

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNIH ZAVODOV**

Ljubljana, april 2010

MAJA BRESKVAR

## **IZJAVA**

Študentka **Maja Breskvar** izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom **prof. dr. Marka Hočevarja**, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih straneh.

V Ljubljani, 7. aprila 2010

Podpis:

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	1
<b>1 OPREDELITEV JAVNIH ZAVODOV IN NJIHOVE POSEBNOSTI</b> .....	2
1.1 Javni zavod .....	2
1.2 Ustanovitev in organi upravljanja javnega zavoda .....	3
1.3 Financiranje javnih zavodov .....	5
1.3.1 <i>Javno finančni viri</i> .....	6
1.3.2 <i>Zasebni viri</i> .....	6
1.4 Javni zavodi kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta .....	7
<b>2 ZAKON O RAČUNOVODSTVU</b> .....	8
2.1 Program dela .....	8
2.2 Finančni načrt .....	9
2.3 Letno poročilo .....	10
2.3.1 <i>Bilance stanja</i> .....	11
2.3.2 <i>Izkaza prihodkov in odhodkov</i> .....	11
2.3.3 <i>Stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev</i> ....	12
2.3.4 <i>Stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb in posojil</i> .....	12
2.3.5 <i>Prihodki in odhodki določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti</i> .....	12
2.3.6 <i>Prihodki in odhodki določenih uporabnikov po načelu denarnega toka</i> .....	13
2.3.7 <i>Pojasnili k izkazu</i> .....	13
2.3.8 <i>Poslovno poročilo</i> .....	14
2.3.9 <i>Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ</i> .....	14
2.4 Premoženjska bilanca .....	15
<b>3 RAČUNOVODSTVO V JAVNEM ZAVODU</b> .....	17
3.1 Opredmetena osnovna sredstva, drobni inventar in obračun amortizacije .....	18
3.2 Odbitni delež .....	21
3.3 Notranji nadzor .....	22
<b>4. PRIHODKI IN ODHODKI</b> .....	22
4.1 Tržna in javna dejavnost .....	22
4.2 Sodila, uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu .....	25
4.3 Poslovni rezultat zavoda .....	27
4.4 Pojasnila k postavkam iz bilance stanja .....	28
4.4.1 <i>Obveznosti do virov sredstev</i> .....	28
4.4.2 <i>Sredstva</i> .....	30
<b>SKLEP</b> .....	31

<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	33
---------------------------------	----

## **PRILOGA**

### **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Prihodki za izvajanje javne službe v letu 2008.....	25
Tabela 2: Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2008 .....	25
Tabela 3: Prihodki od prometa blaga in storitev na trgu in celotni prihodki zavoda v letu 2008 ter izračun deleža prihodkov od tržne dejavnosti (v EUR).....	26
Tabela 4: Odhodki od prometa blaga in storitev na trgu in celotni odhodki zavoda v letu 2008 (v EUR).....	27
Tabela 5: Odhodki zavoda v letu 2008 po naravnih vrstah stroškov.....	27
Tabela 6: Gibanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, v letu 2008 (v EUR).....	29

## UVOD

Javni zavodi kot primarno nalogo opravljajo dejavnost, ki ni usmerjena v pridobivanje dobička, ampak zagotavljanje družbene koristi, nepridobitne dejavnosti, zagotovitev dobrin v javnem interesu. V svojem diplomskem delu bom predstavila, kaj so zavodi, kako delujejo, katera poročila morajo oddajati in kakšne so posebnosti računovodstva.

V prvem poglavju bom predstavila, kakšne so posebnosti javnih zavodov, da so zavodi običajno državna last, ki so večinoma financirani iz proračuna. Akt o ustanovitvi zavoda mora vsebovati vse osnovne informacije o zavodu, kot so sedež, dejavnosti, pravice in obveznosti zavoda, organe upravljanja itd. Iz javnofinančnih virov zavod pridobiva sredstva za opravljanje dejavnosti, ki je določena z zakonom o ustanovitvi, dotacije za plače, projekte, programe, nakup opreme in investicije, ki pa jih zavod predhodno napove v finančnem načrtu. Poleg proračunskih sredstev pa lahko sredstva pridobivajo tudi s tržno dejavnostjo, s prodajo blaga in storitev, ki pokrivajo primanjkljaj javnofinančnih sredstev. To različno dejavnost pa je potrebno za vodenje računovodstva ločevati na del javne službe in del tržne dejavnosti. Zavodi so opredeljeni kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, kar pomeni, da zavodi uporabljajo dvojno vodenje. Prvo, redno knjiženje, ki poteka po načelu nastanka poslovnega dogodka, ter evidenčno knjiženje, ki poteka po plačani oziroma prejeti realizaciji. Računovodstvo v javnih zavodih se razlikuje od računovodstva v drugih organizacijah.

V nadaljevanju bom pozornost namenila predvsem poročilom, ki jih morajo zavodi oddajati, pri čemer morajo slediti določenim predpisom pri sestavljanju poročil in vodenju knjig. Podpoglavja so namenjena razlagi, kako je sestavljen program dela, finančni načrt, letno poročilo, premoženjska bilanca, statistika finančnih računov.

V tretjem poglavju se bom posvetila posebnosti računovodstva v zavodih. Opredelila bom, da je temeljna informacijska dejavnost, ki daje informacije o poslovnih enotah v celoti. Zagotavlja informacije, ki omogočajo analizo preteklega poslovanja in na podlagi tega sprejemanje odločitev za prihodnost. V tem poglavju govorim tudi o posebnostih amortizacije, kdaj se začne obračunavati amortizacija, koliko časa se obračunava, kako se odpisujejo osnovna sredstva, kako se pokriva amortizacija v javnih zavodih. Odbitni delež je tudi posebnost, katero srečamo pri javnih zavodih. Odbitni delež izračuna zavezanec, zavezanec določi znesek vstopnega davka na dodano vrednost, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost in oproščeno dejavnost, v zvezi s katero ima pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost. V naslednjem podpoglavju pa govorim tudi o pomenu notranjega nadzora.

V četrtem poglavju govorim o posebnostih prihodkov in odhodkov, saj je potrebno ločeno spremljati tržno in netržne dejavnosti tudi s strani prihodkov in odhodkov. Javne službe so večji del financirane s sredstvi javnih financ, del prihodkov pa zavod pridobi tudi s prodajo proizvodov in storitev na trgu, zato morajo spremljati poslovanje po dejavnostih, saj je potrebno to prikazati tudi v poročilih ter še prej v planu planirati delež financiran s strani

financerja, tržne in javne službe. Omenim tudi problem sodil, ki jih morajo zavodi upoštevati za ločevanje na tržno in javno službo. Govorim o tem, kako na podlagi ločevanja deleža prihodkov iz tržne dejavnosti in dejavnosti javne službe določiti tudi odhodke. Podpoglavje govori tudi o poslovnem izidu zavoda, kako lahko zavod porabi presežek prihodkov nad odhodki. Omenim tudi posebnosti sredstev v upravljanju, ki so posebnost javnih zavodov. Za obogatitev nekaterega teoretičnega dela, sem si izbrala primer zavoda Narodna galerija, ki je osrednja muzejska ustanova namenjena varovanju, zbiranju, raziskovanju in posredovanju likovne umetnosti s posebnim poudarkom na slikarstvu, kiparstvu, risbi in grafiki starejših umetnostnih obdobj.

## **1 OPREDELITEV JAVNIH ZAVODOV IN NJIHOVE POSEBNOSTI**

### **1.1 Javni zavod**

Zavodi niso pridobitne organizacije, preko katerih bi ustanovitelj na podlagi vloženih sredstev pridobival dobiček, zato tudi nimajo kapitala. Namen ustanovitve zavoda je predvsem zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja. Javni zavodi so organizacije, ki opravljajo nepridobitno dejavnost. Tipične značilnosti nepridobitnih dejavnosti pa so (Freeman, 1993, str. 1):

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

Iz Zakona o računovodstvu je mogoče sklepati (in to v praksi drži), da opravljajo javni zavodi tri vrste dejavnosti (Zver, 2003, str. 10):

- ❖ dejavnost javne službe, ki je financirana iz proračuna. Obseg, cene in vsebino določi država, kar je navedeno v letnem načrtu oziroma v pogodbi z ustanoviteljem,
- ❖ dejavnost javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu oziroma je financirana s plačili iz nejavnih, pretežno iz zasebnih, virov,
- ❖ dejavnost, ki ne sodi v javno službo – tržno dejavnost. Vsebino in obseg tržne dejavnosti z letnim delovnim načrtom določi zavod sam. Ceno določi zavod sam, v redkih primerih jo določi ustanovitelj.

Javni zavod lahko opravlja javno službo in tržno dejavnost. Za vodenje računovodstva je zelo pomembno ločevanje na del javnega zavoda, ki opravlja javno službo, in del, ki se ukvarja s tržno dejavnostjo. Za ločevanje tržne dejavnosti od javne službe smatramo kot tržno dejavnost le tisto, ki ima naslednje značilnosti (Kavčič, 2001, str. 154):

1. o njenem izvajanju odloča zavod sam, odvisno od kadrovske in drugih zmogljivosti,

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

Javna služba označuje dejavnost in ne izvajalca te dejavnosti. Pojem javne službe opredeljuje režim njenega izvajanja. Javnopravni režim pomeni več kot le predpisovanje pogojev. Namen posebne javnopravne ureditve je, da se zagotovi redno izvajanje dejavnosti v javnem interesu in njeno enako dostopnost za vse. Pri javnih službah javni interes prevladuje nad zasebnim, čeprav lahko te dejavnosti izvajajo tudi zasebnopravni subjekti in pri tem pridobivajo dobiček (Mužina, 2001, str. 175).

## **1.2 Ustanovitev in organi upravljanja javnega zavoda**

Kot pravi 3. člen Zakona o zavodih se za upravljanje javnih služb ustanovijo javni zavodi. Javne zavode ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašene javne pravne osebe.

V 8. člen Zakona o zavodih mora akt, na podlagi katerega je zavod ustanovljen, vsebovati:

- ❖ ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ❖ ime in sedež zavoda,
- ❖ dejavnost zavoda,
- ❖ določbe o organih zavoda,
- ❖ sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- ❖ vire, način in pogoje za pridobivanje sredstev za delo zavoda,
- ❖ način in razporejanje s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- ❖ pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu,
- ❖ medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja zavoda,
- ❖ druge določbe v skladu z zakonom.

Zavod upravlja svet zavoda, ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda in predstavniki zainteresirane javnosti. Sestava, trajanje mandata in pristojnosti se določijo z zakonom, s statutom, z aktom o ustanovitvi ali s pravili zavoda. Svet zavoda sprejema statut in pravila ter splošne akte zavoda, program dela in razvoja zavoda ter spremlja njihovo uresničevanje, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda.

Ustanovitelju in direktorju daje predloge ter mnenja o posameznih vprašanjih, predlaga spremembe ali razrešitve dejavnosti (Zakon o zavodih, 29. – 30. člen).

V 16. in 17. členu sklepa o ustanovitvi javnega zavoda Narodna galerija svet zavoda sestavlja pet članov, ki jih izmed strokovnjakov s področja dela javnega zavoda, financ in pravnih zadev imenuje Vlada Republike Slovenije na predlog ministra. Mandat članov sveta zavoda traja pet let, po preteku mandata pa so lahko ponovno imenovani. Direktor je Ministrstvo za kulturo in člane sveta zavoda dolžan obvestiti o poteku mandata najmanj 90 dni pred potekom. Svet zavoda sklepa veljavno, če je na seji navzoča večina članov sveta in sprejema odločitve z večino glasov vseh članov. Podrobnejše delovanje uredi svet zavoda s poslovnikom. Naloge sveta zavoda so:

- ❖ nadzor zakonitost dela in poslovanja zavoda,
- ❖ spremljanje, analiziranje in ocenjevanje delovanje zavoda,
- ❖ posredovanje predloga ustanovitelju za revizijo poslovanja, ki jo lahko opravi tudi notranji revizor,
- ❖ ocenjevanje dela direktorja,
- ❖ dajanje soglasja k strateškemu načrtu, programu dela, finančnemu načrtu, sistemizaciji delovnih mest, organizaciji dela, kadrovskemu načrtu, načrtu nabav in k zavodski kolektivni pogodbi ter nadzira njihovo izvajanje,
- ❖ dajanje soglasja k cenam storitev,
- ❖ dajanje predhodnega mnenja k imenovanju direktorja, sklepanje pogodbo o zaposlitvi z direktorjem,
- ❖ dajanje soglasja k predlogu o načinu razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki zavoda in k predlogu načina pokrivanja primanjkljaja zavoda,
- ❖ potrjevanje letnega poročila, druge naloge, v skladu z veljavnimi predpisi in tem sklepom.

Poslovni organ zavoda je direktor, ki organizira in vodi delo zavoda ter ga zastopa, odgovoren pa je tudi za zakonitost dela zavoda. Direktor vodi tudi strokovno delo zavoda, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi predpisano, da sta poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela ločeni. Direktorja imenuje in razrešuje ustanovitelj zavoda, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi za to pooblaščen svet zavoda. Za direktorja zavoda je lahko imenovan, kdor izpolnjuje pogoje, določene z zakonom ali aktom o ustanovitvi. Mandat direktorja traja štiri leta, če ni zakonom ali aktom o ustanovitvi drugače določeno. Po preteku mandatne dobe je lahko ista oseba ponovno imenovana za direktorja. Direktor zavoda se imenuje na podlagi javnega razpisa, razpis pa se objavi v sredstvih javnega obveščanja. (Zakon o zavodih, 31. – 35. člena).

V 11. členu sklepa o ustanovitvi javnega zavoda Narodna galerija so naloge direktorja, da načrtuje, organizira in vodi delo ter poslovanje zavoda, sprejema strateški načrt, sprejema program dela s finančnim načrtom, sprejema kadrovski načrt, sprejema načrt nabav osnovnih sredstev in investicijskega vzdrževanja, pripravi letno poročilo, izvršuje sklepe in odločitve sveta zavoda in ustanovitelja oziroma ministra, imenuje pomočnike direktorja, oblikuje predloge novih programov in dodatnih storitev, skrbi za trženje storitev in določa cene



storitev, skrbi za promocijo zavoda, skrbi za sodelovanje z drugimi zavodi in organizacijami, zagotavlja obveščanje delavcev v skladu s predpisi, izvaja vse pristojnosti s področja delovnih razmerij v skladu z veljavnimi predpisi, odloča o disciplinski in odškodninski odgovornosti delavcev, odloča o razporejanju delovnega časa in odreja delo prek polnega delovnega časa, določa plače, odloča o delovni uspešnosti in o napredovanju delavcev v skladu s predpisi, opravlja druge zadeve, ki jih določajo veljavni predpisi in ta sklep.

Strokovno delo zavoda vodi strokovni vodja. Njegove pravice, dolžnosti in odgovornosti pa se določijo s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom ali aktom o ustanovitvi. Pravice, dolžnosti in odgovornosti strokovnega vodje se določijo s statutom o ustanovitvi. Vodjo zavoda imenuje in razrešuje svet zavoda po predhodnem mnenju strokovnega sveta (Zakon o zavodih, 40. – 41. člen).

Kot pravi 44. člen Zakona o zavodih, se sestava in naloge strokovnega sveta določijo s statutom ali pravili zavoda. Te so:

- ❖ obravnavanje vprašanj s področja strokovnega dela zavoda,
- ❖ odločanje o strokovnih vprašanjih v okviru pooblastil,
- ❖ določanje strokovne podlage za program dela in razvoja zavoda,
- ❖ dajanje svetu zavoda, direktorju in strokovnemu vodji mnenja ter predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti,
- ❖ opravljanje druge, z zakonom, statutom, pravili ali aktu o ustanovitvi, določene naloge.

Ker v večini javnih zavodov lastništvo pripada državi, ima na področju upravljanja javnega zavoda ta pomembno vlogo, in sicer nastopa kot regulator, kot ustanovitelj in kot financer javnega zavoda. V 71. členu Zakona o javnih finančah je določeno, da država zagotavlja izvajanje javnih služb in dejavnosti v javnem interesu tako, da izvaja naslednje naloge:

- ❖ usklajuje program dela in finančnih načrtov javnega zavoda,
- ❖ financira dejavnost javnega zavoda,
- ❖ nadzira poslovanje javnega zavoda,
- ❖ nadzira izvajanje odobrenih programov.

### **1.3 Financiranje javnih zavodov**

Zakon o javnih finančah ( v nadaljevanje ZJF) je opredelil neposredne in posredne uporabnike proračuna. Tako so neposredni proračunski uporabniki vsi tisti, katerih finančni načrti so del državnega oziroma občinskih proračunov. Posredni proračunski uporabniki pa so vsi tisti, ki se na podlagi pogodbe financirajo iz proračuna posredno, in sicer preko ministrstev ali občin (Čok et. al., 2006, str. 2).

Narodna galerija pridobiva sredstva za opravljanje svoje dejavnosti:

- ❖ iz državnega proračuna,
- ❖ z vstopninami,

- ❖ s prodajo blaga in storitev na trgu,
- ❖ z donacijami, darili in iz drugih zakonitih virov.

### **1.3.1 Javno finančni viri**

Vsa javnofinančna sredstva, ki jih prejemajo zavodi, se v skladu z ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih odhodkov delijo na; tekoče transfere, če gre za financiranje javne službe in investicijske transfere. Tekoči transferi so sredstva za plače in druge izdatke zaposlenim, sredstva za prispevke delodajalcev ter sredstva za plačilo blaga in storitev javnega zavoda. Če gre za financiranje iz državnega proračuna, dobiva javni zavod sredstva za plače na podlagi sistematiziranih in zasedenih delovnih mest, in sicer kot akontacije na dan izplačila plač. Za druge namene dobiva javni zavod sredstva iz proračuna enkrat ali večkrat mesečno. Iz javnofinančnih virov se financira (Kamnar, 1999, str. 118):

- ❖ V celoti opravljanje tistega obsega in vsebine redne dejavnosti javne službe, ki je določena z zakonom, nacionalnim programom, potrjenim z letnim načrtom in pogodbo, sklenjeno z državo ali občino oziroma s financerjem.
- ❖ Delno opravljanje storitev javne službe, s katerim javni zavodi nastopajo na trgu in s katerimi presegajo redni oziroma v letnem načrtu določen obseg ter vsebino javne službe. Opravljanje teh storitev je pogojeno z dovoljenjem ustanovitelja in zmogljivostmi posameznega javnega zavoda. Lahko gre tudi za projekte ali programe, za katere javni zavod pridobiva javnofinančna sredstva (dotacije) s sodelovanjem na javnem razpisu.
- ❖ Investicije, v obsegu, ki je določen z letnim finančnim načrtom in sovpada z načrtom razvojnih programov države ali občine, na osnovi pogodbe med ustanoviteljem in javnim zavodom.

V javnem zavodu morajo sredstva, ki so nakazana s strani proračuna, uporabiti namensko v skladu letnim programom dela in potrjenim finančnim načrtom. To dokazujejo s finančnim poročilom o uresničevanju cilja. Če ministrstvo ugotovi, da so bila dana sredstva porabljena nenamensko ali v nasprotju z zakonom, za znesek nenamensko porabljenih sredstev zmanjša akontacijo, ki se nakazuje mesečno, ali pa kratkoročno ustavi nakazovanje sredstev na račun, s katerega so bila ta nenamensko porabljena.

### **1.3.2 Zasebni viri**

Ustanovitelj javnemu zavodu običajno ne nameni toliko sredstev, kolikor so dejanski stroški izvajanja rednih dejavnosti. Od javnega zavoda namreč pričakuje, da bo z doplačilom za storitve javne službe iz zasebnih virov oziroma prodajo storitev javne službe na trgu pokrival primanjkljaj javnofinančnih sredstev pri izvajanju redne dejavnosti. Pogosto šele t. i. lastna tržna dejavnost (prodaja blaga in storitev, ki ne sodijo v javno službo) omogoči učinkovitejše in uspešnejše poslovanje javnega zavoda ter doseganje ciljev, ki so opredeljeni v redni javni službi (Kavčič, 2001, str. 154).

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

#### **1.4 Javni zavodi kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta**

Zakon o računovodstvu v 13. členu določa, da minister za finance predpiše enoten kontni načrt. Pri vodenju poslovnih knjig ga morajo upoštevati proračun, proračunski uporabniki in druge osebe javnega prava, ki jih Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava v 2. členu nadalje deli na:

- ❖ Določene uporabnike enotnega kontnega načrta: to so pravne osebe javnega prava, katerih ustanovitelj je občina ali država. Zanje lahko minister za finance, če pridobivajo prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ter drugih neproračunskih virov, določi, da se prihodki in odhodki priznavajo v skladu z računovodskimi standardi (Zakon o računovodstvu, 15. člen, 4. odstavek). Sem so uvrščeni vsi javni zavodi, vse javne agencije in nekateri drugi izvajalci javnih služb.
- ❖ Druge uporabnike enotnega kontnega načrta; to so državni proračun in občinski proračun, državni ter občinski organi in organizacije.

Javni zavod je opredeljen kot določen uporabniki enotnega kontnega načrta (v nadaljevanju EKN). Po Zakonu o računovodstvu ima za knjiženje organizirana dva kontna načrta, in sicer enega za redno knjiženje, ki poteka po načelu nastanka poslovnega dogodka, in enega za evidenčno knjiženje, ki poteka po načelu denarnega toka (prilivi in odlivi preko transakcijskega računa javnega zavoda).

Za pravne osebe javnega prava, to so državni in občinski organi ter organizacije, javne agencije, javni skladi, javni zavodi, ZZZS, ZPIZ, veljajo naslednji izvedbeni predpisi Ministrstva za finance:

- ❖ Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- ❖ Enotni kontni načrt za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- ❖ Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov ter odhodkov pravnih oseb javnega prava,
- ❖ Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov,
- ❖ Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih oz. posrednih uporabnikov proračuna.

## 2 ZAKON O RAČUNOVODSTVU

Pravne osebe javnega prava pri vodenju poslovnih knjig in pripravi letnih poročil uporabljajo predpise po naslednjem zaporedju:

- ❖ Zakon o računovodstvu,
- ❖ Podzakonski predpisi,
- ❖ Slovenski računovodski standardi (SRS, SRS 36).

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) določa, da morajo poslovne knjige in poročila zagotavljati spremljanje poslovanja ter prikazovanja izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe, in sicer ločeno od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu. Če javni zavod pridobiva prihodke od prodaje blaga in storitev zunaj dejavnosti javne službe, mora od tako ustvarjenega dobička obračunati ter plačati davek od dobička pravnih oseb.

Javni zavod je odgovoren za sestavo knjigovodskih listin. Pooblaščen oseba javnega zavoda s podpisom na listini jamči, da je knjigovodska listina resnična in da pošteno prikazuje podatke o poslovnih dogodkih. 4. člen Zakona o računovodstvu pravi, da je potrebno s pravilnikom podrobno urediti:

- ❖ način sestavljanja knjigovodskih listin,
- ❖ vrste knjigovodskih listin,
- ❖ odgovornost za sestavo, gibanje in kontrolo knjigovodskih listin,
- ❖ njihovo hranjenje v skladu z Zakonom in računovodskimi standardi.

Knjigovodske listine se redno sistematično hranijo v računovodstvu do konca leta, po izteku leta, v katerem so bile prejete ali so nastale, pa se arhivirajo v arhivu zavoda, in sicer (Zakon o računovodstvu):

- ❖ 2 leti: prodajni in kontrolni bloki, pomožni obračuni in podobne knjigovodske listine,
- ❖ 3 leta: listine plačilnega prometa,
- ❖ 5 let: knjigovodske listine, na podlagi katerih se knjiži z zakonom predpisane listine,
- ❖ 10 let: izdani in prejeti računi, finančna dokumentacija, dokumenti o plačilih in izplačilih.

### 2.1 Program dela

Program dela mora biti izdelan na način, predpisan v Navodilih o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/2000) in Uredbi o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna (Uradni list RS, št. 45/2002). Poročilo o programu dela javnega zavoda na področju kulture, to so muzeji in galerije, je sestavljeno iz naslednjih postavk:

- ❖ Zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje javnega zavoda. V tej postavki je opredeljeno: kdaj in kje je bil zavod ustanovljen, kje ima upravne, razstavne prostore, kdo je ustanovitelj, zakaj se je zavod ustanovil oziroma kakšno je njegovo

poslanstvo na kulturnem področju, na katerem območju bo deloval. Za ta navedena dejstva so osnova ustanovitveni akti javnih zavodov in priloge k njim ter veljavna zakonodaja Ministrstva za kulturo.

- ❖ Dolgoročni cilji javnega zavoda, ki podrobneje opredeljujejo poslanstvo in politiko javnega zavoda.
- ❖ Letni cilj oziroma program, ki predstavlja celotni program javnega zavoda in programe ter projekte za posamezno dejavnost, ki jo izvaja, avtorje oziroma kustose za te programe ali projekte ter kraj in čas njihove izvedbe. Pri tem za vsak program predvidijo potrebna finančna sredstva, ki so lahko dodeljena s strani Ministrstva za kulturo, lokalne skupnosti ali iz druge vrste virov.
- ❖ Izhodišča in kazalci, na katerih temeljijo izračuni in ocena potrebnih sredstev. Ti opredelijo na podlagi česa določajo potrebna sredstva in obseg dela za izvajanje javne službe.
- ❖ Program nakupa opreme za načrtovano leto, kjer so navedeni prioritetni nakupi v načrtovanem poslovnem letu in sredstva, ki bodo namenjena za njihovo nabavo ter vir teh sredstev.
- ❖ Kadrovski načrt za načrtovano poslovno leto, ki opredeljeno število zaposlenih po tarifnih skupinah oziroma stopnjah izobrazbe in po vrsti delovnega razmerja, število napredovanj, premestitev, upokojitev itd. Poleg tega je opredeljeno tudi število zaposlenih, ki pa niso financirani iz sredstev Ministrstva za kulturo, temveč iz drugih virov. Tu je navedeno tudi, katere kadre bi še potrebovali v načrtovanem poslovnem letu.
- ❖ Druga pojasnila, ki omogočajo razumevanje predlagateljevega programa, kamor spadajo programski načrt direktorja, podrobnejše opredelitve vlog zaposlenih pri posameznem programu ali projektu, finančne obrazložitve pri posameznem programu in posameznih oddelkih-stroškovnih mestih.
- ❖ Priloge, ki morajo biti priložene vsakemu programu dela o posameznih programih in projektih, ki se bodo izvajali v sklopu izvajanja javne službe po posameznih oddelkih ter zbirni obrazec programa za predhodno in načrtovano poslovno leto.

## **2.2 Finančni načrt**

Zavodi so kot posredni uporabniki proračuna dolžni predložiti finančni načrt, ki služi kot kvantitativna opredelitev programa dela v okviru dodeljenih proračunskih sredstev. Le ta morajo temeljiti na realnih predpostavkah, saj jim le to omogoča ocenjevanje oziroma primerjavo z doseženim stanjem v prihodnosti. Finančni načrt je dokument, na katerem temeljijo dodeljena proračunska sredstva. Predstavlja osnovo za kontrolo v prihodnjem letu. Ko je finančni načrt pripravljen, ga mora potrditi še svet zavoda. V njem so tudi predstavniki ustanovitelja, ki zagotovi sredstva za prihodnje leto (Čadež, 2003, str. 28).

Javni zavodi morajo v skladu z Navodilom o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnih in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/00) pripraviti letni finančni načrt, v katerem morajo biti prikazani vsi predvideni prejemki in izdatki v prihodnjem koledarskem letu (po načelu denarnega toka). V njem morajo biti ločeno

prikazani vsi prejemki in izdatki, ki naj bi jih javni zavod prejel ter izplačal iz naslova opravljanja dejavnosti javne službe in iz naslova prodaje blaga oz. storitev na trgu. Finančni načrt javnega zavoda mora biti usklajen z njegovim programom dela. Pri analizi rezultatov poslovanja, ki naj bi jo javni zavod pripravil v skladu z zahtevami Poročila o doseženih ciljnih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01), mora javni zavod poročati o uresničitvi ciljev, ki so bili določeni v finančnem načrtu.

Čeprav je predračunavanje pomembno za vse organizacije, je za tiste, ki so jim predračuni podlaga za pridobivanje prihodka, posebej pomembno. Poleg tega, da jim predračuni zagotavljajo prihodke, imajo tudi precej koristnih stranskih učinkov. V literaturi izvemo, da se s predračuni lahko dosežejo tudi stranski cilji, ki izboljšujejo celotno poslovanje javnih inštitucij, med temi so (Pendlebury, 1992, str. 51):

- ❖ ocenjevanje prihodnjih stroškov,
- ❖ odločanje in načrtovanje,
- ❖ ustvarjanje podlag za nadzor nad prihodki in stroški,
- ❖ ustvarjanje podlag za merjenje in ocenjevanje doseženega,
- ❖ motiviranje zaposlenih,
- ❖ lažje usklajevanje in komuniciranje pri usklajevanju ter uresničevanju dejavnosti.

### **2.3 Letno poročilo**

Javni zavod sestavi letno poročilo za vsako poslovno leto. Izjemoma lahko zavodi izdelajo tudi medletno poročilo, in sicer ob statusnih spremembah, ob prenehanju in drugih primerih, predpisanih z zakonom. Letno poročilo mora javni zavod oddati do zadnjega dne v mesecu februarju tekočega leta. Oddati ga mora ustanovitelju (pristojnemu ministrstvu ali občini) in pristojni agenciji RS za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES) (Zakon o računovodstvu).

Podrobnosti o sestavi letnih poročil določa Pravilnik o sestavi letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Poleg zakonskih določil resorno ministrstvo vsako leto pošlje dodatna navodila in zahteve, kako sestaviti letna poslovna poročila.

Letno poročilo javnega zavoda je v skladu z 21. členom Zakona o računovodstvu sestavljeno iz:

- ❖ bilance stanja,
- ❖ izkaza prihodkov in odhodkov,
- ❖ stanja in gibanja neopredmetenih sredstev ter opredmetenih osnovnih sredstev,
- ❖ stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb ter posojil,
- ❖ izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti,
- ❖ izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
- ❖ pojasnil k izkazu,

- ❖ poslovnega poročila.

### **2.3.1 Bilance stanja**

Bilanca stanja javnega zavoda je sestavljena v obliki dvostranske bilance stanja in vsebuje podatke o stanju sredstev ter obveznosti do njihovih virov ob koncu obračunskega obdobja na dan 31. 12.. Izjemoma se sestavi bilanco stanja tudi med letom, in sicer ob statičnih spremembah, prenehanju ali drugih primerih, določenih z zakonom. Sredstva in obveznosti do virov sredstev javnega zavoda morajo biti razčlenjeni glede na njihovo vrsto in ročnost. Obvezni prilogi k bilanci stanja sta (Čižman & Župančič, 2009, str. 10):

- ❖ preglednica, ki se sestavi na obrazcu Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- ❖ preglednica, ki se sestavi na obrazcu Stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.

### **2.3.2 Izkaza prihodkov in odhodkov**

Pri pripravljanju izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti je potrebno glede delitve prihodkov ter odhodkov oziroma stroškov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost upoštevati naslednja opozorila (Čižman & Župančič, 2009, str. 34):

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

Rezultat poslovanja je razlika med v obračunskem obdobju doseženimi prihodki in odhodki. Pozitiven rezultat dosežemo, če ugotovimo presežek prihodkov nad odhodki. Če pa ugotovimo presežek odhodkov nad prihodki, je rezultat negativen. Končni rezultat se prenese v skupino 98 obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Poslovni izid se izkaže kumulativno, kar pomeni, da se prejšnji presežek prihodkov ali odhodkov pobotajo s presežki, ugotovljenimi v obravnavanem poslovnem letu (Čižman, 2008, str. 40).

### **2.3.3 Stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev**

Ta obrazec je obvezna priloga k bilanci stanja, vsebina in oblika sta predpisani s pravilnikom o letnih poročilih (Uradni list RS, št. 120/07, priloga 1/A). Obrazec vsebuje prikaz podatkov od 1. januarja do 31. decembra po posameznih kategorijah neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev. V skladu s 16. členom pravilnika o letnih poročilih se pri vpisovanju podatkov v tri skupine neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev upoštevajo naslednja pravila (Zupančič, 2009, str. 29):

- ❖ v skupini neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju se izkazujejo sredstva, prejeta v upravljanje, in sredstva, pridobljena z donacijami oziroma brezplačno pridobljena sredstva,
- ❖ v skupini neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev v lasti se izkazujejo sredstva, ki so v skladu z zakoni last uporabnikov enotnega kontnega načrta,
- ❖ v skupini neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev v finančnem najemu se izkazujejo sredstva, pridobljena na podlagi pogodb o finančnem najemu.

### **2.3.4 Stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb in posojil**

Ta obrazec je obvezna priloga k bilanci stanja, vsebina in oblika sta predpisani s pravilnikom o letnih poročilih (Uradni list RS 120/07, priloga 1/B). V obrazec se vpisujejo podatki o stanju in gibanju naložb v kapital oziroma terjatev za dana posojila in depozite (Zupančič, 2009, str. 29).

### **3.3.5 Prihodki in odhodki določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti**

Priloga 3/B k letnemu poročilu določenih uporabnikov določa, da se morajo posebej prikazati prihodki in odhodki za izvajanje javne službe ter posebej prihodki in odhodki od prodaje blaga ter storitev na trgu. Za pojasnjevanje, kaj sodi v javno službo, so pristojna resorna ministrstva. Iz dosedanjih pojasnil je mogoče razbrati, da le malo storitev lahko opredelimo kot tržno dejavnost, med katere lahko štejemo storitve fizičnim osebam, ki niso vključene v programe, ki jih izvajajo javni zavodi, in storitve, opravljene drugim pravnim osebam, kot so oddajanje poslovnih prostorov v najem, prodaja blaga, reklamiranje sponzorjev. Razmejevanje odhodkov, ki se nanašajo na dejavnost javne službe oziroma na tržno dejavnost, pa je še težje opravilo, sicer ne toliko vsebinsko kot izvedbeno. Podatki o odhodkih



oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Lahko pa se kot sodilo uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe in tistimi, doseženimi pri prodaji blaga in storitev (Čižman, 2009, str. 42).

### **2.3.6 Prihodki in odhodki določenih uporabnikov po načelu denarnega toka**

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka je evidenčni izkaz, v katerega se vpisujejo podatki o prihodkih in odhodkih, ki jih določeni uporabniki izkazujejo v poslovnih knjigah. Določeni uporabniki morajo zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov ugotavljati ter razčlenjevati prihodke in odhodke na način, ki je določen za druge uporabnike enotnega kontnega načrta. Dolžni so torej upoštevati računovodsko načelo denarnega toka, plačane realizacije, kar naj bi zagotavljalo primerljive podatke, ki so potrebni za spremljanje gibanja javno finančnih sredstev na ravneh države (Čižman, 2009, str. 43).

Evidenčno se knjižijo vsa prejeta in dana plačila, vključno s poboti in plačanimi obrestmi. Evidenčno se ne knjiži DDV, obračun stroškov amortizacije, prevrednotenje osnovnih sredstev zaradi okrepitve in oslabitve, likvidacija popisnih razlik, razen plačila DDV, brezplačna pridobitev opreme, odprava kratkoročnih časovnih razmejitev, oblikovanje dolgoročnih rezervacij, poraba materiala in drobnega inventarja zalog ter plačila v imenu in za račun druge pravne ali fizične osebe (Čižman, 2009, str. 6).

### **2.3.7 Pojasnil k izkazu**

Javni zavod mora v pojasnilih, kot prilogi računovodskim izkazom, pojasniti (Slovenski računovodski standardi 36, 2006, str. 273):

- ❖ prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih javnih služb ter tržni dejavnosti, razčlenjeni po vrstah,
- ❖ posredne stroške in njihovo razporeditev na dejavnosti posameznih javnih služb ter tržno dejavnost,
- ❖ obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnosti posameznih javnih služb ter tržno dejavnost,
- ❖ prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva,
- ❖ ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih javnih služb ter tržni dejavnosti.

### **2.3.8 Poslovno poročilo**

Vsebina poslovnega poročila proračunskega uporabnika ni predpisana, ampak uporabnik sam določa, kaj bo vključeno vanj. Pri tem si lahko pomaga s predpisi o vsebini poslovnega poročila v 70. členu Zakona o gospodarskih družbah, ki pravi, da mora letno poročilo prikazati tudi:

- ❖ vse pomembnejše poslovne dogodke, ki so nastopili po koncu poslovnega leta,
- ❖ pričakovani razvoj zavoda,
- ❖ aktivnosti zavoda na področju raziskav in razvoja,
- ❖ obstoj podružnic zavoda.

Točke so kvečjemu opomnik, kaj naj poslovno poročilo vsebuje, saj določen uporabnik ne more poročati o vseh točkah enako kot gospodarska družba. Poslovni dogodki po koncu poslovnega leta so lahko sestavni del poročila, prav tako pričakovani razvoj organizacije, dolgoročni cilj in strategije. Tako je poslovno poročilo mogoče oblikovati po naslednjih področjih, ki morajo pošteno prikazati poslovanje (Čižman, 2005, str. 26):

- ❖ doseganje ciljev določenega uporabnika kot celote z različnih vidikov: njega samega, lastnikov, zaposlenih,
- ❖ doseganje ciljev posameznih delov, kot so dejavnosti, programi, organizacijske enote,
- ❖ doseganje učinkovitosti pri izvajanju nalog v razmerju do kupcev, uporabnikov, zaposlenih, lastnikov.

### **2.3.9 Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ**

Metodologija za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ določa, da oceno notranjega nadzora javnih financ predloži predstojnik proračunskega uporabnika na obrazcu Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ. Namen izjave je, da se predstojnik, ko jo podpiše zaveda svoje odgovornosti za vzpostavitev in s tem za izboljšanje notranjega nadzora javnih financ, torej sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja z namenom obvladovati tveganja ter zagotavljati doseganje ciljev poslovanja in uresničevanje proračuna. Cilj notranjega nadzora javnih financ so zagotavljanje zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti poslovanja oziroma delovanja proračunskih uporabnikov na vseh ravneh. Izjava je torej dokument, v katerem predstojnik proračunskega uporabnika predstavi oziroma oceni sistem notranjega nadzora, ki ga je vzpostavil (Žnidar, 2008, str. 273 - 274).

Notranje kontrole se v javnem sektorju običajno ocenjujejo s pomočjo petih meril (Žnidar, 2008, str. 275):

- ❖ kontrolno okolje,
- ❖ analizo tveganja,
- ❖ kontrolne aktivnosti,

- ❖ informiranje, nadzor nad delovanjem sistema.

Podlaga za oceno notranjih revizorjev so ugotovitve in priporočila iz revizijskega poročila za posamezno revizijo, ukrepi vodstva za uresničitev priporočil ter letno poročilo. Letno poročilo vsebuje povzetek vseh ugotovitev in priporočil iz opravljenih revizij preteklega leta ter ukrepov, sprejetih za odpravo ugotovljenih napak in nepravilnosti v poslovanju oziroma pomanjkljivosti in slabosti v delovanju sistema notranjih kontrol. Letno poročilo podrobno določa usmeritev za notranje revidiranje, po kateri vodja notranje revizijske službe (Žnidar, 2008, str. 276):

- ❖ opiše splošno ustreznost obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja proračunskega uporabnika v obdobju, ki ga zajema poročilo,
- ❖ primerja dejansko načrtovano delo z načrtovanim,
- ❖ oceni izvajanje notranjega revidiranja glede na merila in kazalnike za ocenjevanje opravljenega dela,
- ❖ poroča o opravljenem delu za zagotovitev upoštevanja standardov notranjega revidiranja,
- ❖ navede vsa pomembna priporočila vodstvu in stopnjo sprejemanja priporočil,
- ❖ navede ugotovitve poznejših revizij izvajanja priporočil.

## 2.4 Premoženska bilanca

To bilanco lahko opredelimo kot računovodski izkaz, po vsebini enak bilanci stanja, ki je namenjen tako predstavitvi podatkov o stvarnem in finančnem premoženju države ter občin kot tudi predstavitvi obveznosti, ki jih ima država in občine do drugih domačih ter tujih subjektov. Zavezanci za sestavo so tisti zavezanci, ki po zakonu o računovodstvu pri vodenju poslovnih knjig uporabljajo enotni kontni načrt, predpisan s pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Čižman, 2008, str. 168).

Zavezanci za sestavitev premoženjske bilance so po 93. členu ZJF:

- ❖ posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov,
- ❖ neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov,
- ❖ ožji del občin,
- ❖ zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije,
- ❖ zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije,
- ❖ občine in država.

Roki za predlaganje premoženjskih bilanc so določeni v 93. členu ZJF in 22. členu pravilnika o pripravi premoženjske bilance:

- ❖ posredni uporabniki državnega proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije jih predložijo do 30. aprila,
- ❖ posredni uporabniki občinskih proračunov in ožji del občin jih predložijo do 30. marca,
- ❖ občine jih predložijo do 30. aprila ministrstvu za finance,

- ❖ neposredni uporabniki državnega proračuna jih predložijo do 30. aprila ministrstvu, pristojnemu za finance,
- ❖ neposredni uporabniki občinskih proračunov jih predložijo do 30. marca, in sicer organom občin, pristojnim za finance, ti pa jih do 30. aprila predložijo ministrstvu za finance,
- ❖ konsolidirano premoženjsko bilanco države in občin predloži ministrstvo, pristojno za finance, 31. maja vladi.

V 29. členu Zakona o računovodstvu je sicer določeno, da so podatki v bilanci stanja podlaga za premoženjsko bilanco države, vendar je treba upoštevati, da se v skladu z določbami pravilnika o sestavi premoženjske bilance, ki določajo pobot nekaterih postavk iz bilance stanja, ti podatki pred vpisom v obrazec popravijo. Zato je potrebno pri izpolnjevanju obrazcev izhajati iz bruto bilance pravne osebe oziroma iz podatkov iz zavezančevih poslovnih knjigah. Obrazci, na katerih zavezanci sestavljajo premoženjske bilance, so predpisani s pravilnikom o pripravi premoženjske bilance. Obrazci za posamezne vrste zavezancev se razlikujejo po vrstah podatkov, ki jih vpisujejo vanje. Ta različnost izhaja iz medsebojne povezanosti podatkov, ki se izkazujejo v poslovnih knjigah zavezancev za sestavo premoženjske bilance.

Posredni in neposredni uporabniki državnega ter občinskega proračuna predložijo k premoženjskim bilancam obrazložitve sprememb njihovih postavk, ki so jih pred sestavo bilanc medsebojno pobotali, podatke o stanju kratkoročnega in dolgoročnega dolga pred pobotom iz bilance stanja ter podatke o stanju dolga glede na ročnost (zapadlost). V vseh primerih pobotanja se razlike, torej nepobotani zneski, izkažejo kot zmanjšanje ali povečanje postavke, (obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje), če pa te postavke v premoženjski bilanci ni ali je nezadostna, se za razliko zmanjša ali poveča postavka, splošni sklad oziroma sklad premoženja v javnih skladih in drugih osebah javnega prava, ki je v njihovi lasti. Vsi obrazci se izpolnjujejo z neposrednim vnosom podatkov v pripravljene preglednice na spletni strani Ministrstva za finance. Premoženjsko bilanco zavezanci predložijo v papirni obliki ali po elektronski pošti (Čižman, 2008, str. 168 – 169).

Podatke četrletnih poročil statistike finančnih računov uporabljajo Banka Slovenije, Evropska centralna banka in EUROSTAT. Omenjene institucije na podlagi zbranih podatkov spremljajo denarno politiko, analizirajo finančno posredništvo in finančne odločitve gospodarskih družb ter države. Predmet poročanja so podatki o stanju in neto transakcijah finančnih sredstev oz. obveznosti ter vrednostnih spremembah v finančnih sredstvih in obveznostih, ki jih izkazujejo obvezniki poročanja kot terjatev ali obveznost do drugih enot oziroma sektorjev v domačem gospodarstvu ali do tujine.

Ajpes v skladu s predpisanim rokom predloži spletni program za vnos in posredovanje podatkov, ki je zavezancem ob vsakem poročanju na voljo mesec dni. Zbrane in preverjene podatke posreduje Banki Slovenije. Obvezniki poročanja so dolžni četrletna poročila statistike finančnih računov predložiti samo prek spleta, po predhodni poslani vlogi za posredovanje prek spleta. Guverner Banke Slovenije z navodili določi metodologijo, način in

roke četrletnega poročanja za namene statistike finančnih računov. Obvezniki poročanja so vse institucionalne enote, ki so po standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev (Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev, Uradni list RS, št. 13/06) uvrščene v sektorje in podsektorje S.11 (nefinančne družbe), S.12 (finančne družbe) in S.13 (država) razen (Zakona o Banki Slovenije):

- ❖ enote sektorja S.11 in S.12, katerih bilančna vsota (vrednost aktive) je ob koncu koledarskega leta, pred obdobjem, za katerega se poročajo podatki, manjša od 1 milijona evrov;
- ❖ enote sektorja S.13, katerih bilančna vsota (vrednost aktive) je ob koncu koledarskega leta, pred obdobjem, za katerega se poročajo podatki, manjša od 8 milijonov evrov. V primeru ustanovitve institucionalne enote v tekočem koledarskem letu se kot kriterij za presojo obveznosti poročanja (iz prvega odstavka te točke) uporablja bilančna vsota ob koncu četrletja, za katero se poročajo podatki.

### **3 RAČUNOVODSTVO V JAVNEM ZAVODU**

Računovodstvo opredeljuje kodeks računovodskih načel, ki pravi, da je računovodstvo »temeljna informacijska dejavnost v poslovni celoti, ki obsega sistemsko celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, stroškov in odhodkov« (Kodeks računovodskih načel, 1998, str. 5).

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 in na podlagi tega sprejemanje odločitev o prihodnjem poslovanju (Arnold & Turley, 1996, str. 7).

Po Kodeksu računovodskih načel računovodstvo sestavlja:

- ❖ knjigovodenje, ki je dokumentirano in strogo formalno evidentiranje vseh posameznih poslovnih procesov ter stanj, zasnovano na popolnem in trajnem zbiranju ter ustaljenem časovnem urejanju podatkov, ki z uporabo denarne merske enote prikazuje celotno preteklo poslovanje,
- ❖ računovodsko predračunavanje, ki je evidentiranje, zasnovano na popolnem ali reprezentativnem zbiranju in ustaljenem časovnem urejanju podatkov o predvidenih posamičnih poslovnih dogodkih,
- ❖ računovodsko nadziranje, ki je ugotavljanje pravilnosti in ugotavljanje nepravilnosti v vseh delih računovodstva,
- ❖ računovodsko analiziranje, ki je presojanje in pojasnjevanje stanj ter uspešnosti poslovanja, zasnovano na primerjanju podatkov v računovodskih obračunih in predračunih, ugotavljanje odmikov pri njem ter vzrokov za te odmike in njihovih posledic.

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

- ❖ za podjetje kot celoto: predračunska bilanca, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunski izkaz finančnega izida, predračunski izkaz gibanja kapitala,
- ❖ za posamezne organizacijske dele: proračunski izkaz poslovnega izida za poslovno izidno enoto v podjetju,
- ❖ za posamezne poslovne aktivnosti: predračunska kalkulacija posamezne nabave, predračun stroškov podjetja.

Računovodsko obračunavanje je usmerjeno k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo podatke o uresničenih sredstvih, obveznosti do virov sredstev, prihodkih in odhodkih, po potrebi dopoljenih tudi s podatki, izraženimi z naravnimi merskimi enotami. Medtem ko se računovodski predračuni in obračuni sestavljajo za potrebe notranjih uporabnikov, je za zunanje uporabnike potrebno pripraviti le računovodske obračune (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2001, str. 135).

V praksi je sodilo za analiziranje uresničene 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 podlagi 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).

### **3.1 Opredmetena osnovna sredstva, drobní inventar in obračun amortizacije**

Konec vsakega poslovnega leta je potrebno sestaviti končni obračun amortizacije, amortizirljivih neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev ter naložbenih nepremičnin, vrednotenih po modelu nabavne vrednosti. Amortizacija je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek. Z amortiziranjem sredstev se mora zagotoviti vire za njihovo nadomestitev po preteku dobe koristnosti. Predmet obračunavanja amortizacije so amortizirljiva sredstva, ki so po slovenskih računovodskih standardih (SRS) 13 sredstva, ki se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta, imajo omejeno dobo koristnosti in so namenjena uporabi pri proizvodnji ter dobavljanju proizvodov in storitev. Redni odpis, oblikovanje popravkov vrednosti za znesek amortizacije se pojavlja pri neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstvih. Amortizacija se obračunava za vsa sredstva, za katera jo je treba obračunati, ne glede na to, ali so bila kupljena, pridobljena na podlagi pogodbe o finančnem najemu ali pridobljena v upravljanje. V poslovnih knjigah se izkazuje vsako osnovno sredstvo posebej. Drobní

inventar iste vrste ali podobnega namena se lahko izkazuje in vrednoti zbirno (Zupančič, 2008, str. 162).

Kot navaja 2. člen Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, se popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem ne pojavlja pri:

- ❖ zemljiščih in drugih naravnih bogastvih,
- ❖ opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- ❖ lokalnih zemljastih ali makedamskih cestah in zgradbah, ki so njihov sestavni del,
- ❖ nekratkoročnih sredstvih za prodajo,
- ❖ spodnjem ustroju prog, cest, letališč in drugih javnih površin.

Amortizacijska osnova je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju. Osnovna sredstva se vrednotijo po nabavni vrednosti oziroma po ocenjeni, če nabavna ni znana. Nabavno vrednost sestavljajo nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi sredstva za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Amortizacija se začne opravljati oziroma obračunavati s prvin dnem naslednjega meseca po mesecu, v katerem se je osnovno sredstvo začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno. Amortizacija se obračunava, dokler se v celoti ne nadomesti vrednosti, ki je osnova za obračunavanje. Amortizacijska osnova osnovnih sredstev je nabavna vrednost oziroma ocenjena, če nabavna ni znana. Ko je torej znesek nabavne vrednosti enak odpisani vrednosti, se amortizacija ne obračunava več. Osnovna sredstva se redno odpisujejo posamično z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ki se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje (Zupančič, 2008, str. 164).

Amortizacijo je v javnem zavodu mogoče pokriti 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. Slednja ima v tem primeru enako vsebino kot v čisti komercialni prodaji.
- ❖ Iz dotacije iz proračuna države oziroma občine, če država ali občina, ki je pooblaščenca za določanje cen proizvodov ali storitev 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.

Za popis opredmetenih osnovnih sredstev se vnaprej pripravijo popisni listi kot računalniški izpis, ki vsebuje podatke o imenu in nahajališču, kontu, inventarni številki ter nabavno vrednost. Popisni list ne sme vsebovati podatkov o količinah. Opredmetena osnovna sredstva vrednotijo po nabavni vrednosti oziroma po ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana npr. umetnine. Z dejansko nabavno vrednostjo posameznega opredmetenega osnovnega sredstva so zajeti njegova nakupna cena in vsi stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi osnovnega sredstva za nameravano uporabo (stroški dajatev, dovoza in namestitve). Osnovna sredstva v upravljanju so osnovna sredstva, ki jih pridobimo v upravljanje in v uporabo, vendar se nanje ne prenesejo lastninske pravice. Vsa opredmetena osnovna sredstva z vrednostjo do 500 evrov se lahko izkazujejo skupinsko kot drobni inventar. Drobni inventar se vodi v podskupini 041 in se ob nabavi odpiše enkratno v celoti. Ob pridobivanju osnovnih sredstev in s tem tudi drobnega inventarja je treba določiti vire financiranja. Glede na uporabljeni vir financiranja se evidentira tudi odpis. Stopnje odpisa so za vse proračunske uporabnike enake in jih ni možno povečevati glede na pričakovano dobo koristnosti posameznega osnovnega sredstva. Amortizirljiva sredstva se odpisujejo po pravilniku o popisu. Popravki vrednosti se izkazujejo na kontih 03 in 05. Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta evidentirajo odpis opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev v breme prihodkov kot strošek amortizacije, vendar le če zagotavljajo sredstva za pokrivanje stroškov amortizacije iz prihodkov (strošek amortizacije je vštet v ceno storitve ali blaga), v takem primeru se amortizacija izkazuje na kontih skupine 462 če pa ni tako, se za obračunano amortizacijo zmanjšajo (Čižman & Zupančič, 2009, str. 73 – 74).

Redni odpis je oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev v poslovnih knjigah za zneske amortizacije, obračunan po letnem obračunu. Izredni odpis se opravi v primeru odtujitve osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe in zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve osnovnih sredstev (Pravilnikom o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev).

Osnovna sredstva v lasti Narodne galerije lahko razvrstimo v sledeče skupine:

- ❖ stavbna zemljišča – na Puharjevi, Prešernovi in Cankarjevi ulici,
- ❖ gradbeni objekti – na vseh treh lokacijah; skupaj skoraj 12.000 m<sup>2</sup> poslovnih površin; neodpisana vrednost vseh nepremičnin (zemljišča in objekti),
- ❖ oprema in druga opredmetena osnovna sredstva – ki predstavljajo opremo za opravljanje dejavnosti (pohištvo, računalniška oprema, laboratorijska oprema, transportna sredstva ...),
- ❖ umetnostni inventar – od katerega se ne obračunava amortizacije oz. ne oblikuje popravka vrednosti,
- ❖ knjižni fond strokovne knjižnice – ki se vodi na kontih drobnega inventarja in je ob predaji v uporabo zanj oblikovan popravek vrednosti v 100 % višini nabavne vrednosti (v skladu s predpisi o načinu in stopnjah odpisa osnovnih sredstev).



### 3.2 Odbitni delež

V skladu z 41. členom Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost, določi znesek vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), ki se nanaša na obdavčeno dejavnost in oproščeno dejavnost, v zvezi s katero ima pravico do odbitka vstopnega DDV.

Odbitni delež za tekoče leto se začasno določi na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Odbitki, opravljeni na podlagi takega začasnega deleža, se morajo popraviti, ko se v naslednjem letu ugotovi oziroma določi končni odbitni delež za preteklo leto. Odbitek DDV za tekoče leto je dokončni odbitek DDV za preteklo koledarsko leto, ki je bil izračunan na podlagi podatkov o prometu preteklega leta. Po podatkih preteklega koledarskega leta izračunani odbitek DDV davčni zavezanci pričnejo uporabljati 1. januarja tekočega leta kot začasni odbitek tekočega leta. Ko so znani podatki o dejanskem obsegu prometa v letu, za katerega se odbitek določa, davčni zavezanec dokončno določi odbitek. Začasni odbitek je lahko obračunan v večjem ali manjšem znesku, kot bi smel biti glede na dejanske podatke prometa v tekočem letu, to razliko se ustrezno popravi. Velikost odbitka DDV po letnih podatkih morajo davčni zavezanci izračunati, ki si odbitek DDV priznavajo med letom z uporabo začasnega odbitka. To storijo tako, da v januarju tekočega leta izračunajo dokončni odbitek DDV za preteklo koledarsko leto in v predpisanih rokih poračunajo odbitek DDV za preteklo koledarsko leto (Zalokar, 2008, str. 274).

V 2. odstavku 41. člena ZDDV je določeno, da se odbitni delež DDV določi za ves promet blaga oziroma storitev, tako da je:

- ❖ v števcu ulomka celotni znesek letnega prometa, ki se nanaša na promet, od katerega ima pravico do odbitka vstopnega DDV, brez DDV,
- ❖ v imenovalcu ulomka pa je znesek, ki je vključen v števec in celotni znesek letnega prometa, od katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV, vključno z subvencijami in dotacijami.

Po 4. odstavku 41. člena ZDDV se odbitni delež DDV določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na celo število. Delež obdavčljivega dela prihodkov, na primer v višini 0,023 je enak 3%. Narodna galerija je v letu 2008 uveljavljala 6 % odbitni delež.

Na podlagi določb 105. člena Zakona o davku na dodano vrednost lahko davčni zavezanec v mesecu januarju tekočega leta za določitev zneska DDV, ki ga sme odbiti, začasno uporabi začasni odbitni delež iz preteklega leta. Razlike med odbitkom DDV na podlagi začasnega odbitnega deleža preteklega leta in odbitkom DDV, ki bi ga smel odbiti glede na dejanski odbitni delež preteklega leta, davčni zavezanec popravi v davčnem obračunu za mesec februar.

### **3.3 Notranji nadzor**

V 100. členu Zakona o računovodstvu je predstojnik neposrednega in posrednega uporabnika odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja. Finančno poslovanje obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja ter izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom, doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami. Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovanju za izboljšanje njihove učinkovitosti. Notranje revidiranje izvajajo notranji revizorji. Ti revidiranje opravljajo v skladu s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev in s standardi notranjega revidiranja, ki jih izda minister, pristojen za finance na podlagi prehodnega mnenja Računskega sodišča Republike Slovenije. Pri svojem delu mora biti samostojen in neodvisen, predvsem mora biti samostojen pri pripravi predlogov revizijskih načrtov, izbiri revizijskih metod, poročanju, dajanju priporočil ter spremljanju njihovega izvajanja. Pri opravljanju revizij mora imeti notranji revizor prost dostop do prostorov, dokumentov in oseb, povezanih z revizijo.

## **4. PRIHODKI IN ODHODKI**

Javne službe, ki so večji del financirane s sredstvi javnih financ, del prihodkov pa zavod pridobi tudi s prodajo proizvodov in storitev na trgu, morajo spremljati poslovanje po dejavnostih. Tudi v Narodni galeriji imamo zaradi lažjega spremljanja stroškov in prihodkov izoblikovana stroškovna mesta ter stroškovne nosilce. Ker pa poročila zahtevajo ločeno spremljanje tržne in netržne dejavnosti tudi s strani odhodkov, se to razmerje določi kar na podlagi razmerja med prihodki iz tržne dejavnosti in dejavnosti javne službe. Stroške spremljamo ločeno po stroškovnih mestih in nosilcih tudi zaradi nadzora nad porabo sredstev, ki so bila odobrena na podlagi finančnega načrta za posamezen projekt.

### **4.1 Tržna in javna dejavnost**

V javnem zavodu se pojavlja kar nekaj nasprotij: država – trg, javno – zasebno, pridobitno – nepridobitno. Vsa omenjena nasprotja izhajajo iz institucionalne ureditve javnega zavoda, ki omogoča opravljanje dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti. Tržna dejavnost povzroča dvojno življenje javnih zavodov, saj po eni strani lahko koristijo ugodnosti neprofitnih organizacij z vidika državnega financiranja, po drugi strani pa prednosti profitnih organizacij, ustvarjanje dobička. Ravno lastna, tržna dejavnost oziroma dobiček, ki ga javni zavod ustvari

s tržno dejavnostjo, omogoča hitrejšo in kvalitetnejšo doseganje osnovnega poslanstva javnega zavoda kot nepridobitne organizacije ter omogoči, da ima javni zavod nižje cene in s tem boljši položaj na trgu (Kamnar, 1999, str. 91 – 92).

Dejavniki, ki jih pri politiki razporejanja stroškov na tržne dejavnosti in dejavnosti javne službe upošteva javni zavod, so (Zver, 2003, str. 24 – 25):

- ❖ Možnost pokrivanja stroškov: javni zavodi velikokrat prevalijo del stroškov, ki bi jih morala pokriti tržna dejavnost, na dejavnost javne službe, za katero dobijo denar iz proračuna. Del stroškov za izvajanje tržne dejavnosti torej pokrijejo tudi iz javnih virov, kar povzroča neučinkovitost in neracionalnost izvajanja javne službe ter boljši položaj javnega zavoda na trgu, kar le ta tako lahko ponudi storitve po nižji ceni.
- ❖ Usmeritev tržne dejavnosti kot dopolnilno dejavnost zavoda: dopolnilna dejavnost zavoda je uvedena z namenom, da se izkoristijo še dodatne proste zmogljivosti, ki jih ima zavod, zato da bi s tem pokrili fiksne stroške, ki naj bi jih sicer pokrila redna dejavnost.
- ❖ Interes zaposlenih, da povečujejo plače z izpolnjevanjem pogojev za povečano delovno uspešnost. Presežki prihodkov ustvarjenih s tržno dejavnostjo se razdelijo zaposlenim kot dodatek k plači za delovno uspešnost. Problem je v tem, da javni zavodi zaradi tega vedno bolj težijo k presežku iz naslova izvajanja tržne dejavnosti in to tudi na račun dejavnosti javne službe. Uporaba presežka prihodkov iz tržne dejavnosti za izplačilo dodatne delovne uspešnosti spodbuja javne zavode, da se uveljavijo pri izvajanju tržne dejavnosti javne službe, za katero so ustanovljeni.

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

V Narodni galeriji med tržne dejavnosti sodijo dejavnosti galerije:

- ❖ najemnine za poslovne prostore, med katere spadajo najemnina za gostinski lokal in športno društvo, ki deluje v prostorih galerije,
- ❖ najemnina za garaže, ki jih galerija oddaja zunanjim uporabnikom,
- ❖ najemnine za občasne zunanje prireditve, ki potekajo v prostorih galerije,
- ❖ restavriranje slik, ki niso last galerije ampak zunanjih lastnikov,
- ❖ izposoja likovnih del,
- ❖ prihodki od prodaje komisijskega blaga v trgovini,
- ❖ članarine in organizacija predavanj ter koncertov,
- ❖ prihodki od sponzorjev in podobno.

Dejavnosti javne službe, ki so delno financirane iz zasebnih virov pa so:

- ❖ pedagoško andragoške delavnice, ki jih organizirajo v prostorih galerije,
- ❖ izdajanje publikacij ob razstavah,
- ❖ organizacija simpozijev, seminarjev.

Med dejavnosti, ki so izključno financirane s strani ministrstva za kulturo oziroma javnih financ pa sodijo:

- ❖ hranjenje in varovanje umetnin, zbirk, kot primarna in glavna dejavnost,
- ❖ nakupi novih umetnin,
- ❖ organizacija stalnih in začasnih razstav, ki jih ministrstvo po predhodnem planu odobri,
- ❖ raziskovanje in evidentiranje umetnin,
- ❖ restavriranje umetnin iz vladnega fonda,
- ❖ fotografska dejavnost, shranjevanje in evidentiranje foto negativov umetnin,
- ❖ strokovna knjižnica na področju umetnostne zgodovine.

Vsi uporabniki enotnega kontnega načrta priznavajo prihodke in odhodke po načelu denarnega toka (plačane realizacije). To pomeni, da se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena dva pogoja:

- ❖ poslovni dohodek, ki povzroči izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal in
- ❖ denar je prejet oziroma izplačan.

Računovodsko načelo denarnega toka pri izkazovanju prihodkov oziroma odhodkov upoštevajo državni oziroma občinski organi in organizacije, ki jih je ustanovila država ali občina. Vse pravne osebe pa so pri vodenju poslovnih knjig dolžne uporabljati enotni kontni načrt. Določeni uporabniki izkazujejo odhodke, ki še niso bili plačani na kontih skupine 46 in prihodke, ki še niso bili plačani in se izkazujejo kot kratkoročna terjatev, na kontih skupine 76. Za določene uporabnike EKN, med katere spada tudi Narodna galerija, je predpisano še evidenčno izkazovanje prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov na ustreznih kontih skupine 71, 72, 73, 74 in 75 oziroma 40, 41, 42 in 44 po načelu denarnega toka, torej po prejemu sredstev za plačilo terjatve oziroma po izplačilu sredstev za plačilo obveznosti. Podatki iz evidenčnega knjiženja se ob koncu obračunskega obdobja ob pripravi letnega poročila vpišejo v ustrezne izkaze.

V spodnji tabeli (Tabela 1) je prikazana analiza finančnih virov, ki temelji na računovodskem izkazu prihodkov in odhodkov javnega zavoda po načelu denarnega toka. Struktura deleža prihodkov za opravljanje lastne dejavnosti na trgu predstavlja 6,05 % v primerjavi z vsemi doseženimi prihodki v letu 2008. Zavod pridobiva prihodke iz naslova javnih virov in na trgu. Prihodki za izvajanje javne službe so bili realizirani v skupni višini 2.517.934,20 EUR iz virov:

1. Prihodki iz naslova Republike Slovenije, v skupnem znesku 2.129.146,09 EUR, in sicer za namene programskih materialnih stroškov, splošnih stroškov, plač in drugo.
2. Lastni prihodki: prihodki od pedagoških dejavnosti, vstopnin na razstave in kulturne prireditve, kotizacij, članarin, donacij, prodaje blaga in drugih virov v višini 388.788,11 EUR.

Tabela 1: *Prihodki za izvajanje javne službe v letu 2008*

Postavka konta	Znesek v EUR
SKUPAJ prihodki iz trga	388.788,11
SKUPAJ prihodki iz javnih virov	2.129.146,09
SKUPAJ prihodki za izvajanje javne službe	2.517.934,20

*Vir: Narodna galerija.*

Kot prikazuje Tabela 2, so bili prihodki, ki se nanašajo na dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu, realizirani na podlagi nadomestil oz. najemnin za uporabo prostorov, garaž, prihodkov od prodaje storitev, prihodkov od sponzorjev, prihodkov od prodaje komisijskega blaga, prihodkov od obresti ter drugih virov. Skupaj so bili realizirani v višini 162.256,06 EUR

Tabela 2: *Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2008*

Postavka konta	Znesek v EUR
Prihodki od najemnin za poslovne prostore	24.717,60
Prihodki od drugih najemnin	7.437,34
Prihodki od najemnin za poslovne prostore – garaže	17.505,69
Prihodki od najemnin za poslovne prostore – občasno	49.915,00
Prihodki od prodaje storitev	18.327,88
Prihodki od sponzorjev	37.524,80
Prihodki od prodaje blaga – komisija	6.402,98
Prihodki od obresti od danih posojil – občanom	424,77
SKUPAJ prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu	162.256,06

*Vir: Narodna galerija.*

Kot je razvidni iz zgornje tabele, največji del prihodkov tržne dejavnosti predstavljajo prihodki od najemnin. Skupaj je bilo v letu 2008 realiziranih 92.138,29 EUR prihodkov od najemnin. Drugi največji sklop prihodkov na trgu so predstavljali sponzorji. V letu 2008 je bilo realiziranih 37.524,80 EUR sponzorskih storitev. Za zavod so bili pomembni tudi prihodki od prodaje storitev (v letu 2008 v višini 18.327,88 EUR) in prihodki od komisijskega blaga (6.402,98 EUR v letu 2008). Celotni prihodki zavoda po načelu denarnega toka v letu 2008 tako znašajo 2.680.190,26 EUR.

#### **4.2 Sodila, uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu**

Ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi na trgu, zahteva predvsem boljše definiranje prejemkov in izdatkov za opravljanje javne službe, s tem pa tudi boljše reguliranje

dejavnosti javne službe. Zato mora država okrepiti svojo regulatorno funkcijo nad izvajanjem javne službe. Kot regulator javne službe mora država v področni zakonodaji (zakoni, podzakonski predpisi, nacionalni programi) določiti standarde in normative (Zemljič, 2000, str. 115–116):

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

Dejavniki, ki jih pri politiki razporejanja stroškov na tržne dejavnosti in dejavnosti javne službe upošteva javni zavod so (Zver, 2003, str. 24 - 25):

- ❖ Možnost pokrivanja stroškov: javni zavodi velikokrat prevalijo del stroškov, ki bi jih morala pokriti tržna dejavnost, na dejavnost javne službe, za katero dobijo denar iz
- ❖ proračuna. Del stroškov za izvajanje tržne dejavnosti torej pokrijejo tudi iz javnih virov, kar povzroča neučinkovitost in neracionalnost izvajanja javne službe ter boljši položaj javnega zavoda na trgu, ker le ta lahko ponudi storitve po nižji ceni.
- ❖ Umestitev tržne dejavnosti kot dopolnilno dejavnost zavoda: uvedena z namenom, da se izkoristijo še dodatne proste zmogljivosti, ki jih ima javni zavod, zato da bi s tem pokrili fiksne stroške, ki naj bi jih sicer pokrila redna dejavnost.
- ❖ Interes zaposlenih, da povečujejo plače z izpolnjevanjem pogojev za povečano delovno uspešnost: presežki prihodkov ustvarjenih s tržno dejavnostjo se razdelijo kot dodatek k plači za delovno uspešnost. Problem je v tem, da javni zavodi zaradi tega vedno bolj težijo k presežku iz naslova tržnih dejavnosti in to morda tudi na račun dejavnosti javne službe.

Tabela 3 prikazuje, kako je izračunan delež prihodkov na trgu za določitev odhodkov, ki jih težko ločimo drugače kot z deležem. Prihodke zavoda smo v letu 2008 ločevali v pogledu analitičnih kontov na način, da je možno ločiti, kateri prihodki so realizirani izključno od tržne dejavnosti in kateri od dejavnosti javne službe.

Tabela 3: *Prihodki od prometa blaga in storitev na trgu in celotni prihodki zavoda v letu 2008 ter izračun deleža prihodkov od tržne dejavnosti (v EUR)*

Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu	162.256,06 EUR
Celotni prihodki zavoda	2.680.190,26 EUR
<b>Delež prihodkov tržne dejavnosti</b>	<b>6,05 %</b>

*Vir: Narodna galerija.*

V Tabeli 4 pa je predstavljeno, kako smo na podlagi deleža, ki smo ga izračunali na podlagi prihodkov od prodaje blaga in storitev na trgu, izračunali odhodke na trgu. Dejavnosti javne službe in trga so neločljivo medsebojno povezane, da velike večine odhodkov ni možno ločevati na trg in javno službo. Zato je za izračun odhodkov dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu uporabljena metoda, da je del odhodkov, ki se neposredno nanašajo na javno službo, izločena; del odhodkov, ki so neposredni stroški tržne dejavnosti, so v celoti

upoštevani: preostali odhodki (večino vseh odhodkov poslovnega leta) pa so, na podlagi ocene deleža tržne dejavnosti v preostalih odhodkih, ločeni in pripisani odhodkom od tržne dejavnosti ustrezen del.

Tabela 4: *Odhodki od prometa blaga in storitev na trgu in celotni odhodki zavoda v letu 2008 (v EUR)*

Odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu	161.977,24 EUR
Celotni odhodki zavoda	2.675.584,89 EUR

*Vir: Narodna galerija.*

V Tabeli 5 so prikazani celotni odhodki zavoda v letu 2008. Ti so znašali 2.675.584,89 EUR, po načelu denarnega toka. Pretežni del odhodkov poslovnega leta 2008 predstavljajo stroški dela, stroški storitev in stroški materiala. Stroške dela predstavljajo bruto plače, nadomestila plač, povračila za prevoz in prehrano, regres za letni dopust, prispevki na bruto plače, davek na izplačane plače, jubilejne nagrade, odpravnine, solidarnostne pomoči, premije kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja in drugi izdatki zaposlenim.

Tabela 5: *Odhodki zavoda v letu 2008 po naravnih vrstah stroškov*

Postavka	Znesek v EUR
Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga	135.797
Stroški materiala	567.779
Stroški storitev	1.027.132
Stroški dela	900.232
Amortizacija	7.018
Drugi stroški	37.496
Finančni odhodki	131
Skupaj	2.675.585

*Vir: Narodna galerija.*

### 4.3 Poslovni rezultat zavoda

Poslovni izid javnega zavoda je lahko bodisi presežek prihodkov ali presežek odhodkov. Osnovni cilj posameznega javnega zavoda pa ni doseganje čim višjega presežka prihodkov, ampak z danimi, omejenimi sredstvi doseči maksimalne koristi in zadovoljstvo uporabnikov storitev javne službe. Poslovni izid javnega zavoda naj bi bil v delu, ko gre za opravljanje javne službe, pozitiven, vendar blizu nič. Visoko pozitiven poslovni izid opozarja na nepravilnosti v sistemu financiranja, to je lahko znak, da financer iz javnofinančnih virov zagotavlja preveč sredstev.

Zavod je v letu 2008 izkazal presežek prihodkov nad odhodki v višini 4.605,37 EUR. Na podlagi obračuna Davka od dohodka pravnih oseb iz dela obdavčljive dejavnosti je bila izkazana obveznost zavoda za plačilo davka v znesku 1.781,76 EUR. Davčna osnova se je zmanjšala na podlagi davčnih olajšav za zaposlene invalidne osebe.

Po Zakonu o zavodih mora zavod vsak presežek prihodkov nad odhodki nameniti za opravljanje in razvoj svojih dejavnosti, vendar zakon hkrati dopušča, da se v aktu o ustanovitvi javnega zavoda uporaba presežka prihodkov opredeli tudi drugače. Javni zavodi z aktom o ustanovitvi običajno določijo, da lahko odločajo samostojno uporabi presežka od prodaje blaga in storitev na trgu. Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih (Uradni list RS, št. 18/94 in 98/99) pa je omogočil, da se presežki prihodkov iz tržne dejavnosti lahko namenijo tudi za povečanje sredstev za plačilo delovne uspešnosti (na podlagi soglasja ustanovitelja), zato se običajno razdeli zaposlenim kot dodatek k plači za delovno uspešnost.

#### **4.4 Pojasnila k postavkam iz bilance stanja**

##### **4.4.1 Obveznosti do virov sredstev**

V Tabeli 6 so prikazane obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, ki znašajo ob koncu leta 2008, 51.076.133,11 EUR. Gibanje teh obveznosti v letu 2008 je bilo, kot sledi v spodnji tabeli, ki prikazuje stanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, na dan 31. 12. 2007, po uskladitvi z izkazom prihodkom in odhodkov z Ministrstvom za kulturo. Naslednje postavke prikazujejo povečanje vrednosti sredstev na račun nakupa umetnin, vrednotenja umetnin, nakupa opreme, investicijskega vzdrževanja in zmanjšanje sredstev v upravljanju zaradi amortizacije. Postavka konta 985000 pa izkazuje presežek prihodkov nad odhodki, ki je v letu 2008 znašal 4.605,37 EUR. V zadnji vrstici pa so izkazana skupna sredstva v upravljanju, z vsemi povečanji in zmanjšanji med letom, o katerih mora zavod po ugotovljenem rezultatu poročati in se uskladiti z ministrstvom.



Tabela 6 Gibanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, v letu 2008 (v EUR)

Postavka konta 980000	V EUR
Stanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, na dan 31. 12. 2007, po uskladitvi	50.285.435,75
Investicijski transfer MK-dotacija za nakup umetnin	80.000,00
Investicijski transfer MK-dotacija za nakup umetnin II.	37.000,00
Ovrednotenje umetnin leta 2008	1.087.450,00
Amortizacija 2008 (v celoti v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje)	-549.924,44
Nakup opreme	50.000,00
Investicijsko vzdrževanje-del dotacij, katerih nakupi so evidentirani med osnovnimi sredstvi	40.000,00
Stanje obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, na dan 31. 12. 2008 (konto 980000)	51.029.961,31
Postavka konta 985000	V EUR
Presežek prihodkov nad odhodki 31. 12. 2007	41.566,43
Presežek prihodkov nad odhodki leta 2008	4.605,37
Presežek prihodkov nad odhodki 31. 12. 2008	46.171,80
Skupaj obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (konti 98)	51.076.133,11

Vir: Narodna galerija.

Preostale obveznosti do virov sredstev predstavljajo:

- ❖ kratkoročne obveznosti do zaposlenih; večji del zneska predstavljajo obveznosti za plačo za mesec december 2008, ki bodo izplačane v januarju 2009; prav tako gre tudi za obveznosti iz povračil stroškov, ki bodo ravno tako izplačane v januarju 2009;
- ❖ kratkoročne obveznosti do dobaviteljev
- ❖ druge kratkoročne obveznosti za – obračunani DDV, kratkoročne obveznosti za davek na izplačane plače in prispevke na bruto plače; kratkoročne obveznosti iz pogodbenega dela, avtorskih honorarjev ter prostovoljnega dela
- ❖ kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta
- ❖ pasivne časovne razmejitve v višini, ki so sestavljene iz kratkoročno odloženih prihodkov, ki nam jih je ministrstvo nakazalo v letu 2008, dejansko pa bo del stroškov nastopilo v letu 2009, kratkoročno odloženi prihodki od obresti in kratkoročno odloženi prihodki iz naslova projektov, za razstavo in zaključek projekta Slovenski impresionisti in njihov čas. Kratkoročno odloženi prihodki predstavljajo tudi donacije za razstavo, ter tudi DDV v danih predujmov.

Določeni uporabniki pasivne časovne razmejitve izkazujejo vračunane stroške oziroma odhodke največ 12 mesecev vnaprej. To so na primer namenska sredstva, prejeta za

pokrivanje določenih stroškov ali odhodkov, ki pa še niso nastali (kot v našem primeru za sanacijo strehe, stroški za razstavi).

#### 4.4.2 Sredstva

Zavod poleg osnovnih sredstev kot dolgoročna sredstva izkazuje tudi dolgoročno dana posojila. Kratkoročne terjatve do kupcev v državi ter izven nje. Dani predujmi in varščine; to so predujmi, dani za nakup tuje literature (prek Mladinske knjige, DZS in podobno). Kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN so terjatve do neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. Med njimi je največja terjatev do Ministrstva za kulturo, in sicer za sredstva za plače za mesec december 2008. Terjatve za kratkoročne finančne naložbe so po vsebini terjatvi iz naslova dolgoročno danih posojil, ki zapadeta v odplačilo v naslednjih 12 mesecih. Kratkoročne terjatve iz financiranja, so po vsebini terjatve za obresti od dolgoročnih posojil, ki zapadejo v plačilo v roku 12 mesecev, ki zapadejo v plačilo v letu 2008. Druge kratkoročne terjatve, predstavljajo prefakturirani stroški in terjatve iz naslova DDV.

Zavod ima tudi zaloge trgovskega blaga. Le-to se deli na blago v redni prodaji in blago v komisijski prodaji. Nabavno vrednost blaga se izkazuje po metodi maloprodajnih cen (s proti postavkami vračunanega DDV in vračunane razlike v ceni). Zavod je imel ob koncu leta 2008 odprte terjatve – neplačnike redno terjamo za plačilo in povečini dolg poravnajo ob prvem opozorilu.

Za nakupe umetnin – umetnostni inventar je galerija pridobila skupaj 117.000,00 EUR. Za nakup osnovnih sredstev je galerija pridobila 40.000 EUR po odločbi Ministrstva za kulturo za leto 2008, lastnih sredstev pa je namenila v znesku 18.195,42 EUR. Za investicijsko vzdrževanje smo od Ministrstva za kulturo pridobili 50.000 EUR po odločbi za leto 2008.

Pomembnejše spremembe v stalnih sredstvih so predstavljale spremembe v osnovnih sredstvih. V letu 2008 so se osnovna sredstva gibala kot sledi:

- ❖ v letu 2008 se je nabavna vrednost osnovnih sredstev povečala za 1.187.088,83 EUR, od tega so znašale :
  - nakup dolgoročnih premoženjskih pravic 364,37 EUR,
  - novo nabavljena oprema 57.831,05 EUR,
  - novo nabavljene umetnine 78.517,67 EUR,
  - novo pridobljene donirane umetnine 1.087.450,00 EUR,
  - novo nabavljeni knjižni fond 7.017,71 EUR
- ❖ vrednost odpisanih osnovnih sredstev v letu 2008 je znašala 44.091,97,
- ❖ popravki vrednosti osnovnih sredstev so se zmanjšali v skupnem znesku 52.744,85 EUR, kot posledica vlaganj v investicijsko vzdrževanje objektov, amortizacija osnovnih sredstev je bila obračunana v višini 549.924,44 EUR.

## SKLEP

Pri pripravi diplomske naloge sem ugotovila, da ima organizacija računovodstva v javnem sektorju določene posebnosti. Javni zavodi so zavezani voditi računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka in po nastanku dogodka po načelu denarnega toka, kar pomeni dvojno vodenje. To postavlja vprašanje o smiselnosti dvojnega vodenja. Javni zavodi lahko poleg opravljanja javne službe opravljajo tržno dejavnost, kar je za vodenje računovodstva zelo pomembno, saj je ti dve dejavnosti potrebno ločiti tako s strani odhodkov kot prihodkov. Prihodke zavoda je možno ločevali na način, kateri prihodki so realizirani izključno od tržne dejavnosti in kateri od dejavnosti javne službe. Na podlagi tega izračunanega deleža prihodkov na trgu določimo tudi odhodke, katere težko ločimo drugače, kot z deležem. Razmejevanje med računovodskim izkazovanjem, koliko stroškov dejansko nastaja pri izvajanju javne službe, ki se financira iz javno finančnih virov, koliko pri opravljanju storitev javne službe na trgu in koliko pri izvajanju lastnih tržnih dejavnostih, je v praksi zelo težko, zato uporabljamo delež, ki ga izračunamo na podlagi prihodkov.

Tržna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovne dejavnosti zavoda, o njenem izvajanju odloča zavod sam, odvisno od kadrovske in drugih zmogljivosti, sam določi tudi obseg in vsebino dejavnosti, izvaja jo, če je povpraševanje po tej dejavnosti, odvisno od povpraševanja pa prilagaja vsebino in obseg dejavnosti. Prodajno ceno takšni storitvi ali blagu se določi v višini, ki lahko pokriva le stroške, povezane s to dejavnostjo, oz. poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavodu, ki prinaša tudi dobiček. V javnih službah javni interes prevladuje nad zasebnim cilji, njihovo delovanje ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev.

Računovodstvo v javnih zavodih pa teži k temu, da se celotni javni sektor vodi enako in da se uporabljajo enotni kontni načrti. Javni zavodi pri vodenju poslovnih knjig in pripravi letnih poročil uporabljajo Zakon o računovodstvu, podzakonske predpise in upoštevajo slovenske računovodske standarde. Računovodsko načelo denarnega toka pri izkazovanju prihodkov oziroma odhodkov upoštevajo državni oziroma občinski organi in organizacije, ki jih je ustanovila država ali občina. Vse pravne osebe pa so pri vodenju poslovnih knjig dolžne uporabljati enotni kontni načrt.

Zavodi, ki opravljajo javne službe, so nesporno posebnega družbenega pomena in kot taki prispevajo velik delež v državno blagajno. Prav zaradi tega so te dejavnosti pod nadzorom oziroma vplivom države, saj prav ta kot ustanoviteljica izkazuje svoj nadzor z neposrednim vplivom. Zato so pomembna tudi poročila, ki jih morajo zavodi posredovati pristojnemu ministrstvu. Posebnost je tudi premoženjska bilanca, ki jo lahko opredelimo tudi kot računovodski izkaz. Po vsebini je enak bilanci stanja, ki je namenjena predstavitvi podatkov o finančnem premoženju države, kot tudi predstavitvi obveznosti, ki jih ima država do drugih domačih in tujih subjektov. Zavezanci za sestavo so tisti zavezanci, ki po zakonu o računovodstvu pri vodenju poslovnih knjig uporabljajo enotni kontni načrt, predpisan s

pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

Posebnosti vodenja računovodstva javnih zavodov je tudi odbitni delež, ki se ga določi na podlagi zneska letnega prometa zavoda, ki se nanaša na promet, od katerega ima zavod pravico do odbitka vstopnega DDV, brez DDV, deljeno z celotni zneskom letnega prometa, od katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV, vključno z subvencijami in dotacijami. Odbitni delež za tekoče leto se začasno določi na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Odbitki, opravljeni na podlagi takega začasnega deleža, se morajo popraviti, ko se v naslednjem letu ugotovi oziroma določi končni odbitni delež za preteklo leto.

Posebnosti zavodov so tudi sredstva v upravljanju, ki jih ustanovitelj priskrbi in mu jih da v upravljanje, tako nepremičnine, investicijsko vzdrževanje, ki povečujejo vrednost nepremičnine, kot tudi osnovna sredstva, drobni inventar. Tudi amortizacija zmanjšuje vrednost sredstev v upravljanju, kar posledično pomeni, da ne vpliva na poslovni rezultat ampak na sredstva v upravljanju. Umetnine, ki pa jih zavod pridobi brezplačno od donacij posameznikov, se ovrednotijo in povečujejo vrednost sredstev v upravljanju.

## LITERATURA IN VIRI

1. Arnold J. & Turley S. (1996). *Accounting for Management Decisions*. Third edition. London: Prentice Hall.
2. Cerkvenik, S. (1998). *Analiza delovanja javnih podjetij*. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
3. Čadež, M. (2003). *Računovodstvo javnih zavodov*. Ljubljana: Poslovna fakulteta.
4. Čižman, M. (2005). *Vsebina letnih poročil javnih zavodov*. Revija za računovodstvo in finance, Iks, številka 3, str. 26
5. Čižman, M. (2008). *Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov*. Revija za računovodstvo in finance, Iks, številka 3, (40-42), str. 168-169
6. Čižman, M. (2009). *Sestavljanje letnega poročila za leto 2008 za določene uporabnike enotnega kontnega načrta*. Revija za računovodstvo in finance, številka 3, Iks, str. 6
7. Čižman, M. & Zupančič, V. (2009). *Popis po zakonu o računovodstvu*. Revija za računovodstvo in finance, Iks, številka 11, str. 73-74
8. Čižman, M. & Zupančič, V. (2009). *Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. Iks, številka 3, 10, 34, str. 42-43
9. Čok, M., Prevolnik Rupel V., Stanovnik T., Cirman A. & Mrak M. (2006). *Javne finance v Slovenije*. 2. izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Freeman, J. Robert & Shoulders, D. Craig. (1993). *Governmental and Nonprofit Accounting. Englewood Cliffs*. New Jersey: Prentice Hall.
11. Hočevnar, M. & Igličar, A. (1996). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
12. Ivanjko, Š. (2001). *Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda: Zbornik referatov III. Seminarja o javnih financah in državnem revidiranju*. (127-140str.) Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije ekonomistov Slovenije.
13. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgovom*. Ljubljana: znanstveno in publicistično središče.
14. Kavčič, S. (2001). *Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: Zbornik referatov III seminarjev o javnih financah in državnem revidiranju*. (154 str.) Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
15. *Kodeks računovodskih načel*. (1998). Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo
16. *Letno poročilo za leto 2008*. Ljubljana: Narodna galerija.
17. Metodološko navodilo za predložitev letnih poročil pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 138/06, 14/09).
18. Mužina, A. (2001). *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: Zbornik referatov LM Veritas.
19. Pendlebury, M. (1992). *Public sector accounting*. London: Pitman.
20. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07 in 124/08.

21. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 138/06, 120/07 in 112/09.
22. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 141/04, 117/05, 138/06, 120/07, 124/08 in 112/09.
23. Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu. Uradni list RS, št. 117/02 in 134/03.
24. Pravilnikom o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. Uradni list RS, št. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09 in 112/09.
25. Turk, I., Kavčič, S. & Kokotec - Novak, M. (2001). *Poslovodno računovodstvo*: četrta izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
26. Turk, I. et al. (1999). *Finančno računovodstvo*. Prva izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
27. Sklep o ustanovitvi javnega zavoda Narodna galerija. Uradni list RS, št. 8/04.
28. *Slovenski računovodski standardi 2006*. (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. AJPES: Statistika finančnih računov. Najdeno 20. decembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.ajpes.si/dokumenti>
30. Štekelj, V., Zupančič, V. & Čižman, M. (2006). *Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. Revija za računovodstvo in finance, Iks, številka 3, 10 str.
31. Zalokar, N. (2008). *Dokončni poračun odbitka ddv*. Revija za računovodstvo in finance Iks, številka 3, 274 str.
32. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/2002-ZJF-C).
33. Zakona o Banki Slovenije (Uradni list RS, št. 72/06).
34. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 121/91, 451/94, 8/96, 36/00).
35. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/07, 30/02, 56/02, 110/02, 127/06, 14/07, 64/08, 109/08 in 49/09).
36. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO Uradni list RS, št. 117/06, 76/08, 92/08, 5/09 in 96/09).
37. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98, 67/02).
38. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 42/09)
39. Zemljiči, P. (2000). *Razmerje med neposrednimi in posrednimi uporabniki državnega in občinskega proračuna po zakonu o javnih financah*. (str. 115-116). Zbornik referatov II. Seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
40. Zupančič, V. (2008). *Končni obračun amortizacije pri pravnih osebah javnega prava*, Revija za računovodstvo in finance, Iks. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 3, str. 162-164
41. Zupančič, V. (2009). *Stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev*, Revija za računovodstvo in finance. Iks, številka 3, 29 str.

42. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*. Delovni zvezek Urada RS za makroekonomske analize in razvoj. Ljubljana: Urad za makroekonomske analize in razvoj, (24 - 25), 10 str.
43. Žnidar, S. (2008). *Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ*, Revija za računovodstvo in finance, Iks, številka 1-2, str. 273-276

## **PRILOGA**

### Priloga 1: Seznam kratic

ZZZS – Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije

ZPIZ – Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje

EKN – Enotni kontni načrt

AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

ZDDV – Zakon o davku na dodano vrednost

ZDDPO – Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb

SRS – Slovenski računovodski standardi

ZJF – Zakon o javnih financah

DDV – Davek na dodano vrednost