na to, ali je upravičena ali ne, saj se zavedajo, da v naslednjem obdobju ne bodo dobili sredstev, čeprav jih bodo nujno potrebovali, če za to ne bodo imeli podlage v porabi tega leta (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 229).

Zato se je pojavila še druga možnost, in sicer metoda predračunavanja brez opiranja na preteklost oziroma metoda ničelnega predračunavanja. Le-ta predpostavlja, da je potrebno vse dejavnosti analizirati in jih v prihodnosti izvajati le, če so potrebne in zagotavljajo doseganje ciljev. Vsak poslovodja mora zato vsak strošek posebej upravičiti, saj ga drugače ni mogoče zajeti v predračun (Lucey, 2003, str. 152-153).

Ničelno predračunavanje je primerno tako za podjetja, katerih cilj je dobiček kot tudi za javni sektor. Uporablja se ga lahko v vsakem podjetju, kjer je mogoče določeno dejavnost opraviti na več načinov. Pri tem je potrebno ločeno določiti tudi stroške in koristi, ki jih povzroča ta dejavnost. Omogoča torej izbiro najcenejše poti do zastavljenega cilja. Še posebej pa je ta metoda primerna za javna podjetja, pri katerih je kvalitetno zagotavljanje javnih dobrin pomembnejše od doseganja dobička, saj utemeljevanje vsakega stroška posebej vodi do večje racionalnosti v poslovanju (Lucey, 2003, str. 153).

To predračunavanje je v praksi mogoče uresničiti v štirih korakih (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 230):

- V prvem koraku opredelimo enoto odločanja, ki je oddelek, dejavnost, program in tako naprej, za katero pripravimo predračun. Kaj je opredeljeno kot enota odločanja, je odvisno od dejavnosti, želje poslovodstva, kje želi spremljati dosežke, itd.
- V drugem koraku opredelimo vrsto odločitev. Organizacija pripravi skupek listin, na katerih opredeli dejavnosti odločanja znotraj odločevalne enote. Vsaka vrsta odločitev mora vsebovati vse stopnje, ki jih poznamo pri procesu odločanja, od opredelitve ciljev, poti za njihovo doseganje, pričakovane koristi, do škode, če odločitev ne bo sprejeta.
- V tretjem koraku sestavimo prednostni vrstni red posameznih odločitev. Tu sta možna dva načina priprave odločitve. Prvi zajema vzajemno izključujoče se odločitve, ki temeljijo na dejstvu, da je mogoče isto dejavnost opravljati na različne načine, zato je pripravljenih več različnih poti za opravljanje iste dejavnosti. Izbrana mora biti najboljša, preostale pa

morajo biti zavrnjene. Drugi možni način je tako imenovani rastoči način priprave najboljše različice, ki temelji na dejstvu, da so pri vsaki različici možne različne ravni delovanja. Tudi za izbrano različico se najprej opredeli najnižja raven delovanja in nato dodaja dodaten obseg dejavnosti.

- Zadnji korak tega procesa je priprava predračuna.

Prednosti predračunavanja brez opiranja na preteklost (Lucey, 2003, str. 155-156):

- pravilna izvedba omogoča učinkovitejšo razporeditev sredstev;
- osredotoča se na stroške in koristi, ki nastanejo zaradi opravljanja določene dejavnosti;
- vodi poslovodstvo k proučevanju učinkovitosti obstoječih dejavnosti;
- vodi do večjega znanja poslovodstva in zaposlencev o dejavnostih v podjetju, poveča pa se tudi motiviranost zaposlencev;
- sistematično proučuje obstoječe stanje v podjetju, hkrati pa povzroči, da v podjetju razmislijo o alternativnih dejavnostih in stroških, ki jih le-te povzročajo.

Slabosti predračunavanja brez opiranja na preteklost (Lucey, 2003, str. 156):

- gre za dolgotrajen proces;
- lahko se zgodi, da je potrebno znanje, ki ga zaposlenci v podjetju nimajo;
- zaposlenci lahko dobijo vtis, da morajo biti vse odločitve sprejete v predračunu; podjetje mora biti dovolj fleksibilno, da se sooči s spremembami v okolju;
- s strani poslovodstva ali sindikatov lahko pride do nasprotovanja predračunavanju brez opiranja na preteklost, saj jim lahko bolj odgovarja obstoječe stanje v podjetju;
- pride lahko do problemov pri sestavljanju prednostnega vrstnega reda posameznih odločitev, hkrati pa se lahko pojavi dvom o pravilnosti odločitev, saj so rezultat subjektivne presoje;
- poudarja lahko kratkoročne koristi na škodo dolgoročnih.

Na splošno velja, da pomeni predračunavanje brez opiranja na preteklost za ravnateljstvo velik izziv, saj mora sproti preverjati in dokazovati vsako dejavnost podjetja, za katero želi, da se opravi (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 230).

3.2.2 Predračun kalkulacij cen v javnih podjetjih

Posebno mesto v javnem podjetju pa imajo kalkulacije cen, saj podjetju pomagajo pri postavljanju cen za dobrine ali storitve. Na podlagi kalkulacij namreč država ali občina presodi ali postavljena cena ne povzroča zmanjšanja družbene blaginje. Če je cena življenjsko pomembnih dobrin ali storitev previsoka, je dostop do njih onemogočen najrevnejšim slojem prebivalstva, kar pa je družbeno nezaželeno. Hkrati pa naj bi bila postavljena cena dovolj visoka, da pokrije vsaj del stroškov javnega podjetja, preostanek stroškov pa pokrije država ali občina.

Kalkulacija je poseben postopek, s pomočjo katerega obračunavamo stroške, ki sestavljajo lastno ceno, ali pa tudi način izračunavanja prodajne cene proizvoda oziroma storitve.

Kalkulacijo pripravljamo, ker nam je tudi podlaga za določanje poslovne strategije in politike podjetja, saj nam natančno prikaže stroške skozi celotno poslovanje podjetja. Podjetje s prodajo svojih izdelkov in storitev doseže iztržek, vendar pa ni razvidno, kakšen poslovni izid prinašajo prodani proizvodi, učinki ali storitve, zato je nujno potrebno v vsakem podjetju posvetiti izredno pozornost kalkulacijam. S kalkucijo skušamo čim bolj natančno ugotoviti porabljene vrednosti prvin proizvodnega procesa (delovne sile, predmetov dela, delovnih sredstev in storitev). Z njo ugotovimo, kaj in koliko smo vložili v poslovni proces, da smo dobili želene izdelke ali storitve. Brez predhodnega zajemanja in grupiranja stroškov si ne moremo zamisliti pravilne in realne kalkulacije, pa tudi izdelana kalkulacija ne more ustrezati svojemu namenu. Zato moramo najprej vse stroške razdeliti na posredne in neposredne ter čim bolj natančno opredeliti stroškovna mesta in stroškovne nosilce (Ličef, 2002, str. 13).

Kalkulacija nam omogoča (Ličef, 2002, str. 13):

- preverjanje in načrtovanje stroškov po stroškovnih nosilcih;
- preverjanje gospodarske uspešnosti podjetja;
- oblikovanje prodajnih cen oziroma preverjanje ustreznosti njihove velikosti;
- ugotavljanje lastnih in nabavnih cen;
- analiziranje uspešnosti in gibanja stroškov v času in prostoru.

Kalkulacije delimo po različnih vidikih (Ličef, 2002, str. 14):

- Časovni vidik:
 - predračunske kalkulacije;
 - sprotne kalkulacije;
 - obračunske kalkulacije.
- Vidik metode kalkuliranja:
 - delitvene kalkulacije;
 - kalkulacije stroškov z dodatki.
- Glede na obseg:
 - posamične ali individualne kalkulacije, ki jih pripravljamo za vsako vrsto proizvodov posebej;
 - zbirne ali skupinske kalkulacije, ki so pripravljene za celotno proizvodnjo skupaj.

Med delitvene kalkulacije stroškov so uvrščene (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 88-89):

- enostavna delitvena kalkulacija ali razčlenjena po stroškovnih mestih;
- kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili, ki je lahko enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih in vrstah stroškov;
- kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z odvzemanjem;
- kalkulacija cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi sodelovanja;
- kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi ekvivalentnih števil.

Med kalkulacije stroškov z dodatki so uvrščene (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 89):

- kalkulacije stroškov z enostavnim dodatkom posrednih stroškov;
- kalkulacija stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah posrednih stroškov;
- kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih;
- kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

Klasične kalkulacije uporabljajo kot osnovo za razporejanje stroškov vrednostne kalkulacije, tako da ne moremo ugotoviti, koliko teh stroškov se nanaša na proizvode in storitve. Zaradi tega so strokovnjaki razvili ABC-metodo oziroma metodo kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (Fortuna, 2003, str. 6).

Pri klasičnih kalkulacijah ugotavljanje posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih imenujemo razporejanje posrednih stroškov. Le-ti se razporejajo na stroškovne nosilce na podlagi koeficienta dodatka posrednih stroškov oziroma tako imenovanega ključa. Osnovna oblika koeficienta dodatka posrednih stroškov (KDPS) je določena kot razmerje med posrednimi stroški in osnovo oziroma dejavnostjo (Fortuna, 2003, str. 7).

$$\text{KDPS} = \frac{\text{posredni stroški}}{\text{osnova}}$$

Pri ugotavljanju koeficienta dodatka posrednih stroškov predstavlja največji problem določitev osnove. Osnova pomeni, da različne dejavnike stroškovnega mesta damo pod skupni imenovalec (na primer: delovno intenzivnejša stroškovna mesta lahko za osnovo uporabljajo neposredne delovne ure). Druge osnove pa so lahko: število proizvodov, stroški neposrednega dela, strojne ure, stroški neposrednega materiala, vsi neposredni stroški. Potrebno se je zavedati, da nobena osnova oziroma ključ ni popolna (Fortuna, 2003, str. 7).

Za javna podjetja je najbolj primerna kalkulacija z razčlenjenim dodatkom posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah posrednih stroškov. Čeprav je osnovni namen kalkulacije stroškov ugotavljanje lastne cene (oziroma oblikovanje prodajnih cen in preverjanje ustreznosti njihove velikosti), ima kalkulacija tudi podjetniško-poslovni namen. To pa zaradi tega, ker omogoča preverjanje stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih, načrtovanje in preverjanje gospodarske uspešnosti, ugotavljanje nabavnih cen, analizo gibanja stroškov in uspešnosti v času (Smodiš, 2000, str. 29).

Kalkulacija z razčlenjenim dodatkom posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah posrednih stroškov je uporabna, če (Smodiš, 2000, str. 28-29):

- so končni proizvodi raznovrstni in pri vsaki vrsti poznamo neposredne stroške;
- različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno preko vseh stroškovnih mest proizvodnje;

- za vse vrste posrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ne moremo uporabiti istih meril za razporejanje.

Primer kalkulacije javnega podjetja:

I. PROIZVAJALNI STROŠKI

1. NEPOSREDNI PROIZVAJALNI STROŠKI

- 1.1. Stroški blaga, materiala in storitev
 - 1.1.1. Nabavna vrednost prodanega blaga
 - 1.1.2. Stroški materiala
 - 1.1.2.1. Stroški energije
 - 1.1.2.2. Drugi materialni stroški
 - 1.1.3. Stroški storitev
 - 1.1.3.1. Najemnina
 - 1.1.3.2. Stroški drugih storitev
 - 1.1.3.3. Stroški vzdrževanja
 - 1.1.3.4. Drugi stroški storitev
- 1.2. Stroški dela
 - 1.2.1. Stroški plač
 - 1.2.2. Stroški socialnega in zdravstvenega zavarovanja
 - 1.2.3. Drugi stroški dela

2. POSREDNI PROIZVAJALNI STROŠKI

- 2.1. POSREDNI SPREMENLJIVI PROIZVAJALNI STROŠKI
 - 2.1.1. Drugi stroški poslovanja
 - 2.1.2. Odpis obratnih sredstev
 - 2.1.3. Obresti in drugi odhodki poslovanja
 - 2.1.4. Izredni odhodki
- 2.2. POSREDNI STALNI PROIZVAJALNI STROŠKI
 - 2.2.1. Amortizacija

II. NEPROIZVAJALNI STROŠKI

- 1. POSREDNI SPREMENLJIVI STROŠKI
 - 1.1. Posredni spremenljivi stroški
- 2. POSREDNI STALNI STROŠKI
 - 2.1. Posredni stalni stroški

SRS 35 določa, da morajo biti v kalkulaciji cene proizvoda ali storitve razvidni stroški, ki se ne nanašajo na sredstva v upravljanju ter stroški, povezani s sredstvi v upravljanju.

Podlaga za predkalkulacijo so lahko doseženi, ocenjeni ali standardni stroški. Predračuni lahko temeljijo na različno določenih stroških (Kavčič, Slapničar, 2000, str. 90):

- Dejanski pretekli stroški so tisti, ki so v preteklosti resnično nastali. Pri napovedovanju prihodnjih poslovnih dogodkov ti stroški niso posebno uporabni, saj se razmere iz leta v leto spreminjajo. Poleg tega bi z njimi prenašali v prihodnost tudi nesmotrne poteze, negospodarno ravnanje iz preteklosti.

- Ocenjeni prihodnji stroški, ki temeljijo tudi na preteklih stroških. Pri določanju njihove velikosti pa upoštevamo še okoliščine, ki utegnejo nastati v prihodnosti. Tudi pri uporabi teh stroškov v predračunu ne odpravimo neracionalnosti iz preteklosti.
- Standardni stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni in zato tudi edini, v katere niso zajete tudi neracionalnosti iz preteklega obdobja. Standardni stroški pa so lahko glede na to, kako so upoštevane okoliščine, v katerih podjetje deluje, različno dosegljivi. Katero vrsto standardnih stroškov bomo uporabili, je navsezadnje odvisno tudi od tega, v kakšen namen bo predračun uporabljen.

Če primerjamo značilnosti dejanskih, ocenjenih in standardnih stroškov, lahko vidimo, da imajo le standardni stroški lastnosti, ki so nujne pri oblikovanju predkalkulacije. Zavedati se moramo, da so predkalkulacije tudi sodilo doseženega. Zato morajo biti izdelane tako, da ne prikrivajo neracionalnosti in da so stvarne. Le tako namreč zagotovimo, da odmiki resnično kažejo razlike med predvidenim in uresničenim in niso rezultat slabega sodila doseženega. Dobra in zanesljiva predkalkulacija je podlaga za ugotavljanje odmikov doseženih rezultatov od predkalkuliranih (Ličef, 2002, str. 16).

3.3 Računovodsko obračunavanje v javnih podjetjih

Kratka predstavitev namenov računovodskega predračunavanja in kot njegovega posledka računovodskih predračunov kaže na njihov raznovrstni pomen. Različna uporaba računovodskih predračunov in njihov pozitiven vpliv pa sta zagotovljena le, če v podjetju zagotovijo tudi spremljanje njihovega uresničevanja. To pomeni, da je treba uvesti tudi dejavnost računovodskega obračunavanja, katerega izid so računovodski obračuni. S tem je zagotovljena podlaga za ugotavljanje odmikov med uresničenim in načrtovanim. Primerjava računovodskih predračunov in računovodskih obračunov daje informacije o tem, koliko so bili cilji podjetja doseženi. Zato imajo računovodski predračuni, povezani z ustreznimi računovodskimi obračuni, tudi pomembno informacijsko vlogo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 139).

Zaradi tega imamo v slovenskih računovodskih standardih poseben standard za računovodsko predračunavanje, posebnega za računovodsko obračunavanje in posebnega za računovodsko informiranje. Vendar pa to, da je za vsako od teh računovodskih dejavnosti predviden poseben standard, ne izključuje njihove povezanosti. Celo nasprotno. Iz računovodskih standardov jasno izhaja njihova povezanost in usklajenost; ugotovitve pri posameznih dejavnostih so vredne le, če jih obravnavamo povezano. To izhaja zlasti iz poglavij opredelitev pojmov in pojasnila, ki jih vsebujejo vsi trije standardi, in iz zahteve, da mora biti metodika računovodskega predračunavanja usklajena z metodiko istovrstnega obračunavanja in tudi obratno. V standardih je pojasnjeno, da je treba pri sestavljanju računovodskih predračunov in računovodskih obračunov upoštevati vsebinsko ista navodila, le da pri predračunih gledamo naprej, pri obračunih pa se oziramo nazaj. To pomeni, da se morajo predračuni in obračuni, ki jih med seboj primerjamo, nanašati na isto poročevalsko enoto, na

isto časovno obdobje, ekonomske kategorije, ki jih pri tem uporabljamo, pa morajo biti ovrednotene po enaki metodiki (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 139-140).

Računovodsko obračunavanje je usmerjeno k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih, po potrebi dopoljenih tudi s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah. Med tem ko se računovodski predračuni in obračuni sestavljajo za potrebe notranjih uporabnikov, je za zunanje uporabnike obvezno pripraviti le računovodske obračune (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 135).

Tako kot računovodski predračuni se tudi računovodski obračuni sestavljajo za posamezne poslovne pojave, za posamezne organizacijske dele podjetja ali za podjetje kot celoto. Računovodsko obračunavanje se konča z obračunsko kalkulacijo v zvezi s posameznim nakupom, posamezno nabavo, proizvodnjo ali prodajo, a tudi z obračuni v zvezi s posameznim sredstvom, obveznostjo do virov sredstev, naložbo in podobnim. Računovodsko obračunavanje za posamezne organizacijske enote podjetja se končuje z obračuni stroškov za iste ekonomske kategorije, za iste dejavnosti in za iste dele podjetja, za katere so bili sestavljeni predračuni, kot na primer: obračun posrednih stroškov po stroškovnih mestih, obračun stroškov po mestih odgovornosti. Rezultat računovodskega obračunavanja za podjetje kot celoto pa so obračunska bilanca stanja, obračunski izkaz poslovnega izida, obračunski izkaz finančnega izida in obračun denarnih tokov (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 135).

Standardni stroški imajo velik pomen pri računovodskem predračunavanju, ravno tako pa tudi pri računovodskem obračunavanju. Tako vključevanje standardnih stroškov v obračun pomeni vzpostavljanje objektivnega sodila, ki je nujno pri načrtovanju, analizi in nadzoru. Vpeljevanje standardnih stroškov v obračun je utemeljeno tudi tako (Kavčič, Slapničar, 2000, str. 91):

- Standardni stroški so smoter, ki ga želimo doseči, zato so sestavina računovodskega načrtovanja.
- Če so zaloge ovrednotene po standardnih stroških, morebitne nesmotnosti pri proizvodnji in poslovanju ne vplivajo na obratna sredstva, prav tako pa uporaba standardnih stroškov omogoča hitrejšo pripravo obračunov in poročil, torej so standardni stroški tudi sestavina knjigovodstva.
- Primerjava standardnih stroškov z dejanskimi nakazuje smeri, v katerih bi bilo mogoče zmanjšati dejanske stroške. Standardni stroški so zelo koristna sestavina računovodske analize.
- Brž ko je vpeljana odgovornost za nastale stroške, so standardni stroški primerna podlaga za ugotavljanje razlik, ki jih je treba posebej upravičiti. Standardni stroški so potem takem tudi sestavina nadzora.

3.4 Računovodsko analiziranje v javnih podjetjih

Mnogi teoretiki in praktiki so prepričani, da analiziranje poslovanja pripomore k večji uspešnosti podjetja. Z uspešnostjo podjetja mislimo predvsem na doseganje cilja podjetja. Analiziranje poslovanja ima pomembno vlogo pri usmerjanju zaposlenih k skupnemu cilju. Pri analizi ugotavljamo, ali je tisto, kar bi moralo biti doseženo, res doseženo. V ta namen mora poslovodstvo podjetja kvantitativno opredeliti cilje podjetja, postaviti merila, po katerih se presoja uspešnost zaposlenih glede na razmere poslovanja. Cilji podjetja so lahko opredeljeni na različnih ravneh: na ravni celotnega podjetja in na ravni organizacijskih enot, pooblaščenih za odločanje o posameznih ekonomskih kategorijah. Z analizo uspešnosti enot ugotavljamo, koliko je za uspešnost podjetja zaslužen posamezen vodja mesta odgovornosti (Kavčič, Slapničar, 2000, str. 89).

Nujno je, da se za nadziranje poslovodstva in analiziranje poslovanja uporabijo ista merila uspešnosti, sicer postane analiziranje samo sebi namen. Raziskovalci ugotavljajo, da preveč meril uspešnosti otežuje odločanje poslovodij, zato so za zgornjo mejo predvideli do pet meril uspešnosti, na katere se osredotočajo poslovodje. Iz tega razloga morajo biti merila uspešnosti izredno premišljeno izbrana. Merilo uspešnosti naj bi bilo (Kavčič, Slapničar, 2000, str. 89):

- skladno s ciljem podjetja: maksimiranje merila mora voditi do maksimiranja cilja podjetja;
- neobčutljivo za neobvladljive dogodke: merilo uspešnosti mora biti za nadziranega obvladljivo, to pomeni, da povečan trud poslovodje pripomore k izboljšanju rezultata, ki ga merimo s tem merilom.

Delovanje javnih podjetij je prvenstveno usmerjeno v redno in kvalitetno zagotavljanje javnih dobrin, pri čemer je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb. Poslovanje javnega podjetja je zato pogosto predmet kritične presoje, predvsem z vidika ustreznega zagotavljanja javnih dobrin ob gospodarni rabi sredstev. Mnogo dvomov o uspešnosti delovanja javnih podjetij lahko pojasni analiza, ki je, poleg ugotavljanja podjetniške uspešnosti, usmerjena v ugotavljanje uspešnosti izvajanja širših družbenih ciljev (Cerkvenik, 1998, str. 146).

Opredelitev cilja poslovanja v primeru javnih podjetij v praksi ni preprosta. Poslovanje javnih podjetij usmerja vrsta ciljev posameznih interesnih skupin, kot so država, lokalna skupnost, vodstvo podjetja, zaposleni, uporabniki storitev, ekološke skupine, itd. Njihovi interesni cilji so različni: makroekonomski, politični, podjetniški, lokalni in so pogosto med seboj tudi nasprotujoči. Zato je pomembno, da se v procesu usklajevanja med različnimi interesnimi skupinami opredeli cilj, ki bo vseboval vse najpomembnejše elemente posameznih interesnih ciljev in jasno usmeril poslovanje javnih podjetij (Cerkvenik, 1998, str. 151).

Naloga javnih podjetij je zagotoviti racionalno in ekonomično izvajanje gospodarskih javnih služb ali gledano z drugega vidika, zagotoviti doseganje postavljenih družbenih ciljev na najbolj učinkovit način. S spremljanjem in analizo uspešnosti javnih podjetij se zagotavlja

vsem interesnim skupinam celovite povratne informacije o uresničevanju ciljev, ki skupaj s pojasnili odstopanj služijo kot podlaga za oblikovanje novih z dejanskimi razmerami usklajenimi cilji. S tem je sklenjen krogotok, ki omogoča doseganje kvalitetnejšega in učinkovitejšega izvajanja gospodarskih javnih služb (Cerkvenik, 1998, str. 151).

V praksi je sodilo za analiziranje uresničenega poslovnega izida običajno načrtovani poslovni izid. Za presojo uspešnosti uresničevanja načrtovanih ciljev je zato potrebna njuna vsebinska in metodološka usklajenost. Računovodski standardi določajo, da mora biti metodika predračunavanja usklajena z metodiko istovrstnega računovodskega obračunavanja, pri čemer so mišljeni predvsem računovodski izkazi. Izkušnje na področju javnih podjetij kažejo, da je pomembno vnaprej natančno opredeliti tudi vsebino, globino in metodiko vseh ključnih področij pomembnih za presojo uspešnosti opravljanja gospodarskih javnih služb (Cerkvenik, 1998, str. 153).

Analiza računovodskih izkazov omogoča presojo uspešnosti poslovanja skupine podjetij kot celote, javnih podjetij, gospodarskih javnih služb in drugih gospodarskih služb predvsem s podjetniškega vidika. Ob upoštevanju posebnosti javnih podjetij pa je analizo potrebno razširiti tudi na ugotavljanje uspešnosti izvajanja tako imenovanih družbenih ciljev, ki običajno ne pomenijo podjetniško učinkovitega poslovanja. Dandanes se ti cilji nanašajo predvsem na doseganje kvalitetnejšega, potrošniku in okolju prijaznejšega načina zagotavljanja javnih dobrin. V kolikor javnemu podjetju uspe te cilje jasno opredeliti in jih fizično in vrednostno ovrednotiti že v fazi načrtovanja, lahko z analizo ugotavljajo uspešnost njihovega izvajanja. Za tovrstne analize pa so potrebna podrobnejša razkritja kot jih nudijo letni računovodski izkazi (Cerkvenik, 1998, str. 155).

Ugotavljanje vidika uspešnosti izvajanja gospodarskih javnih služb je lahko usmerjeno v spremljanje in nadziranje namena in višine porabljenih sredstev namenjenih za ustrezno zagotavljanje javnih služb. Posebnih kazalnikov za ugotavljanje tovrstne uspešnosti ni, zato je natančna fizična in vrednostna opredelitev v predračunih v tem trenutku še posebno pomembna. Poudariti velja, da je potrebno prizadevanja usmeriti v oblikovanje kazalnikov, ki bodo omogočali presojo tudi tega vidika uspešnosti javnih podjetij (Cerkvenik, 1998, str. 155).

3.5 Računovodsko nadziranje v javnih podjetjih

Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih. Obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 200).

Računovodsko nadziranje se izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem ter kot notranje revidiranje računovodenja in zunanje revidiranje

računovodenja. Z notranjim revidiranjem računovodenja in zunanjim revidiranjem računovodenja se ukvarjata službi, ki sta organizacijsko ločeni od računovodske službe, katere delovanje je v takšnem primeru predmet njenega nadziranja (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 201).

Zakon o gospodarskih javnih službah določa, da se za vprašanja, povezana s položajem javnega podjetja, uporabljajo predpisi, ki urejajo položaj podjetij oziroma gospodarskih družb, razen če s tem zakonom ali drugimi predpisi ni drugače določeno (Zakon o gospodarskih javnih službah, 1993). Zato v javnih podjetjih, ki poslujejo v istem gospodarskem sistemu kot druga podjetja, ni potrebe po povsem drugih metodah nadziranja in drugih tehnikah, uporabljenih v knjigovodstvu. Javna podjetja kot pravne osebe morajo imeti revidirane računovodske izkaze v skladu z Zakonom o revidiranju.

Nadzor v javnih podjetjih tako določata Zakon o računovodstvu z novelo v letu 2002, ki uvaja notranji nadzor, ter Zakon o računskem sodišču, ki opredeljuje obveznosti za zunanjo revizijo. Zakon o računovodstvu nalaga obvezno notranjo revizijo vsem pravnim osebam javnega prava, torej tudi javnim podjetjem, pri katerih ustanovna vloga države znaša več kot 500 mio SIT ali višina dodeljenih proračunskih sredstev v poslovnem letu znaša več kot 100 mio SIT. Tovrstni nadzor poteka preko celega leta in ob nastopu zunanje revizije pomaga pri delu vrhovne revizijske institucije (Zakon o računovodstvu, 1999).

Notranja revizija

Notranje revidiranje je storitvena dejavnost v podjetju, ki neodvisno presoja delovanje podjetja. Notranji revizorji so lahko zaposlenci v podjetju ali pa so najeti zunanji strokovno usposobljeni izvajalci, ki v podjetju presojajo delovanje in jim je mogoče z notranjimi ukrepi zagotoviti primerno stopnjo neodvisnosti. V mnogo podjetjih notranji revizorji neposredno poročajo revizijskemu odboru nadzornega sveta (Taylor, Glezen, 1996, str. 33).

Poudarek pri notranjem revidiranju je na presojanju ureditve notranjega kontroliranja in njenega delovanja, proučevanju notranje računovodske kontrole in zagotavljanju usklajenosti organizacije z zakonskimi in drugimi predpisi. Notranja revizijska služba svetuje predstojniku uporabnika na podlagi tveganja pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju, kako ga obvladovati, da bi uporabnik lahko (Klemenčič, 2003, str. 23):

- učinkovito uporabljal sredstva iz proračuna;
- ustrezno varoval sredstva;
- se odločal na temelju zanesljivih in sprotnih informacij ter
- ustrezno usklajeval usmeritve in postopke v skladu z zakonskimi in drugimi predpisi.

Notranja revizija je v pomoč tudi zunanjim revizorjem, vendar le, če notranji revizor zagotovi primerne dokaze o neodvisnosti, primernosti in strokovno opravljenem revidiranju.

Zunanja (komercialna) revizija

S pojmom komercialna revizija ponavadi mislimo na zunanjo revizijo, ki jo posebej za to pooblaščen družbe in/ali samostojni revizorji izvajajo v podjetjih. Zunanji revizorji niso uslužbenci organizacij, ampak svoje neodvisne revizijske storitve opravljajo na podlagi pogodb. Čeprav te storitve obsegajo različne vrste revizij, je večina revizij, ki jih opravljajo zunanji revizorji, revizija računovodskih izkazov (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

Glede na slovenske računovodske standarde z računovodskimi izkazi razumemo:

- bilanco stanja, v kateri je resno in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja;
- izkaz poslovnega izida, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja;
- izkaz finančnega izida, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja;
- izkaz gibanja kapitala, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja;
- razlagalna računovodska pojasnila, ki pa niso samostojen izkaz.

Pri zunanji reviziji je poudarek na neodvisnem in strokovnem preučevanju objektivnih in realnih računovodskih izkazov. Ti izkazi pomagajo tudi odločevalnim organom pri odločanju o prihodnosti poslovanja podjetja ter pomagajo poslovodstvu pri izvajanju poslovanja iz njegove pristojnosti. Namen te revizije je torej ugotoviti usklajenost med določenimi informacijami in sprejetimi standardi. Dokaze o določenih informacijah zbere in ovrednoti neodvisni zunanji revizor. Njegov poglavitni cilj je varovanje interesov upnikov, delničarjev in javnosti (Kovačević, 1989, str. 91).

Cilja zunanje revizije sta ocenjevanje uporabljenih računovodskih postopkov in presojanje pravilnosti podatkov na podlagi pregleda računovodske dokumentacije. Na osnovi teh ocen in pregledov dokumentacije lahko zunanji revizor poda mnenje o realnosti in objektivnosti stanja in sredstev ter njihovih virov in rezultatov poslovanja, ki so izkazani v zaključnih računih. Poleg tega zunanji revizor naročnika opozori tudi na odkrite slabosti in nepravilnosti v njegovem poslovanju in mu svetuje izboljšave. Po opravljeni nalogi mora revizor na primeren način podati svoje ugotovitve. Poda strokovno mnenje o resničnosti in poštenosti izkazanega finančnega stanja in rezultatov poslovanja podjetja za določeno poslovno leto (Koletnik, 1990, str. 81).

Državna revizija

Država kot izključni ali delni lastnik javnih podjetij predpiše poleg revizije računovodskih izkazov še dodatno revizijo. Pri javnih podjetjih je poudarek na revidiranju racionalnosti poslovanja, zlasti z vidika racionalne uporabe in trošenja javnih sredstev ter učinkovitosti in

uspešnosti vodenja podjetja. Za to delo država organizira Računsko sodišče, ki opravlja naloge državne revizije in ima velik vpliv na obseg in strukturo javne porabe in tudi na samo poslovanje javnih podjetij. V primeru porabe javnega denarja je tako potreben strožji nadzor. Velik delež javne porabe v bruto domačem proizvodu države namreč zahteva zmanjšanje proračunskih sredstev in poostreno nadziranje javne porabe. Revidiranje se opravlja na enoten način v celotni državi, in sicer po revizijskih načelih in standardih, ki veljajo za državne revizije (Klemenčič, 2003, str. 14-15).

Po Zakonu o računskem sodišču je vrhovna revizijska institucija najvišji organ nadzora državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Je neodvisna, njeno delo je vezano na ustavo in zakon, je javna in organizirana po funkcionalnem načelu. Člane imenuje državni zbor. Vrhovna revizijska institucija v Sloveniji je Računsko sodišče. Le-to naj bi pridobivalo zadostne, ustrezne in razumne dokaze, da so sredstva, prikazana v državnih računih, državnem proračunu in celotni javni porabi, zakonito in pravilno namensko porabljena. Zakon določa, da računsko sodišče opravlja (Zakon o računskem sodišču, 2001):

- nadzor nad zakonitostjo, namembnostjo ter gospodarno, učinkovito in uspešno rabo javnih financ;
- nadzor nad zakonitostjo posamičnih aktov o izvrševanju proračunov in finančnih načrtov;
- predhodno revidiranje in revidiranje računovodskih izkazov proračunov in uporabnikov javnih financ;
- svetovanje javni upravi,
- druge naloge, določene z drugimi zakoni.

Ena izmed nalog revizije javne porabe je zagotoviti, da so bila sredstva pravilno uporabljena. Revizija javnega podjetja je na primer oblikovana tako, da lahko odkrije napake in šibke točke v procesih upravljanja in vodenja podjetja ter si s tem pridobi zagotovilo, ali država in njeni predstavniki v nadzornih svetih lahko hitro ukrepajo za odpravo takšnih napak in pomanjkljivosti. Pri revidiranju javnih podjetij je nadzor usmerjen tudi v prikaz vloge lastnika. Vloga lastnika se kaže v določanju članov nadzornih svetov. Vlada določa višino osebnih prejemkov poslovodstvu, kar je tudi predmet revidiranja. Poleg naštetega revidiranja pokriva tudi nadzor nad izvajanjem dejavnosti, ki so v javnem interesu (Vidovič, 1997, str. 255).

Koristi revizij niso le ekonomske, ampak tudi socialne in politične, in se odražajo v večji preglednosti poslovanja, dvigu kakovosti storitev, pri prihrankih proračunskih sredstev, informiranosti davkoplačevalcev in zadovoljstvu različnih uporabnikov revizijskih dokazov in ugotovitev (Klemenčič, 2003, str. 23).

4 POMEN RAZKRITIJ V JAVNIH PODJETJIH

O razkrivanju računovodskih informacij govorimo takrat, ko se vrednostni podatki, prikazani v računovodskih izkazih, dodatno pojasnjujejo. Predstavijo se računovodske usmeritve in ocene, uporabljene pri vrednotenju posameznih postavk v računovodskih izkazih, podlage za

njihovo izkazovanje, dodatni podatki, ki bolj natančno predstavijo posamezno postavko, in podobno. Obvezna razkritja predpisujejo zakoni in slovenski računovodski standardi; gre za razkritja, ki jih je podjetje dolžno zajeti v letno poročilo, sestavljeno v skladu z zakonskimi zahtevami za zunanje uporabnike računovodskih informacij o podjetju. Podjetje pa lahko v svoje letno poročilo zajame tudi druga, neobvezna oziroma prostovoljna razkritja, če jih njegovi uporabniki pričakujejo in mu bo takšno razkrivanje koristilo pri nadaljnjem poslovanju (Vezjak, 2002, str. 30).

Cilje in namen računovodskih poročil javnih podjetij bi lahko opredelili kot naslednje (Henley, 1992, str. 12):

- Poročila naj bi zagotavljala uporabnikom poročil, da so bili viri podjetja uporabljeni v skladu z zakonom in ostalimi predpisi.
- Na osnovi v poročilih primerjanih dosežkov podjetja s preteklimi obdobji, z načrtovanimi cilji ali pa z dosežki podobnih podjetij je možno oceniti uspešnost poslovanja podjetja in uspešnost ravnateljstva. Hkrati poročila posredujejo informacije zunanjim virom sredstev, da bi le ti lahko ocenili, kako uspešno in učinkovito so bila posredovana sredstva uporabljena.
- Računovodska poročila nudijo podlago za prihodnja načrtovanja strategij in aktivnosti podjetja. Hkrati nudijo tudi ključne informacije, na podlagi katerih bi lahko podjetje v prihodnje pritegnilo nov kapital.
- Na osnovi podanih informacij uporabniki poročil lahko ocenijo, ali je podjetje tudi v prihodnje sposobno delovati in zagotavljati javne dobrine.
- S poročilom ima podjetje možnost predstaviti svoje dosežke zaposlenim, javnosti in vplivnim uporabnikom poročil.
- Podjetje posreduje s poročilom tudi informacije raznovrstnim zainteresiranim skupinam, katere želijo izvedeti več o podjetju.

4.1 Obvezna razkritja računovodskih izkazov

Razkritja so razvrščena v nekaj skupin:

- splošna razkritja;
- razkritja postavk bilance stanja;
- razkritja postavk izkaza poslovnega izida;
- razkritja postavk izkaza finančnega izida in izkaza gibanja kapitala;
- druga razkritja.

Letno poročilo javnega podjetja vsebuje poleg razpredelnic, predpisanih z Zakonom o gospodarskih družbah ali določenih s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi in SRS 35, še te razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 287-288):

- pregled gibanja dotacij po namenih;
- pregled obračunane in porabljene amortizacije za opredmetena osnovna sredstva v upravljanju, v katerem mora biti prikazana tudi neporabljena amortizacija iz prejšnjih let;

- prikaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljenega na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, ter prikaz pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja gospodarskih javnih služb;
- prikaz izračunavanja posrednih stroškov za razporejanje na posamezne dejavnosti in stroškovne nosilce;
- prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki;
- podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne dejavnosti javnih služb in za druge dejavnosti;
- predračunsko in obračunsko kalkulacijo cene proizvoda oziroma storitve, iz katere so razvidni:
 - neposredni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju);
 - neposredni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju;
 - posredni spremenljivi proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju);
 - posredni spremenljivi proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju;
 - posredni stalni proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju);
 - posredni stalni proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju, in
 - neproizvodjalni posredni stroški.

4.2 Prostovoljna razkritja javnih podjetij

Predpisan je minimalni obseg informacij, ki jih mora podjetje vključiti v letno poročilo. Podjetja pa se navadno odločajo še za vključitev dodatnih, neobveznih informacij v svoja poročila, saj želijo s poročili prikazati svoje prednosti in slabosti. Za prostovoljna razkritja se torej odločajo, ker želijo izboljšati oziroma zgraditi svoj ugled. Interesnim skupinam želijo namreč sporočiti, v kolikšni meri se zavedajo svoje socialne odgovornosti, ter v kolikšni meri so v svojo politiko in delovanje vključila skrb za varstvo okolja, in podobno (Stefan, 2000, str. 32).

V primeru javnih podjetij pa ni pomembno le ugotavljanje uspešnosti poslovanja, ampak je potrebno analizo uspešnosti, zaradi posebnosti javnih podjetij, razširiti tudi na ugotavljanje uspešnosti izvajanja širših družbenih ciljev, ki običajno ne pomenijo podjetniško učinkovitega poslovanja. Dandanes se ti cilji nanašajo predvsem na doseganje kvalitetnejšega, potrošniku in okolju prijaznejšega načina zagotavljanja javnih dobrin. Za ugotavljanje uspešnosti s tega vidika nam morajo računovodski izkazi nuditi podrobnejša razkritja. Tako bi lahko prostovoljna razkritja v računovodskih izkazih javnih podjetij opredelili z dveh vidikov. Po eni strani gre namreč za bolj podrobno razčlenjevanje in pojasnjevanje ekonomskih kategorij od predpisanega, po drugi strani pa gre za razkritja informacij v zvezi s kakovostjo izvajanja gospodarskih javnih služb (Stefan, 2000, str. 32).

Namen delovanja javnih podjetij je redno in kvalitetno zagotavljanje javnih dobrin. Da bi uporabniki poročil lahko presodili, kako kvalitetno je izvajanje gospodarskih javnih služb, morajo javna podjetja v svojih poročilih podrobneje razkriti tudi to, kaj vse so storila za kvalitetnejše zagotavljanje javnih dobrin (Stefan, 2000, str. 33).

Za primer lahko vzamemo komunalno podjetje. Komunalna podjetja običajno izvajajo več vrst dejavnosti, kot so: oskrba z vodo, odvajanje in čiščenje komunalnih odpadnih in padavinskih voda, ravnanje s komunalnimi odpadki, javna snaga in čiščenje javnih površin, upravljanje s pokopališči, urejanje ter vzdrževanje pokopališč, pogrebne storitve, urejanje javnih poti, površin za pešce in zelenih površin, upravljanje in vzdrževanje komunalnih objektov in naprav, namenjenih delovanju gospodarskih javnih služb (Stefan, 2000, str. 33-34).

Javno podjetje tako lahko v prostovoljnih razkritjih navede (Stefan, 2000, str. 34):

- Razkritja v zvezi z ravnanjem s komunalnimi odpadki:
 - ali je odvoz odpadkov reden in dovolj pogost ter je omogočen tudi gospodinjstvom na težje dostopnih lokacijah;
 - kako podjetje skrbi za ločeno zbiranje odpadkov;
 - ali podjetje dovolj pogosto organizira pobiranje kosovnih in nevarnih odpadkov;
 - kako skrbi za deponijo odpadkov.
- Razkritja v zvezi z oskrbo z vodo:
 - kako spremlja neoporečnost vode;
 - ali nadzoruje površine, kjer lahko pride do potencialnega onesnaženja podtalnice in drugih vodnih virov;
 - ali redno vzdržuje vodovodno napeljavo in hkrati skrbi, da le-ta ne zastara;
 - ali ob vzdrževalnih delih poskrbi za pravočasno informiranje uporabnikov o moteni oskrbi, in ali skrbi za to, da je ob vzdrževalnih in drugih delih oskrba z vodo čim manj motena;
 - kako hitro je podjetje sposobno ukrepati ob morebitnih prekinitvah oskrbe, kot so počene cevi in podobno.
- Razkritja v zvezi z urejanjem javnih poti, površin za pešce in zelenih površin:
 - ali redno in kvalitetno skrbi za čistočo in estetski videz javnih površin in javnih poti;
 - kako skrbi za vzdrževanje in redno obnavljanje zelenih površin, kot so zelenice, parki ter drevesa in cvetlični nasadi;
 - kako hitro in pogosto je podjetje sposobno ukrepati, da so v zimskih razmerah poti čim prej in redno prevozne.
- Razkritja v zvezi s pokopališči, urejanjem ter vzdrževanjem pokopališč:
 - ali redno skrbi za čistočo in estetski videz pokopališč;
 - kako prilagaja odvoz s pokopališč v času, ko je pričakovana opazno večja količina odpadkov, to je predvsem ob praznikih in v poletnem času;
 - kako skrbi za potrebno varovanje pokopališč.

5 SKLEP

Javna podjetja ne nastajajo spontano, ampak jih ustanovi država ali občina, kjer in kolikor jih potrebuje. Za javna podjetja velja, da ne stremijo k maksimiranju dobička, kajti njihov poglaviti cilj je maksimiranje javne blaginje. Tako obstaja veliko razlogov, zaradi katerih se ustanavljajo javna podjetja, a najpogostejši so naslednji: popravljjanje tržnih pomanjkljivosti, sprememba strukture javnih prihodkov oziroma njihovo povečanje, centralizirano načrtovanje ter podružbljanje proizvodnje.

Večina javnih podjetij je pri svojem poslovanju neuspešnih in neučinkovitih. Pomembno vlogo pri tem odigra država. Le-ta namreč opravlja nadzor nad cenami izdelkov teh podjetij. Cene pa so velikokrat postavljene na takšni ravni, da ne omogočajo niti enostavne reprodukcije, kaj šele, da bi podjetju omogočale doseganje dobička. Vzroki za neuspešnost javnih podjetij pa so lahko tudi nejasno opredeljeni cilji, slabo upravljanje in vzdrževanje sredstev, slabo načrtovanje, in podobno.

Računovodstvo javnega podjetja se v bistvu ne razlikuje od računovodstva drugih podjetij, vendar pa so prisotne določene posebnosti. Le-te opredeljuje SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih. Te posebnosti pa so sledeče: posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja, posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja, posebnosti obračunavanja amortizacije, posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja, posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov, posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega in finančnega izida, posebnosti prevrednotovanja, oblika izkaza stanja, oblika izkaza poslovnega izida in finančnega izida, pa tudi vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskih izkazom.

Pomembno vlogo v računovodstvu javnega podjetja imajo stroškovna (odhodkovna) mesta odgovornosti. Na ravni le-teh tako poteka načrtovanje, uresničevanje načrtovanega, pa tudi analiziranje in nadziranje.

Preživetje podjetja je v veliki meri odvisno od organiziranosti načrtovanja bodočih poslovnih dogodkov. Načrtovanje tako obsega načrtovanje vseh potrebnih dejavnosti v podjetju ter stroške in koristi, povezane z njimi. Načrtovati pa ni mogoče brez dobrega predračunavanja. Pri sestavljanju predračunov je pomembno, da sledimo delovnemu procesu podjetja. Temelj vsakega predračunavanja je predračun prodaje, sledijo pa mu predračun proizvodnje, predračun nabave materiala, predračuni neposrednih in posrednih stroškov. Celosten predračun podjetja vsebuje tudi predračun naložb, predračunavanje pa se zaključi s temeljnimi računovodskimi izkazi.

Računovodske predračune delamo zato, da si postavimo cilje, katerih doseganje nato nadziramo. Zaradi tega je potrebno uvesti dejavnost računovodskega obračunavanja, katerega izid so računovodski obračuni. Primerjava računovodskih predračunov in računovodskih obračunov namreč daje informacije o tem, koliko so bili cilji podjetja doseženi. Predračune in

obračune pa lahko med seboj primerjamo le, če se nanašajo na isto poročevalsko enoto, na isto časovno obdobje, uporabljene ekonomske kategorije pa morajo biti ovrednotene po enaki metodiki.

Analiziranje poslovanja naj bi vodilo k večji uspešnosti podjetja, torej k doseganju postavljenih ciljev podjetja. Pri analizi tako ugotavljamo, ali je tisto, kar bi moralo biti doseženo, tudi res doseženo. V ta namen mora poslovodstvo podjetja kvantitativno opredeliti cilje podjetja, postaviti pa je potrebno tudi merila, po katerih se presoja uspešnost zaposlencev glede na razmere poslovanja. Pri tem je pomembno, da se za nadziranje poslovodstva in analiziranje poslovanja uporabijo ista merila uspešnosti, saj v nasprotnem primeru analiziranje izgubi svoj pomen.

V primeru javnih podjetij je, poleg analiziranja računovodskih izkazov, potrebno ugotavljati še uspešnost izvajanja tako imenovanih družbenih ciljev, ki navadno ne pomenijo podjetniško učinkovitega poslovanja. Ti cilji se nanašajo predvsem na doseganje kvalitetnejšega, potrošniku in okolju prijaznejšega načina zagotavljanja javnih dobrin.

Poslovanje javnih podjetij je tako kot pri ostalih podjetjih podvrženo nadzoru. V okviru samega podjetja se tako organizira notranja revizija, poleg tega pa so predvsem temeljni računovodski izkazi podvrženi še zunanji reviziji. Država pa javnim podjetjem poleg revizije računovodskih izkazov predpisuje še dodatno revizijo. Pri tej je poudarek na revidiranju racionalnosti poslovanja, zlasti z vidika racionalnosti uporabe in trošenja javnih sredstev ter učinkovitosti in uspešnosti vodenja podjetja. To revizijo opravlja Računsko sodišče. Koristi te revizije pa so tako ekonomske, kot tudi politične in socialne, kažejo pa se lahko v večji preglednosti poslovanja, dvigu kakovosti storitev, pri prihrankih proračunskih sredstev, informiranosti davkoplačevalcev, itd.

Vsa podjetja so dolžna oddati letna poročila. Minimalen obseg informacij, ki jih morajo vključiti v poročilo, je zakonsko predpisan. Podjetja pa se navadno odločijo, da v poročilo vključijo še dodatne, neobvezne informacije, katerih poglavitni namen je graditev ugleda.

LITERATURA

1. Arnold John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions. Third edition. London : Prentice Hall, 1996. 481 str.
2. Bailey Stephen J.: Public Sector Economics. London : Macmillan, 1995. 406 str.
3. Bös Dieter: Public Enterprise Economics. Amsterdam : Elsevier Science Publishers, 1986. 471 str.
4. Cerkvencik Stanka: Analiziranje delovanja javnih podjetij (Primer Holdinga mesta Ljubljane). 4. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Analiziranje za potrebe strateškega odločanja ter dosežki analitske prakse in teorije. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 1998, str. 146-156.
5. Čarman Poberaj Simona: Oblikovanje računovodskih informacij za potrebe nadzornih svetov slovenskih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 95 str., 10 pril.
6. Drury Colin: Management and Cost Accounting. Sixth edition. London : Thomson Learning, 2004. 1280 str.
7. Fortuna Tadeja: Kritični pregled novih pristopov pri spremljanju uspešnosti poslovanja. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 40 str.
8. Glynn John J.: Public Sector Financial Control and Accounting. Second edition. Oxford : Blackwell Publishers, 1993. 301 str.
9. Henley Douglas: Public Sector Accounting and Financial Control. Fourth edition. London : Chapman & Hall, 1992. 320 str.
10. Hilton Ronald W.: Managerial Accounting. Second edition. New York : McGraw-Hill, 1994. 982 str.
11. Hočevar Marko, Igličar Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 268 str.
12. Horngren Charles T., Datar Srikant M., Foster George: Cost Accounting. Eleventh edition. Upper Saddle River : Pearson Education, 2003. 856 str.
13. Hrovatin Nevenka: Upravljanje javnih podjetij. Zbornik 3. letnega srečanja Zveze ekonomistov Slovenije: Ekonomski vidiki upravljanja. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 1995, str. 127-139.
14. Hrovatin Nevenka: Open Issues in Organization, Ownership, Regulation and Governance of Public Enterprises – The Case of Slovenia. Understanding Public and Private Sector Partnerships. B.k. : Sheffield Hallam University, 1997, str. 165-178.
15. Jedovnicki Marijan: Priprava in sprejem načrta poslovanja v javnem podjetju. Računovodstvo v javnih podjetjih 2001: Zbornik referatov. Ljubljana : LM Veritas, 2001, str. 145-150.
16. Jereb Samo: Izdelovanje izkaza poslovnega izida po dejavnostih in občinah ločeno za gospodarske javne službe in tržne dejavnosti. Računovodstvo v javnih podjetjih 2003: Zbornik referatov. Ljubljana : LM Veritas, 2003, str. 33-59.
17. Jones Rowan, Pendlebury Maurice: Public Sector Accounting. Third edition. London : Pitman Publishing, 1992. 253 str.

18. Kavčič Slavka: Računovodstvo javnih podjetij. Zbornik referatov 25. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev ter Zveze ekonomistov Slovenije, 1993, str. 107-115.
19. Kavčič Slavka, Slapničar Sergeja: Uporaba standardnih stroškov pri analiziranju poslovanja. 6. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Pomen analiziranja za kakovost odločitev (poslovnih) in drugih ravnateljev ter strokovnjakov. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 88-102.
20. Klemenčič Jana: Povezanost zunanje in notranje revizije v javnih podjetjih. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 44 str.
21. Koletnik Franc: Zunanje (družbeno) nadziranje podjetij in drugih pravnih oseb v Sloveniji. Maribor : Ekonomsko poslovna fakulteta, 1990. 81 str.
22. Kovačević Radmila: Ekonomsko-financijska revizija kao zakonska obveza. Računovodstvo i financije, Zagreb, 1989, 10, str. 90-95.
23. Ličef Andreja: Posebnosti kalkulacij v gozdarstvu. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 50 str.
24. Lucey Terry: Management Accounting. Fifth edition. London : Continuum, 2003. 732 str.
25. Recelj Alen: Kako predračune in druge načrte prilagajati spremembam v okolju. 9. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Analiziranje kot eno od informacijskih orodij ukrepanja (poslovnih) ravnateljev. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 123-136.
26. Rees Ray: Public Enterprise Economics. Oxford : Phillip Allan Publishers Limited, 1989. 238 str.
27. Reščič Valter: Urejanje medsebojnih razmerij med občinami in javnimi podjetji. Računovodstvo v javnih podjetjih 2001: Zbornik referatov. Ljubljana : LM Veritas, 2001, str. 5-11.
28. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 319 str.
29. Smodiš Jožica: Izbor in potrditev ključev za delitev stroškov in prihodkov po posameznih občinah. Računovodstvo v javnih podjetjih 2000: Zbornik referatov. Ljubljana : LM Veritas, 2000, str. 23-39.
30. Stefan Andreja: Razkritja v računovodskih izkazih javnih podjetij. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 40 str.
31. Taylor Donald H., Glezen William G.: Revidiranje: zasnove in postopki. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 1078 str.
32. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Prva izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
33. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
34. Turk Ivan et al.: Osnove poslovnega računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 462 str.

35. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Četrta izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 620 str.
36. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.
37. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 591 str.
38. Vezjak Blanka: Razkritja v letnih poročilih za podjetja, zavezana reviziji. Revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 13(2002), 11, str. 29-70.
39. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 251-270.

VIRI

1. Navodila za oblikovanje cen storitev obveznih lokalnih javnih služb (Uradni list RS, št. 56/01).
2. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).
3. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).
4. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 48/94, 11/01).