

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

**DIPLOMSKI DELO**

**POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA ZAVODOV**

Ljubljana, februar 2002

MARJETA MLINAR

## KAZALO

1. UVOD	1
2. JAVNA SLUŽBA	2
3. ZAVODI	4
3.1. GOSPODARSKI JAVNI ZAVODI	4
3.2. JAVNI ZAVODI	7
3.2. ZAKONSKA OPREDELITEV	9
3.3.1. Opredelitev gospodarskih javnih služb – Zakon o gospodarskih javnih službah	9
3.3.2. Opredelitev javnih zavodov – Zakon o zavodih	11
4. RAČUNOVODSTVO ZAVODOV	12
4.1. OSNOVNI POJMI RAČUNOVODSTVA	12
4.2. RAČUNOVODSTVO V ZAVODIH ZDA	14
4.3. RAČUNOVODSTVO GOSPODARSKIH JAVNIH ZAVODOV	17
4.3.1. Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja	18
4.3.2. Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja	19
4.3.3. Posebnosti obračunavanja amortizacije	21
4.3.4. Posebnosti prevrednotovanja	22
4.3.5. Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja	23
4.3.6. Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov	24
4.3.7. Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida	25
4.3.8. Oblika izkaza uspeha in bilance stanja	25
4.3.9. Vrste in vsebine posebnih razpredelnic ali pojasnil k računovodskim izkazom	26
4.4. RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV	28
4.4.1. Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja	28
4.4.2. Posebnost vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja	29
4.4.3. Posebnosti obračunavanja amortizacije	30
4.4.4. Posebnosti prevrednotovanja	31

4.4.5. Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja	32
4.4.6. Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov	32
4.4.7. Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida	32
4.4.8. Oblika izkaza uspeha bilanca stanja	33
4.4.9. Vrste in vsebine posebnih razpredelnic ali pojasnil k računovodskim izkazom	33
5. SKLEP	34
LITERATURA	36
VIRI	37

## 1. UVOD

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

Republika Slovenija je že leta 1991 sprejela zakon o zavodih, s katerim je uredila statusna vprašanja zavodov. Tako je uredila zelo pomembna področja kot so dejavnost vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in tudi drugih dejavnosti, katerih glavni cilj opravljanja dejavnosti ni dobiček. Zakon o zavodih je tako postal temelj za javne zavode.

Leta 1993 pa je Republika Slovenija sprejela zakon o gospodarskih javnih službah. Ta zakon ureja celoten sistem javnih služb na področju materialne infrastrukture. Zakonsko je torej opredelila tudi gospodarske javne zavode.

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

V drugem poglavju sem opredelila javno službo in razloge, da si pristojnosti opravljanja javnih služb lasti država.

V tretjem poglavju sem predstavila gospodarske javne zavode in javne zavode. Predstavila sem njihove značilnosti, vrste dejavnosti in njihovo financiranje. V zadnjem delu sem na osnovi zakonov opredelila posamezne oblike.

Četrto del, ki je hkrati tudi najboljše del, je namenjen računovodstvu. Za začetek sem navedla nekaj osnovnih pojmov računovodstva in kratek opis Slovenskih računovodskih standardov. Ker se zdi zanimivo spoznati, kako je računovodska služba v zavodih organizirana drugod po svetu sem predstavila ureditev računovodstva v zavodih v ZDA, katerega smernice so že postavljene, se pa še naprej razvijajo in dopolnjujejo. Nadalje pa podrobno obrazložim vse posebnosti gospodarskih javnih zavodov in javnih zavodov. Najbolj so v računovodstvu samem vidne posebnosti, ki nastanejo zaradi ustanovitelja – države.

V zadnjem petem poglavju so strnjene sklepne misli.

## **2. JAVNA SLUŽBA**

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

V Sloveniji pojem javna služba zajema le servisno funkcijo države in lokalne skupnosti. V tujini pogosto zajema tudi oblastno funkcijo (Mužina, 2001, str. 175).

Pojem javne službe je v našem pozitivnem pravu in teoriji opredeljen funkcionalno. 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 njena enaka 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).

Javne službe lahko razdelimo na gospodarske in negospodarske. Obe pa sta določeni s posameznimi področnimi zakoni. Oba sistemska zakona, Zakon o gospodarskih javnih službah in Zakon o zavodih, ne določata, katere dejavnosti so javne službe, temveč urejata le režim njihovega izvajanja (Mužina, 2001, str. 175).

Z gospodarskimi javnimi službami se zagotavljajo materialne javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavljata Republika Slovenija oziroma občina, zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu (Mužina, 2001, str. 175). Gospodarske javne službe delimo na državne in lokalne. Državne so tiste, za katere zagotavljanje je odgovorna država, lokalne pa tiste, za katerih izvajanje so odgovorne občine.

Poleg tega, deli zakon gospodarske javne službe še na obvezne in izbirne. Obvezne so tiste, ki jih lokalna skupnost mora zagotavljati kot javne službe, izbirne pa tiste, ki jih lahko zagotavlja, ni pa to nujno. Od tega pojma moramo razlikovati obveznosti oziroma neobveznosti uporabe javne dobrine. Za razliko od določitve neke dejavnosti za javno službo, ki jo lahko, glede na že omenjeno določi le zakon, lahko obveznost uporabe dobrine, ki se zagotavlja z izbirno javno službo, določi tudi odlok.

### **3. ZAVODI**

Zakon o zavodih vsebuje določbe, ki se nanašajo na organizacijo javnega zavoda, zakon o javnih gospodarskih službah pa opravljanje javnih služb, ki jo lahko opravlja javni gospodarski zavod. Če primerjamo pristop zakonodajalca k opredelitvi pojma zavoda in pojma gospodarske javne službe ugotavljamo, da je temeljni poudarek na razmerju zavoda ko organizacije in gospodarskih javnih služb do trga, oziroma tržnih razmerij (Ivanjko, 2001, str. 129).

Zavodi se ustanovljajo in so namenjeni za opravljanje dejavnosti, katerih cilj »ni pridobivanje dobička«. Gospodarske javne službe pa so tiste službe oziroma dejavnosti, »kadar in v kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu«. Z drugimi besedami zakonodajalec tako izhaja, predvsem pri opredeljevanju statusnih vprašanj subjekta, ki opravlja omenjene dejavnosti, kot tudi glede vsebine javnih služb, iz opredeljevanja vsebine dejavnosti in storitev, oziroma poslov, ki jih opravljajo omenjeni subjekti. Bistveno je, da ne gre za dejavnosti, ki se pojavljajo na trgu (Zbornik referatov, 2001, str. 129).

Pri zavodih je poudarek na cilju opravljanja dejavnosti, ki ne sme biti usmerjena v pridobivanje dobička, katerega pa je mogoče pridobivati praviloma le na trgu. Pri gospodarskih javnih službah je poudarek na dejavnost, ki jih ne ponuja trg.

#### **3.1. GOSPODARSKI JAVNI ZAVODI**

Gospodarski javni zavodi vodijo računovodstvo tako, kot je to določeno za gospodarske družbe oziroma javna podjetja. V bistvu gre tu za opravljanje gospodarskih dejavnosti, kjer pa dobiček ni edini cilj delovanja (Turk et al., 1999, str. 297).

S pojmom javno podjetje označujemo tiste organizacije, ki proizvajajo in prodajajo izdelke in/ali storitve in katerih lastnik čistega premoženja ni privatni delničar

ampak država. Potemtakem lahko javno podjetje imenujemo »državnolastniško podjetje« (Rees, 1989, str. 1).

Za javno podjetje je več različnih opredelitev, v vseh pa najdemo te skupne značilnosti (Turk et al., 1999, str. 284):

1. Javno podjetje teži pri svojem poslovanju k doseganju čim večjega dobička in prispevka k splošni blaginji.
2. Njegova lastnica ali vsaj večinska lastnica je država, saj je večinska delničarka; država v celoti nadzira njegovo delovanje.
3. Ima določeno stopnjo samostojnosti, odvisno od tega, za kakšno vrsto podjetja oziroma za kakšno panogo dejavnosti gre.
4. Je komercialno dejavno, kar kaže željo po kar največjem doseganju dobička in kar največjem zmanjševanju stroškov ter kar največjem uresničevanju družbenih interesov.

Iz tako opredeljenih značilnosti javnega podjetja lahko ugotovimo, da mora javno podjetje delovati tako, da zagotovi temeljne družbene cilje in interese, hkrati pa mora skrbeti za uspešno in učinkovito poslovanje. Zaradi zagotavljanja družbenih ciljev in interesov država pogosto vpliva na delovanje javnega podjetja in ga tudi usmerja. Zato tudi največkrat prevladajo družbene prednosti. Podjetniški cilj, torej uspešno in učinkovito poslovanje, pa je pogosto šele na drugem mestu.

Iz druge točke opredelitev javnega podjetja je razvidno, da je država lastnica ali pa večinska lastnica javnega podjetja. Država kot lastnica (Turk et al., 1999, str. 286):

1. določa obseg in dejavnost podjetja,
2. določa cene izdelkom ali storitvam, ki jih proizvaja oziroma opravlja javno podjetje,
3. odloča o naložbah v javnem podjetju, vsaj o tistih, ki se nanašajo na razširjeno reprodukcijo,
4. odloča o uporabi čistega dobička, če ga podjetje ima in o poravnavi izgube, če jo podjetje ima.



Da država vpliva na delovanje javnega podjetja in ga usmerja, je razvidno tudi iz financiranja javnih služb. Gospodarske javne službe se financirajo:

1. s ceno javnih dobrin. Uporabo tistih javnih dobrin, za katere lahko določimo uporabnika, in ki so po uporabniku izmerljive, plačujejo uporabniki kot ceno proizvoda ali storitve,
2. iz proračunskih sredstev. Iz teh sredstev se financirajo gospodarske javne službe, s katerimi se zagotavljajo javne dobrine, katerih uporabniki niso določljivi ali katerih uporaba ni izmerljiva. Iz proračuna pa se pridobijo tudi sredstva za subvencioniranje cene javnih dobrin,
3. iz drugih virov, določenih z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti. To so predvsem lokalne dajatve.

Obseg javnih podjetij je v posameznih državah različen. Določen je z naravnimi dejavniki okolja, v katerem deluje, z ideologijo, običaji in modelom družbenogospodarskega razvoja. Za to, da se za opravljanje nekaterih dejavnosti namesto gospodarskih družb, katerih cilj je le doseganje dobička, ustanovijo javna podjetja, je več razlogov. Med njimi so najpomembnejši (Turk et al., 1999, str. 285):

1. odsotnost delovanja tržnih zakonitosti pri opravljanju te dejavnosti in včasih kot posledica tega cena, ki ne omogoča niti enostavne reprodukcije, včasih pa cena, na podlagi katere lahko podjetje oblikuje dobiček in s tem vir za financiranje razširjene reprodukcije,
2. nujnost trajnega opravljanja posamezne dejavnosti; gospodarske družbe, katerih cilj je predvsem dobiček, seveda opustijo dejavnost, ki ne prinaša dobička; za dejavnost, med katere sodijo gospodarske javne službe, pa je značilno, da je njih opravljanje nujen pogoj za obstoj družbe kot celote,
3. krog uporabnikov; nekatere dejavnosti so take, da morajo biti njihovi proizvodi ali storitve na voljo vsem in jim tudi niso določene prodajne cene; zato je prav, da k stroškom njih pridobivanja prispevajo vsi uporabniki; gre za splošne dobrine, kjer ni (in ne sme biti) ustreznika med prispevkom uporabnika in koristjo, ki jo dobi z dobrino; to je vzrok za posredno pokrivanje proizvodnih stroškov, ki se najlaže izvede prek javnega podjetja;

4. dejavnost je treba izvajati ne glede na to, ali tisti, ki jo izvajajo, vidijo svoje lastne koristi ali ne; poleg tega pa so nekatere dobrine tudi takšne, da jih uporabniki zaradi splošnih interesov morajo uporabljati (prisila država); če bi morali te dobrine plačevati po neki ceni, bi bilo to lahko vzrok, da dobrin ne bi uporabljali;
5. za izvajanje dejavnosti posebnega družbenega pomena se pogosto uporabljajo sredstva, ki so v splošni rabi, ali naravna bogastva, ki so zunaj pravnega prometa; zato njihova premestitev v zasebni sektor preprosto ni mogoča, saj teh sredstev ni mogoče vključiti v tista, s katerimi zasebne gospodarske družbe odgovarjajo za svoje obveznosti.

### **3.2. JAVNI ZAVODI**

Zavod, oblikovan po zakonu o zavodih, so organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje javnih služb, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Zavod, ustanovljen za opravljanje javnih služb, je 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, Shoulders, 1993, str.1):

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

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

1. dejavnost javne službe, ki je financirana iz proračuna. Obseg, cene in vsebino določi država,
2. dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu. Vsebina in kakovost te dejavnosti določi država, lahko določi tudi obseg ali pa ne, vendar cene določi zavod sam,
3. dejavnost, ki ne sodi v javno službo. Vsebino, obseg in ceno določi zavod sam.

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. Iz zgornje opredelitve dejavnosti je razvidno, da je dejavnost pod prvo točko javna služba, dejavnost pod tretjo točko pa je tržna dejavnost. Dejavnost pod drugo točko ni tako jasno opredeljena, in obstaja kar nekaj različnih mnenj in zaključkov.

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

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

Javni zavodi se financirajo iz:

1. javnih sredstev,
2. sredstev ustanovitelja,
3. sredstev od prodaje učinkov delovanja,
4. donacij, prispevkov sponzorjev in podobnih virov,
5. šolnin, prispevkov staršev v šolstvu.

### **3.3. ZAKONSKA OPREDELITEV**

#### **3.3.1. Opredelitev gospodarskih javnih služb – Zakon o gospodarskih javnih službah**

Skladno z določbo 1. Člena zakona o gospodarskih javnih službah so gospodarske javne službe opredeljene kot gospodarske dejavnosti, s katerimi se zagotavljajo materialne javne dobrine. Materialne javne dobrine so proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjanje je v javnem interesu. Te storitve zagotavlja Republika Slovenija oziroma lokalna skupnost s pomočjo gospodarskih javnih služb zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu ali če bi bilo to v nasprotju z javnim interesom. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb.

Zakon o gospodarskih javnih službah pozna naslednje oblike gospodarskih javnih služb:

1. režijski obrat. Režijski obrati nimajo lastnosti pravne osebe. Organizirani so kot samostojni ali kot nesamostojni režijski obrat. Dejavnost v režijskem obratu se opravlja, kadar je zaradi majhnega obsega ali značilnosti službe neekonomično ali neracionalno ustanoviti javno podjetje ali podeliti koncesijo. Režijski obrat je organizacijska enota uprave oziroma službe lokalne skupnosti,
2. javni gospodarski zavod. Ustanovi se za opravljanje ene ali več gospodarskih dejavnosti, kadar se te v celoti izvajajo kot neprofitne. Javni gospodarski zavod

je pravna oseba in nastopa v pravnem prometu ter odgovarja za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem. Če pa je z aktom o ustanovitvi določeno, da ni pravna oseba, pa izvršuje javna pooblastila v imenu in na način ustanovitelja,

3. javno podjetje. Ustanovilo naj bi se za opravljanje gospodarskih javnih služb večjega obsega ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti. Te dejavnost je mogoče opravljati kot profitne,
4. koncesionirana gospodarska javna služba. Tu država podeljuje pravico opravljati določeno javno službo zasebnopravnemu subjektu, ki jo opravlja v svojem imenu in za svoj račun. Določi pa tudi pogoje delovanja ter izvajanje te službe tudi nadzoruje,
5. vlaganje javnega kapitala v dejavnost oseb zasebnega prava. Država s tem zagotavlja, da zasebnopravni subjekti v okviru svoje dejavnosti proizvajajo tudi proizvode ali opravljajo storitve, ki so predmet določene javne službe, npr. vlaganje javnega kapitala v zasebne projekte malih hidrocentral za proizvodnjo električne energije.

Zakon nadalje določa, da se objekti in naprave, namenjeni za izvajanje obveznih gospodarskih javnih služb, ki so določeni kot javno dobro, uporabljajo samo na način in pod pogoji, določenimi z zakonom. Lokalna skupnost lahko predpiše pogoje in način javne, posebne in podrejene rabe objektov in naprav, namenjenih za izvrševanje lokalnih gospodarskih javnih služb. Z uporabo objektov in naprav, namenjenih za izvajanje gospodarskih javnih služb, ali s pogoji za njihovo rabo se ne sme omejevati osnovni namen objekta ali naprave, razen če to zahteva ohranitev njegove substance.

Objekti in naprave so infrastrukturni objekti, naprave in omrežja ter premična in druga sredstva. Infrastrukturni objekti so po SRS 35 sistem objektov in naprav ter posamezni objekti in naprave, ki sestavljajo omrežja, namenjena za uporabo javnih gmotnih dobrin, zagotovljenih z opravljanjem gospodarskih javnih služb. Mednje se štejejo cestne in železniške prometnice s spremljajočimi objekti, sredstva za prenašanje energije, sredstva za prenašanje informacij in podobno. To so namreč sredstva, ki so nujna za opravljanje gospodarskih javnih služb in so v

lasti države ali občine. Država ali občina jih v svojih knjigah izkazujeta kot terjatev v vrednosti, ki je enaka čisti vrednosti sredstev danih v upravljanje.

Sredstva v upravljanju pa so po SRS 35 opredmetena osnovna sredstva v upravljanju ter denarna sredstva, terjatve in naložbe, katerih lastnica je država ali občina in so bila dana v upravljanje javnemu podjetju.

### **3.3.2. Opredelitev javnih zavodov – Zakon o zavodih**

Zavodi so v Sloveniji najbolj tipična in najbolj razširjena oblika opravljanja nepridobitne dejavnosti. Zakon o zavodih opredeljuje zavod kot organizacijo, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Ustanovijo pa jih lahko domače in tuje fizične in pravne osebe, če ni za posamezne dejavnosti ali posamezne vrste zavodov z zakonom določeno drugače.

Zakon o zavodih loči naslednje vrste zavodov:

1. javni zavod. V tem primeru je vsaj eden od ustanoviteljev država ali lokalna skupnost. V to skupino spadajo vsi državni zavodi, ki opravljajo negospodarske javne službe.
2. zavod s pravico javnosti. Takšen zavod ima javna pooblastila, kar pomeni, da pridobi koncesijo za opravljanje dejavnosti, ki je javna služba. Glede opravljanja javne službe ima pravice, dolžnosti in odgovornosti javnega zavoda.
3. privatni zavod. Ustanovi ga lahko vsakdo.

Vendar pa zakon posebej loči javne zavode od drugih in v 3. členu navaja, da se za opravljanje javnih služb ustanovijo javni zavodi. Le ti se lahko ustanovijo tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javne službe, če se opravljanje dejavnosti zagotavlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo.

Javne zavode lahko ustanovijo republika, občine, mesto in tudi druge z zakonom pooblašene pravne osebe, samoupravna narodnostna skupnost pa ima pravico soustanoviti ali sama ustanoviti javni zavod, ki opravlja dejavnost pomembno za uresničevanje pravic narodnosti. Vendar pa so soustanovitelj zavoda lahko tudi druge pravne in fizične osebe.

V 4. členu je urejen pravni status zavodov, ki so pravne osebe s pravicami, obveznostmi in odgovornostmi, ki jih določata zakon in akt o ustanovitvi. Javni zavod je tudi pravna oseba, če ni z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta drugače določeno, če torej javni zavod ni pravna oseba posluje v okviru pooblastil v pravnem prometu, ki izhajajo iz akta o ustanovitvi.

Zakon o zavodih tako ureja statusna vprašanja zavodov. Zakon o računovodstvu pa v prvem členu opredeli vodenje knjig. Prvi člen namreč pravi, da se z zakonom o računovodstvu ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelava letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in zakona o društvih.

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

## **4. RAČUNOVODSTVO ZAVODOV**

### **4.1. OSNOVNI POJMI RAČUNOVODSTVA**

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

S poslovanjem v najširšem pomenu razumemo nakupovanje prvin, proizvodnje in prodajanje proizvodov, nakupovanje in prodajanje blaga ter opravljanje storitev (Turk, Melavc, 2001, str. 11).

S poslovnim sistemom pa razumemo od okolja razmejeno in zaokroženo smiselno celoto, ki se ukvarja s poslovanjem; takšna celota ima lahko naravo podjetja ali zavoda, lahko pa je označena tudi zgolj kot celota poklicnega delovanja kakega človeka ali kakega državnega organa (Turk, Melavc, 2001, str. 11).

V vsaki državi obstaja potreba po poenotenju določenih računovodskih rešitev. V nekaterih primerih ga neposredno ureja kak zakon ali uredba, v sodobnosti pa se v tem pogledu uveljavljajo tudi poklicna združenja računovodij. Tako so računovodski standardi izpeljava načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov in informacij. V Sloveniji obstajajo od spomladi 1993 dalje Slovenski računovodski standardi. Zaradi njih ni več potrebe, da bi država s svojim Zakonom o računovodstvu in drugimi predpisi v podrobnosti določala ravnanje o okviru računovodstva.

Prvih 30 slovenskih računovodskih standardov ima splošen značaj, nadaljnji standardi pa veljajo le za posamezne vrste organizacij.

Standarde, ki imajo splošen značaj, lahko razdelimo na dva dela. Standardi od številke 1 do številke 19 se nanašajo na računovodsko merjenje in obravnavanje posameznih ekonomskih kategorij, standardi od številke 20 do številke 30 pa na posamezne sestavine celotnega računovodstva in na računovodska poročila ter izkaze, ki izhajajo iz njih (Turk, Melavc, 2001, str. 43).

Slovenski računovodski standardi so prilagojeni delovanju gospodarskih družb, kar pa zavodi niso. Zato za zavode veljajo posebni standardi, ki opredeljujejo pravila za vodenje poslovnih knjig ter sestavljanje in predlaganje računovodskih izkazov oziroma letnih poročil za pravne osebe, za katere na področju računovodstva ne veljajo določbe zakona o gospodarskih družbah.

Cilj računovodskega delovanja je izdelava računovodskih izkazov. Računovodske izkaze morajo izdelati podjetja ustanovljena po Zakonu o gospodarskih družbah in



zavodi ustanovljeni po Zakonu o gospodarskih javnih službah in Zakonu o zavodih. Organizacija lahko pripravi računovodske izkaze za lastno uporabo in le ti niso predpisani. Sama lahko določi posamezne postavke in oblike svojih lastnih izkazov. Temeljni računovodski izkazi pa so javni in morajo biti zasnovani na temeljnih računovodskih predpostavkah.

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

Temeljne računovodske predpostavke pa so po SRS:

1. časovna neomejenost delovanja (going concern): predpostavka pomeni, da bo obravnavana organizacija v dogledni prihodnosti še vedno poslovala. Organizacija nima namena niti potrebe, da bi ustavila ali pomembno skrčila obseg poslovanja.
2. dosledna stanovitnost (consistency): predpostavka pomeni, da se računovodske smernice dosledno uporabljajo iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje.
3. strogo upoštevanje nastanka poslovnega dogodka (accrual): predpostavka pomeni, da upoštevamo stroške in prihodke ob njihovem nastanku in jih evidentiramo v obračunskem obdobju, na katero se nanašajo.

#### **4.2. RAČUNOVODSTVO V ZAVODIH V ZDA**

V ZDA so računovodske smernice v zavodih že izdelane in dokaj natančno urejajo računovodsko službo v družbenih dejavnostih, vendar pa se še vedno dopolnjujejo in še vedno ostajajo nerešena nekatera vprašanja.

Nekatere poslovne aktivnosti zavodov so podobne tistim iz komercialnih podjetij, zato je računovodstvo v zavodih, ki evidentira te aktivnosti, podobno

računovodstvu v komercialnih podjetjih, mora pa upoštevati določene posebnosti zavodov in temu primerno evidentirati poslovne dogodke.

V ZDA zavodi ustanavljajo sklade, da bi z njihovo pomočjo kontrolirali namenske finančne vire. W.J. Vatter, ustanovitelj teorije o skladih, je poročevalsko enoto definiral kot sklad. Organizacije bi bile tako obravnavane kot en sklad ali kot več skladov, finančna poročila organizacij pa bi morala biti konsolidirana finančna poročila skladov (Jones, et al., 1992, str.129). V teh poročilih pa se, ravno tako kot v konsolidiranih poročilih za več podjetij, ne prikazujejo odnosi med skladi, s čimer se izognemo dvojnemu vštevanju postavk.

Sklad je fiskalna in računovodska enota, ki s pomočjo kontov prikazuje denarna in druga sredstva skupaj z obveznostmi ter njihove spremembe. Gre za računovodsko ločevanje sredstev, ki ni nujno tudi fizično ločevanje (Freeman, Shoulders, 1993, str. 8).

Ena od posebnosti računovodstva v zavodih ZDA je v tem, da je za razliko od komercialnih podjetij, kjer je vsak sklad del celotnega premoženja podjetja, sklad samostojna računovodska enota, ki ima svoje konte premoženja, obveznosti, prihodkov, odhodkov in namenskih skladov ter svojo glavno knjigo. Razlog za tako ločevanje je v tem, da imajo v komercialnih podjetjih maso sredstev, ki jih lahko na različne načine porabijo za doseganje glavnega cilja – zadovoljivega donosa na kapital. V zavodih pa je večina sredstev lahko porabljena le za določene namene, kar pomeni, da vseh sredstev zavoda ne moremo razumeti kot eno maso (Jones, et al., 1992, str. 158).

Politične, ekonomske in zakonske razmere na področju družbenih dejavnosti torej zahtevajo vodenje računovodstva na osnovi skladov. Poročila komercialnih podjetij na enem mestu predstavljajo informacije o podjetju. S pogledom na poročila je tako mogoče enostavno oceniti premoženje, obveznosti in lastniški kapital in določiti njegovo naravo. Večina finančnih poročil zavodov pa je sestavljena iz vrste neodvisnih ali kombiniranih poročil skladov, zato je ugotavljanje premoženja, obveznosti in namenskih skladov zamudnejše (Jones, et al., 1992, str. 164).

Posebnost pa je tudi v tem, da v zavodu namesto pojma 'strošek' v glavnem uporabljajo pojem 'izdatek', in sicer za tiste 'stroške', ki nastanejo v zvezi s finančnimi sredstvi, dobljenimi z neposlovnimi aktivnostmi zavoda (na primer proračunska sredstva).

Zavodi morajo na koncu leta sestaviti naslednja finančna poročila (Freeman, Shoulders, 1993, str. 720):

1. bilanca stanja,
2. poročilo o spremembah v namenskih skladih,
3. poročila o prihodkih, izdatkih in drugih spremembah v zvezi s tekočimi sredstvi.

Bilanca stanja v zavodih ZDA je sestavljena iz 5 skladov. Le ti so (Freeman, Shoulders, 1993, str. 702):

1. sklad tekočih sredstev – sestavljajo nenamenska in namenska sredstva. Nenamenska tekoča sredstva vsebujejo tista finančna sredstva, katerih namena uporabe ne določijo darovalci in drugi, ki jih zavodu dajo na razpolago ta sredstva. Namenska tekoča sredstva so tekoča sredstva, katerih namen uporabe je določen. Dokler ta sredstva niso uporabljena za svoj namen, se zaslužek od njih ne šteje kot prihodek.
2. posojilni sklad – vsebuje sredstva, ki so lahko posojena osebam, za katere je bil zavod ustanovljen. Za primer navedimo, da so to sredstva ki so lahko posojena študentom v nekaterih primerih pa tudi fakultetam in zaposlenim.
3. obdaritveni in podobni skladi – zaslužki od obdaritev so lahko določeni za nek namen ali pa ne. Če so določeni za nek poslovni namen, povečujejo namenski sklad namenskih tekočih sredstev, drugače pa se kot prihodek knjižijo v sklad nenamenskih tekočih sredstev.
4. sklad letnih življenskih dohodkov – vsebuje sredstva, dana zavodu s pogojem, da bo v prihodnosti plačeval določen znesek določeni osebi. Sklad se uporablja, če se znesek plačila koristniku spreminja glede na zaslužek sklada. Dogovori o življenskih dohodkih pa ponavadi zahtevajo plačilo dohodka ali njegovega deleža iz sklada do smrti koristniku ali darovalcu.

5. sklad stalnih sredstev sestavljajo:

- neporabljena sredstva – so transferji iz nenamenskih tekočih sredstev in povečujejo namenski sklad neporabljenih stalnih sredstev.
- stalna sredstva za obnovitve in zamenjave – so transferji iz nenamenskih tekočih sredstev in povečujejo namenski sklad stalnih sredstev za obnovitve in zamenjave.
- stalna sredstva namenjena za vračilo dolgov – so namenski prispevki in transferji iz tekočih sredstev in povečujejo namenski sklad stalnih sredstev za vračilo dolgov.
- investicije v stalna sredstva – tu so prikazana stalna sredstva in obveznosti v zvezi z njimi.

Vsak sklad je prikazan na aktivni strani kot sredstvo, na pasivni strani pa kot obveznost ali vir.

#### **4.3. RAČUNOVODSTVO GOSPODARSKIH JAVNIH ZAVODOV**

Računovodstvo gospodarskih javnih zavodov ureja SRS 35- Računovodske rešitve v javnih podjetjih. Ta standard upošteva računovodske rešitve v kodeksu računovodskih načel in zakon o gospodarskih javnih službah. V tem standardu so opisane in predpisane oblike izkazov, ki so namenjene računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe urejajo posebni predpisi, o katerih v tem diplomskem delu ne bomo govorili.

Z javnimi podjetji so v tem standardu torej mišljene vse pravne osebe, ki skladno z zakonom o gospodarskih javnih službah opravljajo te službe. Standard se ne ozira na organizacijsko obliko podjetja, niti ni pomembno ali je gospodarska javna služba celotna dejavnost podjetja ali ne. Standard 35 morajo upoštevati tudi osebe zasebnega prava, ki jim je bila s strani republike ali lokalne skupnosti dodeljena koncesija ali v primeru vlaganja javnega kapitala v njihovo dejavnost.

#### 4.3.1. Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja

Javno podjetje lahko opravlja različne vrste gospodarskih javnih služb, pa tudi dejavnosti, ki so v celoti enake tistim, ki jih opravljajo gospodarske družbe. V takem primeru računovodski standard zahteva ločeno evidenco. Javno podjetje mora ločeno prikazovati vse vrste sredstev:

1. za opravljanje več dejavnosti, mora posebej v razkritju prikazati njihove deleže, ki se uporabljajo pri opravljanju gospodarskih javnih služb. Če jih iz računovodskih podatkov ni mogoče dobiti, jih podjetje lahko določi na osnovi pridobljenih prihodkov iz posamezne dejavnosti ali uporabi drugo pomembno sodilo,
2. javno podjetje mora ločeno izkazovati vsa brezplačno pridobljena osnovna sredstva. Izkazovati jih mora ločeno po vrstah osnovnih sredstev. Za vrednost celotnih brezplačno pridobljenih sredstev pa mora oblikovati dolgoročne rezervacije,
3. zaloge, ki nastanejo pri opravljanju javne službe mora podjetje izkazovati ločeno od drugih zalog,
4. aktivne časovne razmejitve mora podjetje razdeliti na del, ki se nanaša na javno službo in na del, ki se nanaša na opravljanje druge dejavnosti,
5. javno podjetje izkazuje med opredmetenimi sredstvi infrastrukturne objekte, naprave in omrežja ter premična in druga sredstva, ki jih je dobilo v upravljanje. Lastnica, to je država ali občina, pa jih izkazuje kot terjatev v vrednosti enaki čisti vrednosti sredstev danih v upravljanje. Za ta sredstva, ki so po zakonu javno dobro in so last države ali občine, se štejejo vsa sredstva ne glede na to, kdo je prispeval denar za njihovo nabavo. V poslovnih knjigah se vodijo sredstva v upravljanju po vrstah in lastnikih, nasprotna postavka pa so dolgoročne obveznosti do države ali občine. Sredstva v upravljanju se lahko revalorizirajo, če tako določa predpis, razlika med prvotno in novo vrednostjo se izkaže kot gibanje na kontu obveznosti do lastnice.

Sredstva v upravljanju so značilna posebnost javnih podjetij. Lastnica teh sredstev je lahko država ali občina, vendar jih javno podjetje izkazuje med svojimi sredstvi. Ta osnovna sredstva zaradi sodelovanja v poslovnem procesu, postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke in javno podjetje obračunava

amortizacijo. Lastnica teh sredstev pa je lahko z javnim podjetjem v različnih razmerjih (Turk et al., 1999, str. 288):

1. Lahko jih da javnim podjetjem v najem. V pogodbi je opredeljena obveznost javnega podjetja do lastnice teh sredstev in tudi obveznost povezana z infrastrukturnimi objekti (redno vzdrževanje, investicijsko vzdrževanje itd).
2. Lahko jih da javnim podjetjem le v vzdrževanje. V tem primeru se lastnica dogovori z javnim podjetjem o obsegu vzdrževanja teh sredstev in za ceno, po kateri bo opravljalo javno podjetje za lastnico te storitve. Javno podjetje zaračuna lastnici infrastrukturnih objektov storitev. Znesek po računu pomeni prihodek javnega podjetja tako kot drugi prihodki opravljanja gospodarskih javnih služb.
3. Ta sredstva lahko lastnice prenesejo v upravljanje javnim podjetjem. V tem primeru jih lastnica izkazuje kot terjatev z zneskom, ki je enak njihovi čisti vrednosti, javno podjetje pa med svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Če ga je poleg države ali občine prispevalo tudi javno podjetje, se delež podjetja izkazuje v njegovi podbilanci sredstev in obveznosti do njihovih virov kot dolgoročna finančna naložba, v podbilanci sredstev in obveznosti do njihovih virov v upravljanju pa kot obveznost do virov sredstev.

#### **4.3.2. Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja**

Osnovni kapital javnega podjetja se v poslovnih knjigah razčlenjuje tako, da je mogoče ugotoviti lastniške deleže države, občine ali drugih.

Obveznost, ki jo ima podjetje zaradi sredstev v upravljanju se evidentira ločeno od drugih virov sredstev, ki se nanašajo na upravljanje. Posebnosti izkazovanja sredstev in obveznosti v javnih podjetjih so odvisne tudi od tega čigava so sredstva, s katerimi razpolaga podjetje. V praksi imamo tele možnosti (Turk et al., 1999, str. 291):

1. Kapital je v celoti last države oziroma občine – podjetje nima sredstev v upravljanju. V tem primeru ne pridejo do izraza posebnosti, ki jih javnemu podjetju glede posebnega izkazovanja sredstev po lastnikih in posebnega izkazovanja sredstev v upravljanju narekuje SRS 35. Temu podjetju ni treba sestaviti podbilance sredstev v upravljanju.
2. Kapital podjetja je v celoti last države oziroma občine – podjetje ima sredstva v upravljanju. To podjetje mora, kljub temu da je v popolni lasti države, sestaviti tudi podbilanco sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov. Iz tega izhaja, da mora v celoti upoštevati SRS 35 na področju sredstev zato, ker ima sredstva v upravljanju.
3. Kapital podjetja je v delni lasti države oziroma občine – podjetje nima sredstev v upravljanju. Podjetju ni treba sestaviti posebne podbilance sredstev v upravljanju, mora pa voditi obveznosti do virov sredstev po lastnikih. Prav tako mora imeti sredstva ločena glede na njihovo uporabo pri posameznih dejavnostih.
4. Kapital je v delni lasti države oziroma občine – podjetje ima sredstva v upravljanju. V tem primeru mora podjetje zagotoviti največ posebnih evidenc. Sestaviti mora posebno podbilanco sredstev v upravljanju in njihovih virov.

Med dolgoročne obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje sodijo tudi obresti od posojenih namenskih denarnih sredstev za nadomestitev ali povečanje sredstev. Obresti za ta posojila zmanjšujejo dolgoročno obveznost do lastnice oziroma povečujejo sredstva, ki jih je javno podjetje prispevalo za zgraditev ali nabavo teh sredstev, če ni dogovorjeno drugače.

Hkrati med dolgoročne obveznosti do države ali občine sodijo tudi dotacije za obnavljanje sredstev v upravljanju, če so namenjene za zamenjavo njihovih delov, s katero se povečujejo bodoče koristi. Po SRS so dotacije iz proračuna javnemu podjetju vsi zneski, ki jih dobiva podjetje iz državnega ali občinskega proračuna za financiranje gospodarskih javnih služb, kadar je polna lastna cena večja od prodajne in kadar država ali občina pokriva amortizacijo. Proračunska sredstva, ki jih je prejelo javno podjetje kot plačilo za opravljanje gospodarske javne službe, ki bremeni državo oziroma občino se vštevajo med redne prihodke (SRS 35, str.13). Namenske dotacije torej povečujejo:

1. obveznosti do države ali občine za sredstva prejeta v upravljane, če so dotacije namenjene nabavi, razširitvi ali obnovi opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju,
2. dolgoročne rezervacije, če gre za osnovna sredstva v lastni javnega podjetja.

Oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij, ki so namenjene pokrivanju stroškov amortizacije osnovnih sredstev, ki so bila nabavljena s pomočjo dotacij občine ali države mora javno podjetje v svojih poslovnih knjigah spremljati ločeno za tiste, ki se nanašajo na nabavo in obnovo opredmetenih osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje gospodarske javne službe od tistih, ki se nanašajo na zgraditev ali nabavo drugih osnovnih sredstev.

Javno podjetje lahko prejme kredite in posojila. Prejme jih lahko za povečevanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju in za osnovna sredstva, ki so v njegovi lasti. V svojih evidencah pa mora ta posojila in kredite izkazovati ločeno na tista, pridobljena za opredmetena osnovna sredstva v upravljanju in na tista, pridobljena za osnovna sredstva v svoji lasti.

#### **4.3.3. Posebnosti obračunavanja amortizacije**

Javno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS13 potrebno obračunavati, ne glede na to ali so bila kupljena z denarjem podjetja ali brezplačno pridobljena iz proračuna ali od drugih oziroma jih je podjetje dobilo v upravljanje.

Če s pogodbo o prenosu opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanje ali z drugim aktom države ali občine ni določeno drugače, obračunava javno podjetje amortizacijo po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

S SRS 35 je predpisano, da mora javno podjetje v poslovnih knjiga zagotoviti ločeno podatke o obračunani amortizaciji in o njeni uporabi za (SRS 35, 1993, str. 7):

1. osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti gospodarskih javnih služb,



2. osnovna sredstva, ki jih uporablja pri drugih dejavnostih,
3. osnovna sredstva v upravljanju.

Če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme dolgoročne obveznosti do države ali občine. Takšne primere mora javno podjetje razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Iz povedanega sledi, da je mogoče amortizacijo v javnem podjetju pokrivati na tri načine (Turk et al., 1999, str. 293):

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

#### **4.3.4. Posebnosti prevrednotovanja**

V razmerah spremenjene kupne moči prevrednoti javno podjetje vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov, ter stroške, kot določajo slovenski računovodski standardi 2002.

Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter stroškov, ki se nanašajo na (SRS 35, 2001, str. 4):

1. opravljanje gospodarskih javnih služb,
2. opravljanje drugih dejavnosti ter

Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev v upavljanju in z njim povezane obveznosti do njihovih virov. Učinki prevrednotenja sredstev v upavljanju povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti do države ali občine iz naslova sredstev v upavljanju.

#### **4.3.5. Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja**

Kadar javno podjetje opravlja več vrst dejavnosti, izkazuje v svojih poslovnih knjigah ločeno stroške in odhodke po posameznih vrstah dejavnosti. Iz evidenc morajo biti razvidni neposredni stroški posameznih vrst dejavnosti, spremenljivi splošni stroški in stalni splošni stroški. Posebej se izkazujejo stroški vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upavljanju. Javno podjetje oblikuje, če je to gospodarno ali če to zahteva država oziroma občina, za vsako posamezno dejavnost poslovnoizidno mesto, za katero ugotavlja prihodke, neposredne proizvodne stroške, spremenljive splošne stroške in stalne splošne stroške. Za vsako poslovnoizidno mesto je treba ločeno izkazovati na njem nastale in njemu prisojene stroške. Znotraj poslovnizidnega mesta določi podjetje stroškovne nosilce, na katere se na podlagi izračuna razporejajo stroški (SRS 35, 1993, str. 8).

Pri izračunavanju podlag za razporejanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce javno podjetje vedno, kadar ustvarja več vrst proizvodov ali opravlja več vrst storitev, uporablja obračunsko kalkulacijo z dodatki in sestavlja razdelilnike stroškov. Javno podjetje ravno tako izdelava predračunsko kalkulacijo po enaki metodologiji kot obračunsko.

#### **4.3.6. Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov**

Prihodki javnega podjetja, ki izvirajo iz zagotavljanja javnih dobrin, se določijo z aktom o ustanovitvi javnega podjetja (Uradni list RS, št. 32/93). Javno podjetje razčlenjuje prihodke na prihodke od poslovanja, prihodke od financiranja in izredne prihodke.

Prihodki od poslovanja: Pri prodaji proizvodov oziroma storitev v določenem obdobju lahko govorimo o teh prihodkih, ki se pojavljajo ob rednem poslovanju. Te prihodke razčlenjujemo na prihodke iz zaračunane prodaje proizvodov in storitev ne glede na to kdo je plačnik. Če javno podjetje opravlja za državo ali občino pobiranje prispevkov, taks ali drugih plačil, je njegov prihodek le tisti del pobranega zneska, ki mu ga država ali občina nameni za plačilo storitev. Prihodke delimo tudi na subvencije, dotacije iz proračuna, razen tistih, ki se začasno izkazujejo kot dolgoročne rezervacije in podobne prihodke, kolikor se nanašajo na prodane količine in njihove stroške. Sem bi lahko uvrstili tudi prispevke posameznikov, krajevnih skupnosti in drugih oseb za vzdrževanje objektov in naprav ter za opravljanje dejavnosti gospodarskih javnih služb, razen če je s pogodbo posebej določen namen, ki zahteva izkazovanje takšnih sredstev kot dolgoročno rezervacijo. Prihodki iz prodaje lastnih poslovnih učinkov se merijo na podlagi prodajnih cen, navedenih v računih in drugih listinah. Prav pri oblikovanju prodajnih cen proizvodov oziroma storitev, ki vplivajo na višino prihodka, se v javnih podjetjih pojavi posebnost. Za javna podjetja je značilno, da mnogokrat ne poslujejo v pogojih prostega trga. Pri tem mislimo predvsem na to, da ima država oziroma vlada velik vpliv na cenovno politiko. Ob tem se večkrat zgodi, da so cene določene povsem administrativno, brez upoštevanja tržnih zakonitosti.

Prihodki od financiranja: Pojavljajo se v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami javnega podjetja. Gre predvsem za dobljene obresti in dividende ali druge deleže iz dobička drugih podjetij, če ne obstaja utemeljen dvom glede na njihove velikosti, zapadlosti in plačljivosti. Znesek pozitivnih tečajnih razlik pri kratkoročnih terjatvah iz poslovanja tudi uvrščamo med prihodke od financiranja. Razčlenjujemo jih na tiste, ki niso odvisni od poslovnega izida drugega podjetja oziroma pravne osebe (prejete obresti) in tiste, ki so odvisni od

njega (prejete dividende). Podjetje izkazuje ločeno tudi prihodke od financiranja iz razmerij s povezanimi podjetji v skupini, za katero se sestavljajo skupinski izkazi uspeha.

#### **4.3.7. Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida**

Javno podjetje ugotavlja po posameznih dejavnostih prispevek za kritje splošnih stroškov in za dobiček ter kosmati dobiček, na ravni podjetja pa dobiček oziroma izgubo. Če je smotrno ali če to zahteva država je potrebno dobiček ali izgubo na ravni podjetja razčleniti na del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti. Če podjetje ugotovi, da ima negativno razliko med največjo prodajno ceno proizvodov oziroma storitev, ki jo je določila država in med njihovo stroškovno ceno, pomeni, da ima podjetje izgubo. Le to mora podjetje izkazati v poslovnem poročilu in posebej pojasniti, kot pojasnilo pa služi kalkulacija polne lastne cene.

Javno podjetje pa mora po posameznih dejavnostih ugotavljati finančni izid iz celotnega poslovanja, finančni izid naložbenja, finančni izid iz financiranja in celotni finančni izid.

#### **4.3.8. Oblika izkaza uspeha in bilance stanja**

Oblika izkaza uspeha: Izkaz uspeha izdelava javno podjetje po II. Različici oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za izdelavo po eni izmed drugih različic. Javno podjetje mora zaradi različice II. v pojasnila k računovodskim izkazom razčleniti stroške po funkcionalnih skupinah kot to zahteva SRS 25 v točki 8. V razčlenitvi posameznih postavk v izkazu uspeha ni posebnosti. Posebnosti so v sami vsebini postavk, ki pa smo jih zgoraj že opredelili.

Oblika bilance stanja: Bilanco stanja mora javno podjetje sestaviti v dvostranski obliki po postavkah, ki so opredeljene v SRS 24. Bilanca je seštevek podbilance sredstev in obveznosti do virov sredstev javnega podjetja ter podbilance sredstev in obveznosti do virov sredstev v upravljanju, razmerja med podbilancama pa

morajo biti izključena. Podbilanca sredstev in obveznosti do virov sredstev v upravljanju je sestavni del pojasnil k računovodskim izkazom. Prav tako se sestavi v skladu z SRS 24. Vendar pa je potrebno med aktivnimi postavkami posebej izkazovati terjatev iz naslova porabe denarnih sredstev javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju. Med pasivnimi postavkami pa mora javno podjetje posebej izkazovati obveznosti iz naslova porabe denarnih sredstev v upravljanju za financiranje sredstev javnega podjetja.

#### **4.3.9. Vrste in vsebine posebnih razpredelnic ali pojasnil k računovodskim izkazom**

Letno poročilo javnega podjetja vsebuje poleg razpredelnic predpisanih z zakonom o gospodarskih družbah ali določenih s splošnimi računovodskimi standardi, še tele razpredelnice oziroma pojasnila k računovodskim izkazom (SRS 35, 1993 str. 12):

1. pregled gibanja namenskih dotacij iz proračuna (pritokov in odtokov) po namenih,
2. pregled obračunane in porabljene amortizacije za opredmetena osnovna sredstva v upravljanju, v katerem mora biti prikazana tudi neporabljena amortizacija iz preteklih let,
3. prikaz poslovnega izida podjetja, razčlenjenega na opravljanje dejavnosti gospodarskih javnih služb in opravljanje drugih dejavnosti, ter prikaz pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja gospodarskih javnih služb,
4. prikaz izračunavanja posrednih stroškov za razporejanje na posamezne dejavnosti in stroškovne nosilce,
5. prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki,
6. podbilanca stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne dejavnosti javnih služb in za druge dejavnosti,
7. predračunsko in obračunsko kalkulacijo cene proizvoda oziroma storitve, iz katere so razvidni neposredni stroški, posredni spremenljivi proizvodjalni stroški, posredni stalni proizvodjalni stroški in neproizvodjalni posredni stroški. Vsi morajo

biti ločeni na del ki se nanaša na sredstva v upravljanju.

#### **4.4. RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV**

Javne zavode statusno opredeljuje zakon o zavodih. Zakon o računovodstvu, ki je bil sprejet v februarju leta 1999 (Uradni list RS, št. 23/99), se je operativno pričel uporabljati pri vodenju poslovnih knjig s 1. januarjem 2000. Zakon je razvrstil pravne osebe na pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava. Prav tako je razvrstil pravne osebe na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah zakona o računovodstvu.

Ker v slovenski strokovni literaturi ne najdemo natančne definicije pravnih oseb javnega prava in definicije pravnih oseb zasebnega prava, je ob začetku leta 2000 mnogo ustanov, zavodov, tudi nekatere zbornice, želelo pojasnilo Ministrstva za finance, ali spadajo med pravne osebe javnega ali med pravne osebe zasebnega prava. Ministrstvo za finance je na ta vprašanja skušalo odgovoriti izključno z vidika vodenja poslovnih knjig. Kriterij, ki ga je ob tem zavelo je bil ustanoviteljstvo in pa določitev morebitnih javnih pooblastil v ustanovitvenem aktu, ki pa je bil v nekaterih primerih lahko tudi zakon, uredba vlade, občinski odlok itd. (Janc, 2001, str. 52).

Skupaj s predstavniki pravnih oseb in včasih tudi resornih ministrstev so našli odgovore na zastavljena vprašanja. Izkazalo se je, da bi nekatere pravne osebe želele biti pravne osebe javnega prava, voditi poslovne knjige po vseh določilih, ki veljajo za te pravne osebe, saj to pomeni, da so vključene v sistem financiranja izvajanja javne službe. Če pa ni tako, je potrebno za opravljanje javne službe največkrat pridobiti koncesijo. Kot pravne osebe zasebnega prava od vseh tistih, ki so to določitev iskale v Ministrstvu za finance, so bile opredeljene le Škofijske gimnazije in vzgojno varstvene ustanove katerih ustanovitelj so škofije oziroma druge cerkvene ustanove (Janc, 2001, str. 52).

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

Pravne osebe zasebnega prava pa pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo kontni okvir in pa SRS 36 – računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava.

Pravne osebe so po zakonu o računovodstvu prvi letni obračun naredile za leto 2000. Z uporabo zakona o računovodstvu je prenehal obstajati stari jugoslovanski zakon o računovodstvu..

#### **4.4.1. Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja**

Tudi zavodi zasebnega prava imajo posebnost, da jim država ali občina praviloma zagotovi sredstva za opravljanje javnih služb, tako da prenese pravico do uporabe in gospodarjenja s sredstvi. Torej sredstva v upravljanju. Po SRS 36 so sredstva v upravljanju poleg osnovnih sredstev v upravljanju tudi namenska denarna sredstva, ki so bila prenesena na organizacijo ali jih je organizacija pridobila z uporabo osnovnih sredstev v upravljanju in so namenjena pridobivanju ali vzdrževanju osnovnih sredstev v upravljanju, ter terjatve, ki izvirajo iz sredstev v upravljanju. S predpisom oziroma ustanovitvenim ali drugim aktom ustanovitelja se natančneje določijo sredstva, ki so organizaciji prenesena v uporabo in upravljanje. Ne glede na opisano opredelitev se kot druga sredstva izkazujejo sredstva, ki jih je organizacija dobila od donatorjev. Ta sredstva se na strani obveznosti do virov sredstev izkazujejo kot dolgoročna rezervacija, v breme katere se pokrivajo stroški amortizacije tako dobljenih sredstev oziroma stroški, za pokrivanje katerih so bila sredstva pridobljena.

Lastnik ta sredstva izkazuje kot terjatev v svojih poslovnih knjigah. Organizacija pa mora ta sredstva izkazovati posebej in to po vrstah in lastnikih. Izkazujejo in vrednotijo pa se v skladu s splošnimi standardi.

#### **4.4.2. Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja**

Ustanovitveni vložek organizacije se mora v njenih poslovnih knjigah razčleniti tako, da je mogoče ugotoviti soustanoviteljske deleže posameznih soustanoviteljev v njem.

Značilnost zavoda so dotacije in donacije. Po SRS 36 so dotacije iz proračuna vsi zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali občine, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali občina. Donacije pa so vsi zneski ali vse stvari, ki jih organizacija dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je organizacija prodala tem osebam, razen dotacij iz proračuna.

Organizacija mora izkazovati obveznost do lastnika sredstev za vsa sredstva, ki jih ima prevzeta v upravljanje. Sem pa sodijo tudi dotacije za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju in namenske dotacije za povečanje vrednosti opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev. Obnavljanje in povečanje vrednosti osnovnih sredstev mora izpolnjevati enega od naslednjih pogojev: če so namenjena za zamenjavo njihovih delov, s katero se podaljša njihova doba koristnosti, poveča obseg oziroma kakovost proizvodov ali storitev, ali v kolikor se povečajo druge bodoče koristi teh sredstev.

Organizacija mora tako izkazovati dolgoročne rezervacije v naslednjih primerih:

1. za vrednost podarjenih denarnih sredstev, namenjenih za pridobitev osnovnih sredstev,
2. za vrednost podarjenih osnovnih sredstev, le te se porabljajo za pokrivanje obračunanih stroškov amortizacije teh osnovnih sredstev,
3. za sredstva dobljena za določen namen, le te se porabljajo za pokrivanje stroškov oziroma odhodkov, za katere so bila sredstva dobljena, ko ti nastanejo,
4. za sredstva dobljena za odplačilo glavnice posojil in kreditov, najetih za pridobitev osnovnih sredstev, ki so v lasti organizacije. Te rezervacije so za pokrivanje stroškov amortizacije za ta sredstva.



Organizacija mora oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij za pokrivanje stroškov amortizacije, izkazovati najmanj za (SRS 36, 1993, str. 5):

1. nabavo ali zgraditev in obnavljanje osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje dejavnosti javne službe,
2. nabavo ali zgraditev in obnavljanje drugih osnovnih sredstev.

Izkazovati pa mora še posojila in kredite za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ločeno od posojil in kreditov za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v svoji lasti.

#### **4.4.3. Posebnosti amortizacije**

Organizacija obračuna amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, ali so bila kupljena z njenim denarjem ali brezplačno pridobljena od ustanovitelja oziroma od drugih ali pa jih je dobila v upravljanje.

Če s pogodbo o prenosu osnovnih sredstev v upravljanje ali drugim aktom lastnika sredstev v upravljanju ni določeno drugače, obračunava organizacija amortizacijo za osnovna sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

S SRS 36 je predpisano, da mora organizacija v poslovnih knjigah zagotoviti ločeno podatke o obračunani amortizaciji in o njeni uporabi za (SRS 36, str.5):

1. osnovna sredstva v upravljanju,
2. osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb,
3. osnovna sredstva za opravljanje lastne dejavnosti.

Če organizacija z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti javnih služb in lastno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije, ki odpade na posamezno dejavnost. Ločiti pa mora tudi evidence o amortizaciji osnovnih

sredstev pridobljenih iz donacij.

Če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije, ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme dolgoročne obveznosti do države ali občine. Takšne primere mora organizacija razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

#### **4.4.4. Posebnosti prevrednotovanja**

Prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov zaradi okrepitve se po SRS ne opravlja. Povečanje dolgoročnih in kratkoročnih terjatev in obveznosti ter kratkoročnih naložb in dolgoročnih posojil, ki je določeno s pogodbo, ni prevrednotenje, temveč se obravnava kot obrestovanje.

Ne glede na zgoraj navedeno, pa se prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih naložb zaradi njihove okrepitve opravlja v skladu s temeljnimi SRS. Učinki okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih naložb povečujejo ustanovitveni vložek ali drugo obliko lastnih virov sredstev. Povečanje lastnega vira zaradi prevrednotenja se izkaže posebej.

S kapitalskimi naložbami so mišljene dolgoročne kapitalske naložbe, ki jih je organizacija pridobila, da bi dobila upravljalvske pravice oziroma pravico do udeležbe v dobičku (SRS 36, 2001 str. 5).

Prevrednotovanje zaradi oslabitve se opravlja v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi le za sredstva.

#### **4.4.5. Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja**

Kadar organizacija opravlja več vrst dejavnosti, izkazuje v svojih poslovnih knjigah ločeno stroške in odhodke po posameznih vrstah dejavnosti. Iz evidenc morajo biti razvidni neposredni spremenljivi stroški posameznih vrst dejavnosti, posredni spremenljivi stroški in stalni stroški.

Posebej se izkazujejo stroški vzdrževanja osnovnih sredstev v upravljanju. Organizacija ima lahko v aktu o prenosu teh sredstev določeno, da se ti stroški pokrivajo v breme prihodkov od dejavnosti, ki jo ta sredstva opravljajo. Če takšnega določila ni, se ti stroški pokrivajo iz prejetih dotacij oziroma drugače v skladu s predpisi oziroma dogovorom z lastnikom sredstev.

#### **4.4.6. Posebnost razčlenjevanja in merjenja prihodkov**

Prihodke od poslovanja sestavljajo v organizaciji vsi zneski od prodaje proizvodov, trgovskega blaga oziroma storitev, ne glede na to kdo je plačnik. Prihodki od poslovanja so tako tudi dotacije iz proračuna prejete za pokrivanje odhodkov iz poslovanja. Organizacija izkazuje prihodke od opravljanja dejavnosti javnih služb po vrstah in namenih, posebej prihodke iz proračunskih sredstev in druge. Ločeno prikazuje tudi prihodke prejete za določen namen.

Prihodke od poslovanja razčlenjuje po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti.

#### **4.4.7. Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida**

Neprireditne organizacije niso ustanovljene za ustvarjanje dobička, zato SRS 36 kot temeljne vrste poslovnega izida v organizaciji in po posameznih dejavnosti opredeljuje:

1. presežek prihodkov- pozitivni poslovni izid in pomeni večje prihodke od odhodkov v obračunskem obdobju,
2. čisti presežek prihodkov – presežek prihodkov zmanjšan za plačani,
3. presežek odhodkov – negativni poslovni izid in pomeni manjše prihodke od odhodkov v obračunskem obdobju.

Čisti presežek prihodkov je namenjen za opravljanje dejavnosti organizacije in za drugo v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom. Ves ali samo delno se lahko prenese v naslednje obračunsko obdobje za pokrivanje stroškov tega ali naslednjih obračunskih obdobj.

Presežek odhodkov se pokriva v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

#### **4.4.8. Oblika izkaza uspeha in bilance stanja**

Oblika izkaza uspeha: Izkaz prihodkov in odhodkov organizacije je določen v obliki, kot jo predvideva SRS 25. Večji poudarek je na ločenem izkazovanju prihodkov javne službe in prihodkov, ki se nepridobitni organizaciji zagotavljajo iz proračuna države oziroma občine. Izkaz uspeha zavoda je oblikovan stopenjsko.

Oblika bilance stanja: Pri členitvi postavk v bilanci stanja je poseben poudarek na sredstvih v upravljanju. Razlog je seveda v tem, da so podatki iz bilanc stanja organizacij, ki dobijo od države ali občine sredstva v upravljanju, podlaga za sestavitev premoženjskih bilanc lastnikov sredstev. Sicer pa je zgradba bilance stanja podobna kot jo določa SRS 24.

#### **4.4.9. Vrste in vsebine posebnih razpredelnic ali pojasnil k računovodskim izkazom**

Letno poročilo organizacije vsebuje poleg razpredelnic, ki so predpisane z zakonom o računovodstvu ali določene s splošnimi računovodskimi standardi, še tele razpredelnice oziroma pojasnila k računovodskim izkazom (SRS 36, 1993, str.

11):

1. prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti, razčlenjene po vrstah,
2. posredne stroške in njihovo razporeditev na posamezne dejavnosti,
3. obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti,
4. prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter v okviru teh sredstev posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva,
5. ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov nad prihodki po dejavnosti posameznih javnih služb in lastni dejavnosti ter
6. porabo in odplačila posojil in kreditov za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

## **5. SKLEP**

Zavodi, ki opravljajo javne službe, so nesporno posebnega družbenega pomena in kot taki prispevajo velik delež k blaginji neke družbe in morajo biti zagotovljene na določenem nivoju. Prav zaradi tega so te dejavnosti pod nadzorom oziroma vplivom države. Država svoj nadzor izkazuje bodisi z neposrednim vplivom kot ustanoviteljica, ali s kapitalskim vplivom v javnih podjetjih, kjer ima zagotovljeno kapitalsko večino.

Poudariti je potrebno, da se te dejavnosti v različnih državah opravljajo v različnih organizacijskih oblikah. Vsem je skupno to, da jih njihova država poizkuša ustrezno urediti, saj so z narodnoekonomskega vidika, kot tudi z vidika državljanov te dejavnosti povsod zelo pomembne.

Zaradi poseganja države v delovanje javnih podjetij imajo le-ta drugačne pogoje poslovanja kot klasične gospodarske družbe. Državo poleg celotnega poslovanja podjetja zanima predvsem delovanje in uspešnost tistega dela dejavnosti, ki se

nanaša na opravljanje javnih služb. Zanimivo je, da si v zadnjem času v svetu zelo prizadevajo, da bi se pogoji poslovanja med državnimi in privatnimi podjetji izenačili. To bi povečalo konkurenčnost med državnim in privatnim sektorjem, kar bi pripeljalo do večje učinkovitosti tako enih kot drugih vrst podjetja.

V mojem diplomskem delu sem ugotovila, da se računovodstvo samo ne razlikuje veliko od računovodstva komercialnih podjetij. Največ posebnosti se pojavi, ko država kot lastnica, zahteva dodatne evidence oziroma poročila za pregled nad opravljanje javnih služb.

## LITERATURA

1. Arnold John, Turley Stuart: Accounting for Management Decisions. London: Prentice Hall, 1996. 481 str.
2. Freeman, Robert J., Craig D. Shoulders, Governmental and Non-profit Accounting. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, 1993. 823 str.
3. Ivanjko Šime: Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. Zbornik referatov. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 127-141.
4. Janc Marija: Prve izkušnje z javnim računovodstvom po uveljavitvi zakona o računovodstvu. Zbornik referatov. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 51-63.
5. Jones Rowan, Pendlebury Maurice: Public Sector Accounting. 3. Izd. London: Pirman Publishing, 1992. 253 str.
6. Mužina Aleksej, Zbornik referatov, Računovodstvo v javnih podjetjih. Radenci: LM VERITAS, 2000, str. 157-202.
7. Razčlenitev kontnega plana s ponazoritvami knjiženj. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 209 str.
8. Ress Ray: Public Enterprise Economics. Oxford: Philip Allan, 1989. 238 str.
9. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
10. Štrekelj Vlado: Zgledi računovodskih izkazov in prilog računovodskih izkazov. Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 5, str. 92-121.
11. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 841 str.
12. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 841 str.
13. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547 str.
14. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 1992. 492 str.
15. Turk Ivan: Pojemnik računovodstva financ in revizije. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 841 str.

## **VIRI**

1. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91).
2. Zakon o gospodarskih družbah s komentarjem. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 986 str.
3. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).
4. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 48/94).
5. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).