



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA ŠOLSTVO IN ŠPORT



Naložba v vašo prihodnost
OPERACIJO DELNO FINANCIRA EVROPSKA UNIJA
Evropski socialni sklad

RAČUNOVODSTVO OSEB JAVNEGA PRAVA

NEVA MAHER

Višješolski strokovni program: Ekonomist
Učbenik: Računovodstvo oseb javnega prava
Gradivo za 2. letnik

Avtorica:

Izr. prof. dr. Neva Maher, univ. dipl.ekon.
Much
Višja strokovna šola



Strokovna recenzentka:

mag. Lidija Robnik, univ. dipl. ekon.

Lektorica:

Tanja Tomšič, prof. slov.

CIP - Kataložni zapis o publikaciji
Narodna in univerzitetna knjižnica, Ljubljana

657:342(075.8)(0.034.2)

MAHER, Neva

Računovodstvo oseb javnega prava [Elektronski vir] : gradivo za
2. letnik / Neva Maher. - El. knjiga. - Ljubljana : Zavod IRC,
2010. - (Višješolski strokovni program Ekonomist / Zavod IRC)

Način dostopa (URL): [http://www.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/
Racunovodstvo_oseb_javnega_prava-Maher.pdf](http://www.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Racunovodstvo_oseb_javnega_prava-Maher.pdf). - Projekt Impletum

ISBN 978-961-6824-96-5

255546624

Izdajatelj: Konzorcij višjih strokovnih šol za izvedbo projekta IMPLETUM

Založnik: Zavod IRC, Ljubljana.

Ljubljana, 2011

Strokovni svet RS za poklicno in strokovno izobraževanje je na svoji 130. seji dne 6. 5. 2011 na podlagi 26. člena Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Ur. l. RS, št. 16/07-ZOFVI-UPB5, 36/08 in 58/09) sprejel sklep št. 01301-3/2011/9-2 o potrditvi tega učbenika za uporabo v višješolskem izobraževanju.

© Avtorske pravice ima Ministrstvo za šolstvo in šport Republike Slovenije.

Gradivo je sofinancirano iz sredstev projekta Impletum 'Uvajanje novih izobraževalnih programov na področju višjega strokovnega izobraževanja v obdobju 2008–11'.

Projekt oz. operacijo delno financira Evropska unija iz Evropskega socialnega sklada ter Ministrstvo RS za šolstvo in šport. Operacija se izvaja v okviru Operativnega programa razvoja človeških virov za obdobje 2007–2013, razvojne prioritete 'Razvoj človeških virov in vseživljenjskega učenja' in prednostne usmeritve 'Izboljšanje kakovosti in učinkovitosti sistemov izobraževanja in usposabljanja'.

Vsebina tega dokumenta v nobenem primeru ne odraža mnenja Evropske unije. Odgovornost za vsebino dokumenta nosi avtor.

KAZALO

1	UREDITEV RAČUNOVODSTVA OSEB JAVNEGA PRAVA.....	4
1.1	POMEMBNOST IN TERMINOLOGIJA.....	5
1.2	INSTITUCIONALNI SEKTOR DRŽAVE	6
1.3	NEPOSREDNI IN POSREDNI PRORAČUNSKI UPORABNIKI.....	9
1.4	Poslovanje javnih gospodarskih služb.....	12
1.5	Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava	13
1.6	Računovodstvo oseb javnega prava.....	14
1.7	Zakonodaja	15
1.7.1	Zakon o javnih financah	15
1.7.2	Slovenski računovodski standardi	15
1.7.3	Zakon o računovodstvu	15
1.7.4	Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti	16
1.8	Prihodki in odhodki javne službe	16
1.9	Prihodki na trgu	18
2	VODENJE POSLOVNIH KNJIG OSEB JAVNEGA PRAVA	20
2.1	Načela rabe javnih virov in sistemski pristop.....	20
2.2	Proračunska načela	22
2.3	Evidentiranje dogodkov v poslovne knjige	23
2.3.1	Knjigovodske in poslovne listine	24
2.3.2	Poslovne knjige	25
2.4	Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev	26
2.5	Računovodski izkazi in letno poročilo	27
2.5.1	Bilanca stanja.....	28
2.5.2	Izkaz prihodkov in odhodkov.....	33
	Javnofinančni prihodki.....	36
	Prejemki in izdatki	39
2.5.3	Pojasnila k računovodskim izkazom	40
2.5.4	Poslovno poročilo	41
2.5.5	Računovodske rešitve v javnih zavodih	41
3	SISTEM PLAČ V JAVNEM SEKTORJU.....	44
3.1	Zakonodaja	45
3.2	Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (ZSPJS)	47
3.3	Določanje plač	48
4	JAVNO NAROČANJE	53
4.1	Načela javnega naročanje	54
4.2	Zakonodaja o javnem naročanju.....	55
4.3	Vrste postopkov	56
4.4	Izvedba javnega naročila	59
5	NADZIRANJE JAVNIH FINANC	65

5.1	Odgovornost in etika.....	66
5.2	Koncept uresničevanja odgovornosti za rabo javnih sredstev in njegov nadzor	67
5.3	Zunanji nadzor: Vrhovna revizijska institucija, VRI in zunanja revizija	68
5.4	Proračunska sredstva in njihov nadzor v Sloveniji	70
5.5	Notranji nadzor in notranje kontroliranje.....	72

6 LITERATURA IN VIRI..... 76

Kazalo slik

Slika 1: Vrednote proračunske porabe izražena kot načela EU v finančni perspektivi 2007-2013.....	21
Slika 2: Proračunska načela	22
Slika 3: Primer izvirne knjigovodske listine – izdan račun	25
Slika 4: Sestavni deli ali struktura letnega poročila.....	27
Slika 5: Struktura premoženja, ki ga prikazuje aktiva bilance stanja	29
Slika 6: Pasiva bilance stanja ali izvor premoženja osebe javnega prava.....	31
Slika 7: Konto dolgoročnih obveznosti za SUP za komunalna podjetja.....	33
Slika 8: Javnofinančni prihodki, www.mf.gov.si	36
Slika 9: Vsebina poslovnega poročila.....	41

Kazalo tabel

Tabela 1: Pet sektorjev družbe po uredbi SKIS	6
Tabela 2: Razdelitev podsektorjev države in njenih subjektov po SKIS.....	7
Tabela 3: Razvrščanje po statusni obliki in vrsti javne funkcije.....	7
Tabela 4: Temeljne vrste javnih služb	8
Tabela 5: Neposredni in posredni proračunski uporabniki	10
Tabela 6: Institucije, ki so neposredni uporabniki državnega proračuna.....	10
Tabela 7: Odhodki in lastna cena preskrbe z vodo po izbranih občinah.....	17
Tabela 8: Knjigovodsko obravnavanje nakupa tiskalnikov v evrih.....	17
Tabela 9: Primerjava evidentiranja stroškov v glavni knjigi in po aktivnostih projekta EU ...	20
Tabela 10: Bilanca stanja, presečno stanje 31. 12.....	27
Tabela 11: Skrajšan izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda	34
Tabela 12: Planiran prejem sredstev iz EU proračuna po kontih.....	37
Tabela 13: Potrebne vrste pojasnil oziroma razkritij	40
Tabela 14: Tarifni razredi I do IX in zahteve uspešno zaključenega izobraževanja.....	48
Tabela 15: Najnižji plačni razredi za posamezen tarifni razred.....	49
Tabela 16: Primer določitve plačnih razredov, orientacijska delovna mesta skupine C.....	49
Tabela 17: Primer plačne skupine funkcionarjev.....	49
Tabela 18: Temeljne prvine etičnega in poklicnega ravnanja.....	66

PREDGOVOR

Odgovornost za delovanje javnega sektorja je tesno povezana z oblikovanjem računovodskih informacij in poročil. Njihovo verodostojnost preverja Računsko sodišče Republike Slovenije.

Primer – vendarle ne tako redek – ugotovitev iz revizijskega poročila:

“Za nabave stomatološkega materiala je bilo v letu 2007 porabljen 309.809 evrov. Med 15 dobavitelji sta dva presegla promet 40.000 evrov. Sanolabor je dobavil za 89.645 evrov materiala, pri tem pa je imelo podlago v pogodbi le 13 odstotkov nabav (74 od 290 različnih artiklov). Z največjim dobaviteljem te skupine materiala, Prodent International, d. o. o., Ljubljana, ki je v letu 2007 dosegel promet v znesku 164.019 evrov, zavod ni imel sklenjene nobene pogodbe, prav tako tudi ne s še tremi dobavitelji, ki so presegli letni promet 10.000 evrov, za katere bi zavod moral izvesti postopek izbire na podlagi navodila, in z njimi skleniti pogodbe” www.rs-rs.si. Revizija Univerzitetnega kliničnega centra, 2.3.1.e.

Da so take informacije oziroma poročila dovolj pregledna in razumljiva, je potrebno že v izhodišču oblikovati določene usmeritve, po katerih se spremlja in prikazuje poslovanje javnega sektorja. Dejavnosti se lahko izvajajo kot javne službe ali kot dejavnosti na trgu. V načelu se javni zavodi ukvarjajo z nepridobitnimi dejavnostmi, vendar lahko nekatere storitve prodajajo tudi na trgu. Tudi znotraj dejavnosti javne službe lahko opravljajo različne dejavnosti (zobozdravstvena dejavnost, splošna zdravstvena dejavnost, specialistična zdravstvena dejavnost), znotraj teh dejavnosti pa lahko opravljajo še nadalje različne dejavnosti (kurativna zdravstvena dejavnost, preventivna zdravstvena dejavnost). Vse aktivnosti in vse kalkuliranje opravlja računovodstvo.

Zato v prvem poglavju govorimo o ureditvi računovodstva oseb javnega prava, pomembnosti, terminologiji in o zakonodaji. V drugem poglavju osvetlimo specifična dejstva javnega sektorja, ki so povezana z vodenjem poslovnih knjig. Ker je računovodstvo dejavnost, ki v denarni merski enoti spremlja in proučuje vse poslovne procese in stanja, ki so povezani s poslovanjem poslovnega sistema, v tretjem poglavju konkretno izpostavimo vsebine, ki jih mora računovodja v javnem sektorju poznati v zvezi s plačami in javnim naročanjem (v četrtem poglavju).

Računovodstvo javnih subjektov se razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, organizacijski obliki itd. Glavna naloga računovodstva oseb javnega prava ni le priprava računovodskih izkazov kot rezultat finančnega računovodstva, ampak priprava celostnih poročil o dejavnostih in poslovanju, ki služijo najrazličnejšim uporabnikom informacij za polaganje odgovornosti o rabi davkoplačevalskega denarja. O tem je govora v petem poglavju. Javni izdatki morajo služiti porabi za točno dogovorjeni namen, saj so viri vedno redkejši, globalna konkurenca pa vedno hujša.

Avtorica

1 UREDITEV RAČUNOVODSTVA OSEB JAVNEGA PRAVA

Uvod v poglavje

Računsko sodišče je pri Družbi za avtoceste v Republiki Sloveniji, d. d., Celje (DARS) izvedlo revizijo smotrnosti vzdrževanja avtocest. Cilj revizije je bil izrek mnenja o smotrnosti vzdrževanja avtocest v obdobju od leta 2005 do 2007. Iskali so odgovor na revizijsko vprašanje: Ali DARS učinkovito in uspešno vzdržuje avtoceste. V ta namen so preverjali tako redno kot tudi investicijsko vzdrževanje avtocest: celotno redno vzdrževanje, vzdrževanje cestnih naprav za daljinsko obveščanje in opozarjanje in telekomunikacijske naprave.

Glede učinkovitost vzdrževanja avtocest so v povezavi z računovodskimi podatki ugotovili, da se vzdrževanje avtocest financira preko koncesijske pogodbe (redno vzdrževanje) in agentske pogodbe (investicijsko vzdrževanje). DARS upravlja in vzdržuje avtoceste v nasprotju s koncesijsko pogodbo, saj ni sklenil aneksov za novozgrajene odseke in ne pripravlja vseh dogovorjenih načrtov rednega vzdrževanja. Potrjene vrednosti investicijskih programov so previsoko določene. Izvajalci lahko ponudijo nižjo vrednost del, s tem pa DARS pridobiva višji prihodek. DARS tudi vzdrževanja avtocest ne načrtuje ustrezno, saj obseg predhodnih analiz (kar je povezava tudi z računovodskim predračunavanjem) ni zadosten. Razlogi za to so, po mnenju Računskega sodišča, zaradi premajhnega zavedanja o pomenu dolgoročnih analiz kot podlag za načrtovanje, deloma pa zato, ker standardi ne obstojijo, zajemanje in obdelava podatkov pa sta pomanjkljiva (povezava z ostalimi deli računovodstva – računovodsko analiziranje, knjigovodenje, informiranje in poročanje). DARS ne izvaja analiz o tem, na kakšen način bi dosegel najboljše razmerje med življenjsko dobo avtocest in stroški vzdrževanja, in ni pripravil analiz, ki bi odgovorile na vprašanje, kdaj je s finančnega vidika najugodnejše obdobje za izvajanje investicijskega vzdrževanja. Prav tako nima odgovora na vprašanje, ali je ugodnejše cenejše redno vzdrževanje in kasnejše obsežnejše investicijsko vzdrževanje. DARS na področju investicijskega vzdrževanja ne opravlja mednarodnih primerjav glede stroškov, ne vzdrževanja in ne uporabe različnih materialov pri graditvi.

Računovodenje premoženjskega stanja neposrednih in posrednih uporabnikov državnega oziroma občinskih proračunov zahtevajo veliko sistematičnega dela – vzpostavitev sistemov računovodstva, vodenja postopkov, poslovnih knjig, dokumentacije in listin, usposobljenih kadrov proračunskih uporabnikov. Cilj sistema računovodstva oseb javnega prava je pridobiti transparenten ter celovit pregled aktivnosti poslovanja in premoženja uporabnikov javnih sredstev.

Da bodo računovodje in drugi znali obvladovati pravila, je treba poznati sistem, v okviru katerega se posluje. O tem govori prvo poglavje: Ureditev računovodstva oseb javnega prava. Sistem in način njegovega delovanja morajo poznati vsi, ne glede na dejstvo, ali delujejo v javnem zavodu, javnem podjetju, državnem ali občinskem subjektu.

Računovodstvo je več kot oblikovanje računovodskih informacij, ki se uporabljajo pri strateških in poslovnih odločitvah, pri načrtovanju rezultatov in pri snovanju učinkovitega poslovanja. Od njega se zahteva, da pomaga na eni strani sprejemati poslovne odločitve in na drugi strani ugotoviti, kakšno je gospodarsko in finančno stanje ter kakšne so možnosti razvoja. Zato je računovodenje opredeljeno tudi kot enovit jezik, v katerem prenašamo informacije.

V tem poglavju bomo obravnavali:

- **terminologijo,**
- **institucionalni in**
- **zakonski okvir računovodstva oseb javnega prava.**

1.1 POMEMBOST IN TERMINOLOGIJA

Računovodenje (ang. accounting) so teorija in sistemi organiziranosti in povzemanja informacij o finančnih in ekonomskih aktivnostih. Računovodstvo je sistem spremljanja in proučevanja v denarni merski enoti izraženih dogodkov in aktivnosti. Pri tem so ekonomske kategorije identificirane, merjene in ovrednotene v neposredni povezavi glede na načrtovane rezultate in s tem potrebno poslovanje ali vodenje projektov in programov.

Računovodski sistem (ang. accounting system) je sestav računovodskih postopkov, notranjih mehanizmov nadzora, knjigovodstva, načrta in zbirke računov, ki se uporabljajo za upravljanje, zapisovanje in poročanje o poslovnih in finančnih transakcijah. Sistemi naj bi vključevali dvostavno knjigovodstvo, zapise na vseh stopnjah plačil in prejemkov, za procese je treba prepoznati računovodske transakcije, celotna sredstva in račune zadolženosti v povezavi s tekočimi računi ter vzdrževati zapise v obliki, ki omogočajo sledenje (monitoring), revidiranje in evalvacijo.

Dober računovodski sistem je bistvenega pomena za proračunsko poslovanje, odgovorno rabo davkoplačevalskega denarja in učinkovit menedžment javnih izdatkov. Vrzeli med vzpostavljenim sistemom računovodenja (kontni okvir, poročanje, temelji računovodstva) in zahtevami ciljev revidiranja ter poročanjem o njih lahko povzročajo nered in nepredvidljivost. Zato je treba poskrbeti, da bo računovodski sistem poročevalskih enot usklajen z računovodskimi načeli, standardi in s standardi povezanimi zahtevami, da so finančni izkazi enote in poročila o delovanju ustrezno razkritja glede zahtevanih informacij.

Zakoni v državi in okolju EU vzpostavljajo sistem, procese in z njimi povezana pravila v državi morajo biti med seboj skladni, kar pomeni, da zakonska določila drugo drugega podpirajo in si niso v nasprotju. Obstoji več vrst temeljev računovodenja. IFAC določa dve temeljni referenčni točki (denarni tok in nastanek dogodka) in dve modifikaciji (modificiran denarni tok in modificirano načelo nastanka dogodka).

Računovodski sistemi, zasnovani na temelju denarnega toka, priznavajo transakcije in dogodke takrat, kadar se denar prejme ali pa izvede plačilo. Sistem po načelu nastanka poslovnega dogodka pa priznava transakcije ali dogodke v trenutku, ko se ustvari ekonomska vrednost, se vrednostno preoblikujejo, izmenja, prenese ali pa razširi ter takrat, kadar so zapisani vsi ekonomski tokovi (in ne zgolj gotovinski). Glejte: ec.europa.eu/dgs/budget/index_en.htm, materiali za reformo javnega računovodstva, in konferenca 2008.

Določene modifikacije načela denarnega toka priznavajo prejemke in stroške, do katerih je prišlo v proračunskem letu, in dovoljujejo za plačila, da so še zapisana in poročana določeno obdobje po preteku leta (ti. dopolnilno obdobje).

Pod določenimi modifikacijami metod zasnovanih na načelu nastanka dogodka, pa se fizična sredstva odpišejo v trenutku nabave.

1.2 INSTITUCIONALNI SEKTOR DRŽAVE

Pogovorno se uporablja termin 'institucija' kot sinonim za 'organizacijo', kar s strokovnega vidika sploh ni ustrezno in prinaša številne nesporazume. V EU je treba razumeti pod terminom institucije tudi pravila, in ne le organizacijo, ki deluje po pravilih (ec.europa.eu/dgs/budget/index_en.htm). Treba je tudi razumeti dodeljene pristojnosti in odgovornosti ljudem s kompetencami na različnih hierarhičnih nivojih, vključno z njihovim dejanskim udejanjanjem v praksi.

Ker so temelji institucionalnega mehanizma sistemski proračunski zakon, računovodski sistem in klasifikacije, upravljanje z gotovinskimi tokovi, sistemi, povezani z zakladnico, ter informacijska mreža sistema javnih financ, se odgovornost za rabo javnih financ povezuje s celotnim sistemom povezanih zakonov.

Javni sektor je del družbenega sistema v vsaki državi. V večini držav ima zelo pomembno vlogo v bruto domačem proizvodu. Pri javnem sektorju je izrednega pomena načelo javne odgovornosti, saj mora biti vedno zagotovljeno javno polaganje računov.

Pojem javni sektor je veliko širši kot pojem sektor države. Opredelitev širšega javnega sektorja je narejena po Standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev. Javni sektor zajema vse tiste enote, v katerih ima država v širšem smislu (centralna ali lokalna) odločujoč vpliv na upravljanje, kar pomeni, da je država pretežni lastnik (več kot polovice premoženja pravne osebe) in nadzoruje poslovno politiko pravne osebe (bodisi z lastništvom več kot polovice delnic ali deležev bodisi na osnovi posebnih predpisov, ki državo pooblašajo, da določa osnovne elemente politike pravne osebe).

Uredba o standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev (SKIS) ekonomske subjekte razvršča v pet institucionalnih sektorjev, ki skupaj sestavljajo celotno družbo ali celotno nacionalno ekonomijo na ozemlju države.

Tabela 1: Pet sektorjev družbe po uredbi SKIS

Sektorji				
Država	Finančne družbe	Nefinančne družbe	Gospodinjstva	Izvajalci neprofitnih storitev gospodinjstvom

Vir: Lasten, po SKIS, www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi

V institucionalni sektor države se vključujejo enote, ki zagotavljajo aktivnosti in storitve individualni in kolektivni porabi in se v pretežni meri financirajo iz javnofinančnih virov z obveznimi plačili enot, ki pripadajo drugim institucionalnim sektorjem. Ustanoviteljica je država ali občina.

Tabela 2: Razdelitev podsektorjev države in njenih subjektov po SKIS

Podsektorji države	Subjekti države
• enote centralne ravni države, • enote regionalne ravni države, • enote lokalne ravni države, • skladi socialnega zavarovanja.	• državni organi zakonodajne, izvršilne in sodne oblasti, • regionalni, občinski upravni organi, • organi lokalnih skupnosti, • skladi in izvajalci obveznega socialnega zavarovanja, • neprofitne institucije, izvajalci javnih storitev: javni zavodi, javne agencije, • izvenproračunski javni skladi.

Vir: Lasten, po ZJF, www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi

SKIS opredeljuje javni sektor širše od institucionalnega sektorja država. V javni sektor se uvrščajo vse enote sektorja države, enote podsektorja nefinančne družbe, katere so pod javnim nadzorom (javna podjetja in javne gospodarske družbe, ki so v lasti države ter gospodarske družbe, v katerih ima država več kot 50-odstotni delež), in enote sektorja finančne družbe, katere so pod javnim nadzorom (centralna banka, poslovne banke, kjer ima država več kot 50-odstotne lastniške deleže ter zavarovalnice in drugi finančni posredniki, v katerih ima država pretežne lastniške deleže).

Zakon o javnih financah določa neposredno financiranje iz državnega oziroma občinskih proračunov in posredno financiranje iz proračunov oziroma iz skladov socialnega zavarovanja (preko transferjev).

Tabela 3: Razvrščanje po statusni obliki in vrsti javne funkcije

Subjekti po statusni obliki	Vrsta javne funkcije, ki jo opravlja subjekt
• zakonodajni, izvršilni in sodni organi, • državni upravni organi in organizacije, • občinski upravni organi in organizacije, • drugi organi lokalnih skupnosti ali deli lokalnih skupnosti, • javni zavodi ali drugi izvajalci javne službe, • javne agencije, • javni skladi.	• upravne in druge naloge državnih organov, • upravne naloge organov lokalnih skupnosti ali delov lokalnih skupnosti, • izvajanje obveznega socialnega zavarovanja, • izvajanje nalog izvenproračunskega javnega sklada, • javna služba po zakonu, • dejavnosti v javnem interesu.

Vir: Lasten, po ZJF www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi

Pojem javni sektor zajema širši krog subjektov kot pojem sektor države. V sektor države spadajo pravne osebe javnega prava, kot so država in občine, posredni uporabniki proračunov, Zavod za zdravstveno zavarovanje, Zavod za invalidsko pokojninsko zavarovanje. V javni sektor pa poleg sektorja države uvrščamo še javne gospodarske zavode, javna podjetja in pravne osebe, v katerih imata država in občina odločujoč vpliv na upravljanje. Javni gospodarski zavodi in javna podjetja so subjekti, ki nastopajo na trgu in so pretežno dejavni pri proizvodnji blaga in zagotavljanju nefinančnih storitev.

Javnih podjetij, javnih gospodarskih zavodov in drugih pravnih oseb, v katerih ima država odločujoč vpliv, ni mogoče obravnavati kot druge posredne uporabnike in netržne proizvajalce, saj nastopajo na trgu. Država oziroma občina nastopa do njih v dvojni vlogi. Na eni strani je kapitalsko udeležena in izvaja pravice in obveznosti lastnika po zasebnopravnih pravilih, po drugi strani pa je država oziroma občina tudi regulator javnih služb in kot taka izvaja naloge javnopravnega upravljanja javnih služb. Iz teh dejstev sledi veliko tveganje za nasprotje interesov.

Javne službe in njihove značilnosti

Javna služba je dejavnost, ki zagotavlja javne dobrine in je v sistemu javnega sektorja bistvena karakteristika načina funkcioniranja poslovanja in storitev javnega sektorja. Ima naslednje značilnosti:

- izvaja se v javnem interesu;
- za njeno zagotavljanje sta odgovorni ali država ali lokalna skupnost;
- izvzeta je iz pravnega režima tržnih dejavnosti;
- državna uprava javne službe večinoma ne izvaja neposredno, ampak le zagotavlja njihovo izvajanje – izvajajo jo posebne institucije (šole, zdravstveni domovi, gledališča, cestna podjetja, komunalna podjetja).

Tabela 4: Temeljne vrste javnih služb

Temeljne vrste		
državne lokalne	obvezne izbirne (le lokalno)	gospodarske negospodarske

Vir: Lasten, www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi

Gospodarske in negospodarske javne službe imajo svoja krovna zakona, to sta Zakon o gospodarskih javnih službah in Zakon o zavodih. Gospodarske javne službe se financirajo s ceno javnih dobrin, iz proračunskih sredstev in iz drugih virov, določenih z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti, medtem ko se negospodarske javne službe financirajo iz javnih sredstev, kot so proračun in posebni skladi.

Gospodarske javne službe

V skladu z zakonom o gospodarskih javnih službah se gospodarske javne službe določijo z zakoni s področja energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja ter z zakoni, ki urejajo druga področja gospodarske infrastrukture. Gospodarske javne službe so poštna storitve, javna telefonija, železniški prevoz, skrb za javne ceste itd.

Negospodarske javne službe

Negospodarske javne službe so javni zavodi na področju zdravstva, šolstva, kulture, znanosti, socialne varnosti, športa, otroškega varstva, pokojninskega varstva itd.

Javne zavode ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašene javne pravne osebe. Soustanovitelji javnega zavoda so lahko tudi druge pravne in fizične osebe. Javni zavodi so pravne osebe s pravicami, obveznostmi in odgovornostmi, ki jih določata zakon in akt o ustanovitvi.

Javni zavodi se lahko financirajo iz javnih in zasebnih sredstev. Pretežno je dejavnost javne službe financirana iz proračuna. V 71. členu Zakona o javnih financah je določeno, da država zagotavlja izvajanje javnih služb in dejavnosti v javnem interesu tako, da usklajuje program dela in finančnih načrtov javnega zavoda, financira dejavnosti javnega zavoda, nadzira poslovanje javnega zavoda in izvajanje odobrenih programov.

Zato so javni zavodi dolžni ločeno izkazovati:

- sredstva, pridobljena iz opravljanja javne službe, ki se financira iz javnih financ,
- druga sredstva za opravljanje javne službe, pridobljena s plačili za storitve ter
- sredstva, pridobljena s prodajo blaga in storitev na trgu.

Gre za ločeno spremljanje in izkazovanje sredstev, katerega namen je omogočiti preverjanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev. Javni zavodi so prvenstveno dolžni izvajati programe javne službe, za kar so bili ustanovljeni.

Smisel dovoljevanja opravljanja tržne dejavnosti je poleg dopolnitve temeljne dejavnosti in polne izkoriščenosti zmogljivosti predvsem v dodatnih virih prihodkov. Presežek prihodkov nad odhodki se lahko uporabi le za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni z aktom o ustanovitvi določeno drugače.

Zakonski in podzakonski akti, ki urejajo računovodsko-finančni sistem javnega zavoda so:

Sistemske:

Zakon o javnih financah,
Zakon o javnem naročanju,
Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije,
Zakon o računovodstvu.

Izpeljani:

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava,
Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu,
Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
Metodološko navodilo za predložitev letnih poročil pravnih oseb javnega prava,

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna.

Vir: www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi

1.3 NEPOSREDNI IN POSREDNI PRORAČUNSKI UPORABNIKI

Zakon o javnih financah in na njem temelječa Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov razvršča proračunske uporabnike v neposredne in posredne.

Tabela 5: Neposredni in posredni proračunski uporabniki

Neposredni	Posredni
• nevladni, • vladni: vladne službe, ministrstva, organi ministrstev, upravne enote, • pravosodni uporabniki, • občine, krajevne skupnosti in druge lokalne skupnosti.	• skladi socialnega zavarovanja in drugi izvajalci, • javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb, • javne agencije, • javni skladi, • proračunski skladi in posebni računi.

Vir: Lasten, ZJF www.mf.gov.si/

Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije sta z vidika javnega financiranja posebni instituciji. Sta posebni samostojni blagajni javnega financiranja (samostojna sklada obveznega socialnega zavarovanja), ki pretežni del sredstev pridobivata neposredno v obliki prispevkov za obvezno socialno zavarovanje, del sredstev pa kot transfer iz državnega oziroma iz občinskih proračunov. V klasifikaciji proračunskih uporabnikov sta razvrščena med posrednimi uporabniki proračunov v okviru skladov in drugih izvajalcev obveznega socialnega zavarovanja.

Druge pravne osebe javnega sektorja so javni gospodarski zavodi, javna podjetja in pravne osebe, v katerih imata država ali občina odločujoč vpliv na upravljanje. Javni gospodarski zavodi in javna podjetja so lahko osebe zasebnega ali javnega prava, delujejo na trgu in imajo lahko organizacijske oblike po zakonu o gospodarskih družbah.

Neposredni uporabniki proračuna so organi in organizacije na ravni države oziroma občin, ki se neposredno financirajo iz proračunov. Njihovi finančni načrti so integralni sestavni del državnega ali občinskega proračuna in so sprejeti kot sestavi del sprejetega proračuna v Državnem zboru Republike Slovenije oziroma občinskem svetu.

Tabela 6: Institucije, ki so neposredni uporabniki državnega proračuna

Nevladni organi	Vladni organi	Pravosodni organi
Predsednik Republike Slovenije, Državni zbor, Državni svet, Republiška volilna komisija, Varuh človekovih pravic, Ustavno sodišče Republike Slovenije, Računsko sodišče Republike Slovenije, Agencija za revidiranje postopkov lastninskega preoblikovanja, Državna revizijska komisija, Slovenska akademija znanosti in umetnosti.	Vladne službe, ministrstva z organi v sestavi, upravne enote.	Vrhovno sodišče Republike Slovenije, Sodni svet Republike Slovenije, višja in okrožna sodišča Republike Slovenije, tožilstva, Družbeni pravobranilec Republike Slovenije, Državno pravobranilstvo Republike Slovenije, Upravno sodišče Republike Slovenije, Senat za prekrške Republike Slovenije, delovna sodišča, sodniki za prekrške.

Vir: Lasten

Neposredni uporabniki občinskih proračunov so še: **občine, krajevne in druge lokalne skupnosti.**

Posredni uporabniki so: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, javni zavodi, javne agencije ter javni skladi, katerih ustanovitelj so posredni uporabniki, samoupravne narodne skupnosti, Kmetijsko-gospodarska zbornica ter javni zavodi, katerih ustanovitelj je Kmetijsko-gospodarska zbornica.

Osebe javnega prava

Javni skladi

Javni sklad je pravna oseba javnega prava, ki jo ustanovitelj ustanovi za izvajanje svoje politike na določenem področju. Ustanovijo ga lahko država, pokrajina ali občina. Po Zakonu o javnih skladih (Uradni list RS, št. 77/08) mora država ali pokrajina za ustanovitev javnega sklada zagotoviti namensko premoženje v vrednosti najmanj 30.000 evrov, občine pa najmanj 10.000 evrov.

Javne agencije

Javne agencije opravljajo naloge, s katerimi izvršujejo nekatere funkcije državne uprave. Za neposredno izvrševanje upravnih nalog so organizirane agencije v sestavi ministrstev, predvsem za opravljanje novih nalog, ki niso zajete v delovnih področjih ministrstev, pa se ustanavljajo javne agencije kot samostojne pravne osebe javnega prava. Gre za neke vrste paradržavne organizacije, med katere lahko štejemo tudi javne sklade in javne zavode.

Javno podjetje

Javno podjetje ustanovi vlada oziroma lokalna skupnost kot podjetje v lasti republike ali lokalne skupnosti ali pa se ustanovi kot podjetje z vložki zasebnega kapitala, če to ni v nasprotju z javnim interesom, zaradi katerega je ustanovljeno.

Prvenstvena naloga javnega podjetja ni ustvarjanje dobička, vendar Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93), v nadaljevanju ZGJS, ne izključuje možnosti profitnega poslovanja, ampak zagotavljanje javnih dobrin, ki se ne zagotavljajo na trgu. Javna podjetja imajo pri opravljanju gospodarske javne službe praviloma zaradi koncesije monopolni položaj.

Javni gospodarski zavod

Javni gospodarski zavod lahko ustanovi vlada ali lokalna skupnost za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb, kadar se v celoti izvajajo kot neprofitne. Soustanovitelji so lahko tudi druge fizične in pravne osebe, vendar njihovi deleži ne smejo presegati 49 %. Poslovanje javnega gospodarskega zavoda je podobno javnemu zavodu, le da opravlja gospodarske dejavnosti.

Primer 1: Ustanovitev javnega gospodarskega zavoda za turizem

Najprej je treba poznati zakonodajo in jo pravilno uporabiti. Župan mora poskrbeti za sprejem Odloka o ustanovitvi javnega gospodarskega zavoda za turizem na občinskem svetu (Primer je na www.novomesto.si/si/obcina/akti/?v=126 13.9.2010. Odlok mora upoštevati zakonske podlage, ki so: 29. člen Zakona o lokalni samoupravi, Statuta občine, 18. člen

Zakona o gospodarskih javnih službah, zakon področja – v našem primeru Zakon o spodbujanju razvoja turizma in 3. člen Odloka o gospodarskih javnih službah v občini.

V odloku se najprej navede osnovne dejavnosti: načrtovanje, oblikovanje in trženje ponudbe območja. Nato naziv firme in sedež, pravice, obveznosti in odgovornosti. Ker v našem primeru Zavod oblikuje, promovira in pospešuje turistično ponudbo, tudi informira v okviru turistično-informacijskega centra, sooblikuje turistično ponudbo Slovenije in njene promocije, organizira turistične prireditve, se vključuje v aktivnosti turističnih društev, spodbuja razvoj in urejanje objektov turistične infrastrukture, mora le-te aktivnosti vnaprej planirati in jih pravočasno vnaprej vključiti v letni program dela, v strategijo razvoja turizma občine in slovenskega turizma.

Poskrbeti je treba za registracijo v skladu s standardno klasifikacijo dejavnosti. Zavod opravlja številne, primer najpomembnejših pa je:

- I. 63.300 Dejavnost potovalnih agencij in organizatorjev potovanj; s turizmom povezane dejavnosti, d. n.*
- II. K. 74.871 Prirejanje razstav, sejmov in kongresov*
- III. O. 92.320 Obratovanje objektov za kulturne prireditve...*

Ustanovitelj zagotovi sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda (npr. poslovni prostor) in dodeli iz proračuna občine finančna sredstva. Nato pa bo Zavod pridobival svoja lastna finančna sredstva: turistična taksa, druga proračunska sredstva ustanovitelja, del koncesijske dajatve, ki se po zakonu o igrah na srečo nameni lokalnim skupnostim v zaokroženem turističnem območju in se uporablja za ureditev prebivalcem prijaznejšega okolja in za turistično infrastrukturo, sredstva za pospeševanje razvoja in promocije turizma, lastni prihodki, sredstva javnih razpisov, darila, dotacije in drugi prihodki.

Imenuje se upravni odbor, ki imenuje direktorja zavoda. Sprejme se statut zavoda. Ta ureja organizacijo zavoda, pristojnosti in način odločanja. Z dnem vpisa zavoda v sodni register zavod na podlagi Zakona o javnih uslužbencih in sporazuma, ki ga skleneta župan in vršilec dolžnosti direktorja, se prevzame delavce. Zavod prične z rednim delovanjem.

1.4 POSLOVANJE JAVNIH GOSPODARSKIH SLUŽB

Država in lokalna skupnost

Kot pravna oseba javnega prava nastopata tudi država in lokalna skupnost. Vlada zastopa Republiko Slovenijo kot pravno osebo, če glede posameznih zadev s posebnim zakonom ni drugače določeno. Posamezni državni organi torej niso pravne osebe, zato ne morejo sklepati pogodb in opravljati poslov, za katera nimajo izrecnih pooblastil v zakonu ali pooblastila vlade. Po 65. členu Zakona o javnih financah pa lahko predstojnik neposrednega proračunskega uporabnika prevzame obveznosti v breme proračunskih sredstev.

Za državne organe štejemo organe državne uprave in druge državne organe. Med organe državne uprave uvrščamo ministrstva in organe v njihovi sestavi, vladne službe in upravne enote, med druge državne organe pa državni zbor, državni svet, ustavno sodišče, računsko sodišče, varuha človekovih pravic, pravosodne organe in druge organe, ki niso organi državne uprave; med pravosodne organe pa sodišča, državna tožilstva, državna pravobranilstva. Za vse

omenjene državne organe torej velja, da nimajo statusa pravne osebe, ampak je lastnost osebe javnega prava priznana v Republiki Sloveniji.

Samoupravne lokalne skupnosti so po 7. členu Zakona o lokalni samoupravi osebe javnega prava. Mednje sodijo občine in mestne občine ter pokrajine. Občino zastopa župan kot občinski funkcionar. Delavci imajo po Zakonu o javnih uslužbencih status javnega uslužbenca.

Zbornice

Pravne osebe so tudi zbornice, ki so samostojne strokovno-poslovne organizacije, kot so Gospodarska zbornica Slovenije, Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije, Obrtna zbornica in druge. V zbornice se združujejo fizične osebe, le izjemoma pravne.

V Sloveniji imamo gospodarske in poklicne zbornice. Sredstva za delo zbornice določajo posamezni zakoni. Zbornice predvsem pridobivajo sredstva iz članarin, namenskih sredstev članov in plačil za opravljanje storitev.

1.5 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE – PRAVNE OSEBE ZASEBNEGA PRAVA

Med nepridobitne dohodke štejejo zlasti donacije in članarine, volila in dediščine, prihodki iz davkov in dajatev ter prispevkov, ki so plačani neposredno Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

Donacije so brezpogojna plačila oziroma prispevki v denarju ali naravi oziroma zneski ali stvari, ki jih dobiva zavezanec za opravljanje nepridobitne dejavnosti od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode ali storitve, katerih kupci so te osebe.

Članarine so obvezni denarni prispevek članov, in ne plačila. Članarina kot nepridobitna dejavnost mora biti namenjena le delovanju društva, sindikata, politične stranke, verske skupnosti. Zavezanci so pri opredeljevanju pridobitne in nepridobitne dejavnosti dolžni upoštevati tudi dejstva in okoliščine posamezne pravne osebe pri opravljanju dejavnosti in doseganju dohodkov. Dejstva in okoliščine se ugotavljajo v vsakem konkretnem primeru glede na izpolnjevanje pogojev. Odgovornost je na strani davčnega zavezanca, da pravilno opredeli nepridobitno dejavnost in z njo povezane stroške. Za namene obdavčitve dejavnosti je potrebno upoštevati Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) in Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (pravilnik). Ločevanje na pridobitno in nepridobitno dejavnost je namenjeno izključno obračunu davka od dohodka.

Zavezanec opravlja pridobitno dejavnost, če je izpolnjen vsaj eden od pogojev, ki so opredeljeni v pravilniku o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, in sicer:

- pridobitna dejavnost se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička,
- z opravljanjem pridobitne dejavnosti zavezanci konkurirajo na trgu z drugimi osebami, zavezanci po ZDDPO-2.

Pravna oseba, ustanovljena za opravljanje nepridobitne dejavnosti, lahko opravlja dejavnost, ki jo obravnava kot nepridobitno in tako ni zavezanka za davek od dohodka. Pravna oseba, ki ni ustanovljena za opravljanje nepridobitne dejavnosti, je z opravljanjem enake dejavnosti v

podrejenem položaju, saj je zavezanica za davek od dohodka. To povzroča izkrivljanje konkurence, zato sledi, da so prihodki iz opravljanja take dejavnosti prihodki pridobitne dejavnosti.

Primer 2: Ugotovite, kateri prihodki so pridobitne narave.

Minister za finance je v Pravilniku o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. L. RS, št. 07) izpostavil, kaj šteje za pridobitne prihodke in kaj ne. Oglejte si Pravilnik (www.mf.gov.si, pojdite na www.durs.si in še iz razlage DURS komentirajte, ali šolnine štejejo za nepridobitne prihodke, in utemeljite zakaj so uvrščeni mednje.

1.6 RAČUNOVODSTVO OSEB JAVNEGA PRAVA

Neposredni proračunski uporabniki vodijo računovodstvo po načelu denarnega toka, posredni proračunski uporabniki pa po načelu poslovnega dogodka in za potrebe evidentiranja porabe denarja celotnega sektorja države, še po načelu denarnega toka. Ta dvojnost se uporablja že od uveljavitve Zakona o računovodstvu dalje, dvojnost vodenja poslovnih knjiga pa povzroča obilo dodatnega dela, zmedenost pri prejemnikih informacij in nepreglednost, zlasti za poročanje.

Primer 3: Enostavno knjigovodstvo, prejemki in izdatki.

Telekom pošlje račun za telefon. Vrednost računa je 120 evrov. Povečajo se obveznosti do dobavitelja v višini 120 evrov (dvostavno knjigovodstvo in takoj se zabeležijo dogodki, vzpostavijo se terjatve in obveznosti). Pri enostavnem knjigovodstvu pa zgodba prične s plačilom. Podrobnosti knjiženja dogodkov dvostavnega in enostavnega prouči in komentiraj na linku www.pavliha.si.

Izkaz prejemkov in izdatkov po načelu denarnega toka omogoča le letno spremljanje financiranja države in lahko vodi v finančno nestabilnost in ne daje podatkov za ravnanje z opredmetenimi osnovnimi sredstvi države.

V razvitih državah potekajo reforme, v katerih tradicionalno, na denarni podlagi zasnovano, državno računovodstvo spreminjajo v računovodstvo po nastanku poslovnega dogodka. K temu usmerjajo tudi mednarodne organizacije, kot so OECD (ang. Organisation for Cooperation and Economic Development, slov. Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj), IMF (ang. International Monetary Fund, slov. Mednarodni denarni sklad), IFAC in druge. IFAC je sprejel in priporočil v uporabo mednarodne računovodske standarde za javni sektor – International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) po nastanku poslovnega dogodka. Takšno računovodstvo omogoča celovit pregled nad poslovanjem, tudi terjatve in obveznosti, česar računovodstvo na podlagi denarnega toka ne zagotavlja (ec.europa.eu/dgs/budget/index_en.htm).

1.7 ZAKONODAJA

1.7.1 Zakon o javnih financah

Zakon o javnih financah je sistemski zakon na področju javnega financiranja v Sloveniji, katerega temeljna značilnost je, da celovito ureja vse elemente, potrebne za učinkovito upravljanje z javnofinančnimi izdatki v državi.

Računovodstvo neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna opravlja: plačila, tekoče ureja, zajema, knjigovodsko evidentira in sporoča podatke, pripravlja obvezne računovodske izkaze, izvaja računovodski nadzor in nadzor nad izpolnjevanjem terjatev in plačilom obveznosti in arhiviranja izvirnike knjigovodskih listin, če ni s posebnim zakonom drugače določeno. (ZJF, 91. člen). Proučite in komentirajte določila zakona na www.uradni-list.si.

1.7.2 Slovenski računovodski standardi

Slovenski računovodski standardi so izpeljava računovodskih načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov in informacij (www.sir.si).

1.7.3 Zakon o računovodstvu

Zakon o računovodstvu je razvrstil pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava. Prav tako je razvrstil pravne osebe na tiste, ki vodijo 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.

Zakon o računovodstvu opredeljuje vsebine, ki veljajo tako za gospodarski kot za javni sektor: knjigovodenje, analiziranje, informiranje in nadzor.

Zakon o računovodstvu zahteva:

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

Npr.: Delovanje celotnega sistema računovodenja oseb javnega prava je potrebno, da se bodo podatki iz računovodskih izkazov lahko zlili v prikaz premoženja države. Tega prikazuje konsolidirana premoženjska bilanca države in občin (www.mf.gov.si), ki so ji podlaga računovodski podatki bilanc stanja proračunov in proračunskih uporabnikov.

Računovodenje premoženjskega stanja neposrednih in posrednih uporabnikov državnega oziroma občinskih proračunov zahtevajo veliko sistematičnega dela – od vzpostavitve sistemov računovodstva, vodenja postopkov, poslovnih knjig, dokumentacije in listin, usposobljenih kadrov proračunskih uporabnikov – vse s ciljem pridobiti transparenten in celovit pregled nad aktivnostmi poslovanja in nad premoženjem uporabnikov javnih sredstev.

To računovodstvo pa spremlja tako tekoče poslovanje neposrednih kot tudi posrednih proračunskih uporabnikov.

1.7.4 Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti

Namen zakona je zagotavljanje preglednosti finančnih odnosov: poravnava izgub iz poslovanja, zagotovitev kapitala, nepovratna sredstva ali posojila, ugodni pogoji, odpoved dobičku, izterjavi dolgov itd.

Z zakonom o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (zakon) se ureja preglednost finančnih odnosov med organi oblasti in javnimi podjetji ter znotraj tistih podjetij, ki izvajajo storitve splošnega gospodarskega pomena, da organi oblasti ne bi dodeljevali pomoči, ki bi bile nezdružljive s skupnim trgom Evropske unije, in da se prepreči navzkrižno subvencioniranje različnih dejavnosti (dvojno financiranje).

1.8 PRIHODKI IN ODHODKI JAVNE SLUŽBE

Pomembno je, da se javna služba opredeli v zakonu ali odloku in da se zagotavlja v javnem interesu. Izvajalci javne službe so katere koli pravnoorganizacijske oblike javnega ali zasebnega prava. Področni zakoni pa tudi določajo koncesije, to so Zakon o zdravstveni dejavnosti, Zakon o financiranju vzgoje in izobraževanja, Zakon o socialnem varstvu.

Pogoje za izvajanje javne službe zagotovi ustanovitelj, ki je lahko država, občina, več občin skupaj, država in občina, zasebniki, zasebniki v sodelovanju z državo ali občino. Zagotavljanje pogojev, ohranjanje in izboljšanje pogojev za izvajanje javne službe – to skrb prevzame ustanovitelj ali pa financer.

Pri financiranju javnih zavodov gre za ločevanje obveznosti financiranja, ki se nanaša na plačila opravljanja javne službe in plačila ustanoviteljskih obveznosti, s katerimi se zagotavljajo sredstva za investicije. Tak način financiranja pomeni, da investicijski izdatki niso v ceni storitev ali programa.

Drug način pa temelji na financiranju javnih zavodov na podlagi programa dela javnega zavoda, ki vključuje investicijska vlaganja in izvajanje storitev javne službe.

Oblikovanje cene programa ali storitve javne službe

Primer obračuna različne cene vode v nekaterih občinah je podan v tabeli 7.

Tabela 7: Odhodki in lastna cena preskrbe z vodo po izbranih občinah

ZŠ	Občina	Celotni odhodki v €	Amortiz. v €	Količine	Polna lastna cena € po enoti	LC brez amort. € po enoti
1	Črnomelj+Semič	882.436	271.499	933.698	0,9451	0,6543
2	Dolenjske Toplice	150.271	63.117	167.585	0,8967	0,5201
3	Metlika	495.072	200.013	393.233	1,2590	0,7503
4	Mirna Peč	138.494	65.389	101.371	1,3662	0,7212
5	Novo mesto	2.239.999	1.035.800	2.764.789	0,8102	0,4355
6	Šentjernej	410.875	225.621	354.921	1,1577	0,5220
7	Škocjan	159.919	60.265	113.536	1,4085	0,8777
8	Trebnje	680.132	166.370	733.200	0,9276	0,7007

Vir: Letna poročila javnih podjetij za leto 2006

Storitev javne službe je vedno nepridobitna. Cene določi ustanovitelj, ki pri tem upošteva, kolikšni so stroški povezani z opravljeno storitvijo javne službe. Za oblikovanje cene so pomembni elementi: amortizacija in investicijska vlaganja, stroški dela, storitev in materialni stroški. Merila so podrobno določena v podzakonskih aktih, ki določajo standarde in normative za izvajanje javne službe.

Finančna sredstva zavod pridobi na podlagi pogodbe. Temelji na letnem programu javnega zavoda. Obseg sredstev, ki jih javni zavod pridobiva za opravljanje javne službe, je mogoče določiti na dva načina.

Opravljanje javne službe je urejeno z normativi in standardi, določajo kakovost storitev, izvedba je prepuščena samemu zavodu. Financer na podlagi predvidenega obsega javne službe, ki izhaja iz nacionalnega programa, odobri primeren obseg in strukturo zaposlenih ter potreben obseg sredstev za pokrivanje materialnih stroškov in amortizacije.

Sredstva je treba uporabiti namensko v skladu s svojim letnim programom dela ter finančnim načrtom. To se dokazuje z zaključnim računom, poročilom o uresničevanju ciljev ter drugimi poročili. Če ministrstvo ugotovi, da so bila dana sredstva porabljena nenamensko ali v nasprotju z zakonom, za znesek nenamensko porabljenih sredstev zmanjša akontacije ali pa kratkoročno ustavi nakazovanje sredstev na račun, s katerega so bila ta porabljena nenamensko.

Tabela 8: Knjigovodsko obravnavanje nakupa tiskalnikov v evrih

Vrsta dogodka in njegova obravnava	Konto	V breme	V dobro
1. Knjiženje obveznosti			
Obveznost do univerze	9410		4.455,78
Pridobivanje novih OS	0470	4.455,78	
2. Oprema je dana v uporabo			
Pridobivanje novih OS	0470		4.455,78
Oprema in druga opredmetena sredstva	0400	4.455,78	
3. Obračun amortizacije			
Popravek vrednosti opreme	0500		1.113,95
Obv. za sredstva, prejeta od univerze	9410	1.113,95	

Vir: Lasten, prirejeni podatki

V tabeli 8 je prikazano knjiženje investicije v tiskalnik. Gre za nova osnovna sredstva na eni od fakultet, ki je zavod in hkrati članica univerze, ki je pravna oseba. O financiranju investicij v zavod odloča ministrstvo. Sredstva za financiranje investicij so zagotovljena dodatno, posebej in ločeno od sredstev, ki so namenjena za opravljanje javne službe.

1.9 PRIHODKI NA TRGU

Glede izvajanja tržnih dejavnosti je stališče evropskega sodišča, da je vsako ponujanje dobrin ali storitev na trgu gospodarska dejavnost. Naši javni zavodi ponujajo storitve na trgu in pri tem uporabljajo sredstva, pridobljena od države, prav tako so tudi zaposleni večinoma plačani od države. Vse to je med drugim vzrok, da morajo javni zavodi ločeno izkazovati dejavnost v družbenem interesu in tržno dejavnost. Država bi morala jasno določiti obseg posamezne javne službe ter izdelati kriterije in merila za njihovo financiranje ter jih tudi dosledno uporabljati. Država mora preprečiti dodeljevanje pomoči, ki so nezdružljive s skupnim trgom Evropske unije, ter navzkrižno subvencioniranje različnih dejavnosti.

Povzetek

Računovodenje in njegov sistem tvori temelje delovanja države in njenega proračuna ter zagotavlja možnosti učinkovitega poslovanja oseb javnega prava pri zagotavljanju dobrin splošnega družbenega pomena.

Za analiziranje gospodarne porabe in uspešnega doseganja rezultatov pa je pomembna primerljivost in konsistentnost informacij. V ta namen je potrebno dobro poznati sisteme, njihov zakonski okvir, način organiziranosti, da razumemo podatke, ki jo dobimo v temeljnih računovodskih izkazih oziroma smo sami vpleteni v pripravo poslovnih poročil, ki niso nujno narejenih na podlagi knjiženja strogo po načelu nastanka poslovnega dogodka.

Računovodstvo in njegov sistem morata nadalje omogočati, nadzirati in učinkovito upravljati s sredstvi, stroškovno računovodstvo pa omogočati presojo lastne cene storitev državnih subjektov oziroma širše oseb javnega prava v primerjavi z izvajalci na trgu.

Vprašanja za utrjevanje in ponavljanje:

- Komentirajte: Ali nastane problem, ko javni zavod opravlja tudi pridobitno dejavnost, saj so iz proračunskih sredstev pokriti stroški poslovanja zavoda, najpomembnejši med drugimi tudi plače zaposlenih? Ključno vprašanje se postavlja: Ali ti zaposleni opravljajo storitve v pridobitni dejavnosti v rednem delovnem času in ali je ugotovljeni potreben obseg dela za opravljanje javne službe realen in glede na to zagotovljeni obseg finančnih sredstev primeren?
- Podobno vprašanje si lahko zastavite pri poravnavi stroškov za material ali storitve: Kateri so porabljeni za opravljanje javne službe in kateri za opravljanje pridobitne dejavnosti? Komentirajte!
- Vprašanje je, ali lahko zavod izrablja svoj položaj, saj lahko del stroškov prevali na financerja in s tem postavi konkurenčnejšo – nižjo ceno od drugih subjektov, ki se nahajajo na istem trgu? Ali je tako?
- Računovodstvo mora biti dejavnost, ki v svojih rešitvah zrcali širše družbene procese in združuje življenjsko filozofijo družbe, ter je s svojim premišljenim in specifičnim

pristopom hkrati pomemben nosilec družbenogospodarskega dogajanja, sprememb in prestrukturiranja. Te iste usmeritve ima tudi Računsko sodišče Slovenije, ki je vse bolj v pomoč tudi javnemu računovodstvu. Pojdite na www.rs-rs.si in poiščite revizijsko poročilo o informiranju in obveščanju javnosti o prispevku iz strukturnih skladov v programskem obdobju od 2004 do 2006 (arhiv revizijskih poročil, 30.5.2007). Komentirajte, kaj je glede širših družbenih procesov (učinkovito črpanje virov EU) ugotovilo Računsko sodišče; kje so tveganja?

- Komentirajte, ali lahko na osnovi tega poročila potrdite, da dejavnost računovodstva ne more biti samo denarno merjenje ekonomskih kategorij in obračunavanje pretekle uspešnosti poslovanja, ampak se mora širiti tudi na zaznavanje širše družbene odgovornosti organizacij. Kateri proračunski uporabniki imajo širšo družbeno in socialno odgovornost za učinkovito črpanje EU virov?
- Naštejte neposredne vladne uporabnike in z njimi povezane aktivnosti, ki opravljajo tržno dejavnost. Na www.rs-rs.si poiščite revizijska poročila o nekaterih od njih v letu 2010. Kaj je ugotovilo Računsko sodišče? Komentirajte.
- Poiščite na www.mf.gov.si zakonodajo, ki je povezana s subjekti javnega sektorja in ustvarjanjem prihodkov na trgu.

2 VODENJE POSLOVNIH KNJIG OSEB JAVNEGA PRAVA

2.1 NAČELA RABE JAVNIH VIROV IN SISTEMSKI PRISTOP

Uvod v poglavje

Ni vseeno, katera podlaga se upošteva kot računovodsko načelo za temelje računovodstva. Kot že sama beseda pove, se je treba v temeljih odločiti, o katerih dogodkih bodo vključenaporočanja, o katerih pa ne. Temelji računovodenja namreč določajo, na kateri stopnji nastanka obveznosti ali plačila so dogodki evidentirani v poslovnih knjigah. npr. ko se evidentira dogodek v trenutku, ko nastane. To pomeni, da se upošteva temeljno načelo nastanka poslovnega dogodka; vsi subjekti poslovnega sektorja morajo to načelo dosledno upoštevati; v javnem sektorju pa za neposredne proračunske uporabnike to ne velja. Je pa od teh računovodskih načel odvisna kakovost in poglobljenost poročanja. Če se bo odločilo le za beleženje tekočih prejemkov in izdatkov, ne bodo dosledno pravočasno zajete tudi obveznosti pri tistih neposrednih proračunskih uporabnikih, ki sledijo načelu denarnega toka.

Zasnove računovodenja v državi pa morajo tudi biti skladne s koncepti računovodenja v EU (sprejete obveznosti, plačila, izdatki itd.) in v skladu s sistemom nacionalnih računov (System of National Accounts, SNA), preko katerih se ugotavljajo najrazličnejši kazalniki in primerja mednarodna konkurenčnost. Zato je tako pomemben pristop in prava metodologija evidentiranja kot verodostojnost listin in knjig. Tudi za javni sektor je pomembno prikazati ne le, kaj je bilo porabljeno, ampak predvsem za kaj, v kateri namen. Za projekt EU bodo izplačani le stroški, ki so upravičeni za izplačilo. Zato jih je treba načrtovati in poročati o njihovi namenski porabi v okviru vnaprej načrtovane aktivnosti. Vsa ta temeljna načela so še zlasti povezana z vrednoto, ki je poštenost. Zato tudi revizorji poročajo, da so računovodski izkazi verodostojna ali poštena slika preteklih dogajanj.

Tabela 9: Primerjava evidentiranja stroškov v glavni knjigi in po aktivnostih projekta EU

Ekonomske kategorije	v evrih	Aktivnosti	v evrih
Plače	2.593	Podroben plan aktivnosti	550
Amortizacija	673	Organizacija dogodkov	1.662
Potni stroški	242	Fotokopiranje	122
Informacijska tehnologija	183	Novinarska konferenca	422
Drugi stroški	125	Izdelava gradiv	450
Skupaj	3.816	Poročanje, obveščanje	610
		Skupaj	3.618

Vir: Lasten

Poleg temeljne vrednote poštenosti pa še druge vrednote usmerjajo ravnanja subjektov; ravnanje pa je še posebej občutljivo takrat, kadar so viri omejeni. Tako je razvoj do dandanes uveljavil pet t.i. globalnih standardov: poštenost, zakonitost, gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Teh pet vrednot rabe javnih virov, ki so postali norme ali standardi, uporabljajo v vseh državah sveta. Vključeni so v vse sisteme, tvorijo sistem kakovosti. Na načelih temeljijo revizijski in računovodski standardi pa tudi zakoni.

V tem poglavju bomo obravnavali:

- **načela in vodenje poslovnih knjig,**
- **evidentiranje in dokumentiranje dogodkov in aktivnosti.**

Pomen dobre računovodske prakse za kakovostno poročanje

Dobra računovodska praksa je ključnega pomena, da se uveljavi odgovornost za učinkovito rabo davkoplačevalskega denarja. Dobra računovodska praksa ne prispeva le k pripravi in predstavitvi visoko kakovostnih računovodskih in finančnih informacij, ampak tudi k pripravi visoko kakovostnih informacij. Kakovostne informacije potrebuje menedžment za učinkovito poslovanje z javnimi izdatki. Dobre informacijske osnove pa zagotavljajo dobro podlago za premišljene, osmišljene in preudarne vodstvene odločitve.

Za širše potrebe proračunskega načrtovanja in izvajanja proračuna, vlada določi potrebne računovodske klasifikacije zato, da zagotovi vsebinsko pomembne podatke za ekonomsko in finančno analiziranje, za izdelavo analiz glede namenske porabe (funkcija/aktivnost) z ozirom na pristojnosti in odgovornosti, po projektih itd. Takšne osnove računovodenja ne služijo zgolj namenom proračuna, pač pa so tudi osnova za dobro poročanja o vodenju programov. Le pod vodstvom in nadzorom osrednjega vladnega organa se za navedene namene lahko vzpostavijo ustrezni računovodski sistemi: osrednji vladni organ ima pooblastilo, da določi računovodska načela in standarde ter da na področju delovanja vladnih organov spremlja in pospešuje njihovo uporabo.

Načela in vrednote okolja EU

Tisto, kar naj še posebej zagotovi zadostno in stabilno financiranje po vseh državah članicah EU, tudi R Sloveniji, je sedem vrednot EU, ki so izražene kot temeljna načela rabe virov v EU v finančni perspektivi 2007-2013 (DG Budget, ec.europa.eu/dgs/budget/index_en.htm).

VREDNOTE ali NAČELA EU 2007 – 013	→	Preglednost in poenostavitev
	→	Finančna samostojnost
	→	Kapital, ki je lastniški
	→	Učinkovita alokacija virov
	→	Zadostnost
	→	Stroškovna učinkovitost
	→	Stabilnost

Slika 1: Vrednote proračunske porabe izražena kot načela EU v finančni perspektivi 2007-2013

Vir: Lasten, po www.sigmaweb.org

Pregledno finančno poslovanje (ang. sound financial management) velja v okolju Evropske Unije (EU) za temeljni standard obnašanja. Standard preglednega finančnega poslovanja pomeni, da morajo biti sistem menedžmenta, postopki ter dodeljene pristojnosti in odgovornosti vpletenih pooblaščenih oseb povezani in vzpostavljeni.

2.2 PRORAČUNSKA NAČELA

Zakon o javnih financah (ZJF) navaja v 2. členu proračunska načela, ki so prikazana v sliki.

Pri pripravi in izvrševanju proračuna je treba spoštovati načeli učinkovitosti in gospodarnosti. V proračunu se izkazujejo vsi prejemki (prihodki, sredstva vračil danih posojil, sredstva od prodaje kapitalskih deležev in iz naslova zadolževanja) ter vsi izdatki države in občine. Vsi prejemki in izdatki se izkazujejo v polnem (bruto) obsegu, kar pomeni, da neto zneski ne pridejo v poštev. Vsi prejemki morajo pokriti vse izdatke, razen izjem po zakonu. Proračun mora namreč biti uravnotežen med prejemki in izdatki. Proračun se sprejema za leto, ki je enako koledarskemu letu.

PRORAČUNSKA NAČELA	→	Sprejem pred pričetkom črpanja
	→	Prikazani so vsi prejemki in izdatki + bruto zneski
	→	Prejemki proračuna = izdatki proračuna
	→	Koledarsko leto
	→	Učinkovitost in gospodarnost

Slika 2: Proračunska načela
Vir: Lasten po ZJF, www.mf.gov.si

Načelo denarnega toka in načelo nastanka dogodka v državnem računovodstvu

V nasprotju z računovodstvom v zasebnem sektorju računovodstvo v javnem sektorju temelji na načelu denarnega toka. V Sloveniji se, skladno z zakonom o javnih financah in zakonom o računovodstvu, izkazujejo bilance štirih blagajn javnega financiranja na osnovi proračunskega načela denarnih tokov. Državni in občinski proračuni ter finančni načrti obeh skladov socialnega zavarovanja (ZPIZ in ZZZS) se pripravljajo, sprejemajo in izvršujejo po načelu denarnega toka.

Pri posrednih proračunskih uporabnikih (javnih zavodih in agencijah) pa že sedaj veljavni zakon od leta 2000 predpisuje vodenje računovodstva in izkazovanje bilanc po obeh načelih, po načelu denarnega toka in po obračunskem načelu (http://www.mf.gov.si/slov/mediji/2008/NACELO_DENARNEGA_TOKA_IN_OBRACUNSKO_NACELO.pdf).

V poslovnem računovodstvu se največ uporablja načelo nastanka dogodka oziroma načelo fakturirane realizacije, ki evidentira transakcije ob nastanku dogodka. Prihodek podjetje ustvari, ko odpošlje blago kupcu ali zanj izstavi račun, in ne, ko prejme plačilo za prodano blago oziroma opravljene storitve. Enako velja za odhodke.

Nekatere terjatve države in zaračunane obveznosti do države ostajajo izven proračunskega računovodstva, ker država v njih ne sodeluje neposredno in zanje pravzaprav do trenutka transakcije sploh ne ve. Taki primeri so na primer davčni prihodki, za katere država izve šele, ko jih davčni zavezanec prijavi. Prav tako velja za določene obveznosti, za katere država ne ve, dokler ne dospejo zahtevki zanje. To je eden od razlogov, da računovodstvo v javnem sektorju temelji na načelu denarnega toka.

Pri računovodskem poročanju po načelu nastanka dogodka se v pojasnilih k računovodskim izkazom razkrijejo tudi pogojne in prevzete obveze za plačilo v prihodnjih letih, ki lahko pomembno vplivajo na prihodnjo fiskalno stabilnost in omogočajo uravnati kratkoročno in

dolgoročno plačilno sposobnost ter so zato pomembne tudi za oblikovanje pravih fiskalnih strategij. K poenotenju državnega računovodstva in računovodskega poročanja po načelu nastanka dogodka neposredno spodbuja od leta 2000 tudi Mednarodna organizacija računovodij (IFAC), ki je izdala Mednarodne računovodske standarde za javni sektor (IPSAS).

Načelo denarnega toka oziroma plačane realizacije pomeni, da se prejemki in izdatki beležijo, ko so plačila prejeta oziroma plačana.

Zakon o računovodstvu določa, da se prihodki in odhodki uporabnikov enotnega kontnega načrta priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka, razen za uporabnike enotnega kontnega načrta, ki pridobivajo prihodke tudi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov, minister, pristojen za finance, določi, da se prihodki in odhodki priznavajo v skladu z računovodskimi standardi.

Navedeno načelo izkazuje finančni rezultat za določeno obdobje kot razliko med prejetim in plačanim denarjem. Uporabnikom zagotavlja informacije o virih denarja, prejetega v določenem obdobju, in njegovih namenih porabe ter o denarnem ravnotežju na dan poročanja. Načelo plačane realizacije priznava dogodek s prejemom denarja.

Po drugi strani računovodsko načelo denarnega toka ne zagotavlja vseh informacij o sredstvih in obveznostih. Izdatke je mogoče ustaviti tako, da država ne plača zapadlih računov. Na strani obveznosti pa se lahko zgodi, da velik del dolga ni zabeležen. Sistem denarnega toka sicer deluje dobro, ko ni veliko dolgoročnih obveznosti. V zadnjih desetletjih pa se države srečujejo z vedno večjimi dolgoročnimi obveznostmi, kot so obveznosti za socialno zaščito, brezposelnost in pokojnine.

Javnofinančni prihodki in odhodki so zaenkrat še osnovani na načelu denarnega toka, kar seveda pomeni, da je tudi javnofinančni primanjkljaj osnovan na načelu denarnega toka. Po načelu nastanka dogodka se tako beležijo prihodki in odhodki, po načelu denarnega toka pa prejemki in izdatki. V Sloveniji se za prikaze bilanc javnega financiranja uporablja načelo denarnega toka.

2.3 EVIDENTIRANJE DOGODKOV V POSLOVNE KNJIGE

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. Računovodske informacije so najpomembnejši del poročanja javnega sektorja, zato je razumljivo, da se sprejemajo podrobni predpisi o spremljanju in vrednotenju računovodskih kategorij, o načrtovanju in nadziranju poslovanja, o ugotavljanju rezultatov in izpolnjevanju ciljev poslovanja.

Za spremljanje uresničevanja postavljenih ciljev je država vpeljala www.mf.gov.si:

- ekonomsko kvalifikacijo javnofinančnih prejemkov in izdatkov, ki je podlaga za enotno proračunsko in računovodsko načrtovanje, evidentiranje in spremljanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov;
- funkcionalno kvalifikacijo odhodkov države, ki je podlaga za enotno strukturiranje vsebine posameznih izdatkov države, namenjena je prikazu celotne javne porabe po

posameznih področjih, v katere sodijo programi, ki se financirajo iz javnih sredstev ali državnega proračuna;

- institucionalno kvalifikacijo, ki prikazuje proračunska sredstva posameznih uporabnikov – s proračunom določenih nosilcev sredstev za financiranje programov državnega proračuna, ki so v njihovi pristojnosti, ta kvalifikacija se je z novo zakonodajo spremenila le toliko, kolikor so z njo vpeljani novi proračunski uporabniki;
- programsko klasifikacijo.

Poslovne knjige so javne listine, ki izkazujejo nastanek poslovnega dogodka. V Sloveniji so napisane v slovenskem jeziku in v evrih. Posredni proračunski uporabniki so dolžni voditi knjige po načelu nastanka poslovnega dogodka in po načelu denarnega toka. Zakon določa, katere temeljne in pomožne poslovne knjige je dolžna voditi pravna oseba, ne glede na to, ali je pravna oseba javnega prava ali pravna oseba zasebnega prava. Poslovne knjige in poročila zagotavljajo ločeno spremljanje in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. In drugi poudarek je, da se lahko pravni osebi naloži oziroma predpiše tudi zagotavljanje še dodatnih podatkov v svojih poslovnih knjigah.

Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki itd.

2.3.1 Knjigovodske in poslovne listine

Knjigovodske listine opredeljujeta in obravnavata 3. in 4. člen ZR ter SRS 21 – Knjigovodske listine. Knjigovodska listina je posebno pisno pričevanje o nastanku poslovnega dogodka (tudi tistega, ki je izkazan v izvenbilančni evidenci), ki spreminja sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke. Sestavi se za vsak poslovni dogodek oziroma za vsako poslovno spremembo.

Pri vodenju poslovnih knjig se upošteva Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za določene uporabnike proračunskih sredstev. Z uvedbo novega Zakona o računovodstvu mora javni zavod za knjiženje in kasneje tudi za izpolnjevanje obrazcev zaključnega računa organizirati dva kontna načrta: 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 računa javnega zavoda). Takšno evidenčno izkazovanje naj bi zagotavljalo primerljive podatke, ki so potrebni za spremljanje gibanja (priliva in porabe) sredstev javnih financ ravni države in občin. Zakon o javnih financah namreč uvršča javne zavode, ki so jih ustanovile občina ali pa država, med posredne uporabnike proračuna, kar med drugimi pomeni, da se tudi podatki o sredstvih in obveznostih do virov sredstev vključujejo v premoženjske bilance države in občin.

Razčlenitev enotnega kontnega načrta je obvezna, največ posebnosti je v razredu 9. Oglejte si jo na www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi.

Knjigovodske listine se sistematično označujejo s šifro po vsebinskih vidikih (plačilni promet, blagajniško poslovanje, nabava materiala, osnovnih sredstev, nalogi za knjiženje ipd.) in z zaporedno številko.

Telefon:
 Telefaks:
 SLOVENIJA

Kraj in datum: 11.02.2010
 Rok plačila: 26 dni
 Datum valute: 09.03.2010

Davčna številka kupca:
 Identifikacijska št. za namene DDV: SI

RAČUN ŠT: 91000036

Artikel	Opis	SM	Količina	Enota	Cena EUR	Znesek EUR
1000	Zaračunavamo vam prijavo in zagovor diplomskega dela za dvopredmetno študentko	40000	1,00	KOM	239,25	239,25
Skupaj EUR						239,25

Grupa	%	Osnova	DDV
D	0,00%	239,25	0,00

Za plačilo EUR: 239,25
 SIT: 57.333,87

Datum opr.storitve/odpreme blaga: 09.02.2010
 TRR:
 Izjavljamo, da smo davčni zavezanec; Identifikacijska številka: SI
 Pri plačilu navedite sklic na številko: 91000036
 Oproščeno DDV po 8. točki odstavka (1) 42. člena ZDDV.

Reklamacije se upoštevajo v predpisanem roku. Za primer spora je pristojno sodišče v Ljubljani. Po preteku plačilnega roka zaračunavamo predpisane zamudne obresti.

Izdelala:
 Pomočnica tajnika za finančno računovodsko področje

Matična št.:

Slika 3: Primer izvorne knjigovodske listine – izdan račun
Vir: Lasten

2.3.2 Poslovne knjige

Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, s katerimi se zagotavljajo podatki za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkih in drugih prejemkih, odhodkih in drugih izdatkih ter izidu poslovanja. Poslovne knjige so javne listine, vodijo se v slovenskem jeziku in v evrih. Poslovne knjige se elektronsko odprejo in zaključijo vsako poslovno leto.

Poslovne knjige se vodijo po sistemu dvostavnega knjigovodstva, in sicer tako, da se po načelu urejenosti in sprotnosti v poslovne knjige vnašajo začetna stanja in spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki. Glede na vsebino podatkov, ki so vpisani v poslovne knjige, se poslovne knjige delijo na temeljne in pomožne. Temeljni poslovni knjigi sta dnevnik in glavna knjiga. Zavodi vodijo dve glavni knjigi.

2.4 POPIS SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV

Predmet popisa so vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov. Za izvedbo popisa je treba opraviti številne zadolžitve: imenovati popisne komisije, pripraviti navodila za popis, sredstva za popis, pripraviti popisne pripomočke. Sledi poročilo o popisu, obravnava poročil, izločanje poškodovanih in zastarelih sredstev, predlog za likvidacijo popisnih razlik, odločanje o predlogu poprave popisnih razlik, končno še računovodska uskladitev knjigovodskega stanja z dejanskim stanjem.

Uskladitev dejanskega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev s knjigovodskim stanjem opravi zavod s popisom. Popis se opravi s stanjem na dan 31. decembra in sicer v času od 1. novembra do 31. januarja. Pri popisih, ki niso opravljeni na dan popisa, popisna komisija ugotovi stanje na dan tako, da v popisnih listih na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin prišteje oziroma odšteje prejete oziroma izdane količine blaga in drugega od dneva popisa do dneva, določenega za popis in uskladitev.

Zavod mora kot prejemnik javnofinančnih sredstev ob koncu poslovnega leta uskladiti obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, s terjatvami proračunov in pravnih oseb, ki financirajo njegove programe in dejavnosti.

Razen popolnega popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta se popolni oziroma delni popis opravlja tudi:

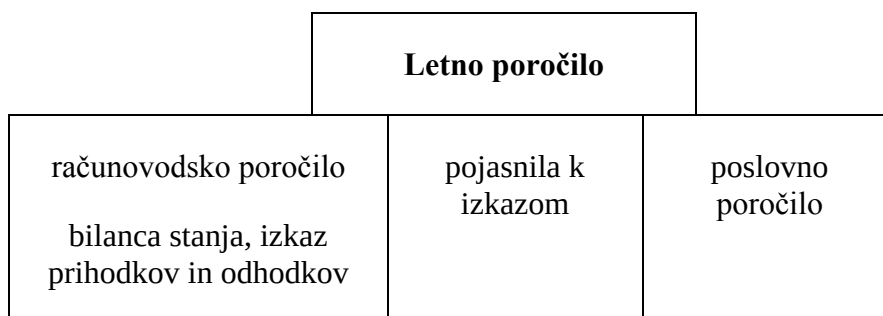
- ob prevzemu oziroma predaji dolžnosti oseb, ki imajo v rokah materialne in denarne vrednosti, ki so predmet prevzema oziroma predaje,
- ob statusnih spremembah,
- ob drugih primerih, ki jih določajo predpisi.

Direktor zavoda izda odločbo o imenovanju popisnih komisij.

Popisne komisije sestavijo delovni načrt, v katerem skladno z navodili za popis predvidijo vsa potrebna dejanja pred popisom, med njim in po njem.

Pred pričetkom popisa morajo odgovorni delavci predložiti dokumentacijo o sredstvih, ki so v najemu, popravilu, zakupu in podobno. Pred popisom morajo osebe, odgovorne za sredstva, oceniti stanje kakovosti teh sredstev in s svojo oceno seznaniti popisno komisijo. Popisne komisije v popisne liste evidentirajo stvari, ki so neuporabne, zastarele, poškodovane in podobno in pripravijo predlog za izločitev iz evidenc.

2.5 RAČUNOVODSKI IZKAZI IN LETNO POROČILO



Slika 4: Sestavni deli ali struktura letnega poročila

Vir: ZR, www.mf.gov.si

Računovodsko poročilo so računovodski izkazi. Bilanca stanja se sestavi na obrazcu Bilanca stanja (priloga 1 k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil), izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov je priloga 3 k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil.

Oblika in vsebina bilance stanja ter izkaza prihodkov in odhodkov sta določeni s pravilnikom o sestavljanju letnih poročil (www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi).

Tabela 10: Bilanca stanja, presečno stanje 31. 12.

	31. 12. 2009	31. 12. 2008
DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU		
Neopredmetena dolgoročna sredstva		
Opredmetena osnovna sredstva		
KRATKOROČNA SREDSTVA IN AČR		
Denarna sredstva		
Kratkoročne terjatve		
Aktivne časovne razmejitve		
SKUPAJ SREDSTVA (AKTIVA)		
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PČR		
Kratkoročne obveznosti		
Pasivne časovne razmejitve		
LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI		
Obveznosti za neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva		
Presežek prihodkov nad odhodki		
SKUPAJ OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (PASIVA)		

Vir: Zakon o računovodstvu, www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi

Javni zavodi so kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta dolžni sestaviti naslednje računovodske izkaze:

1. Bilanco stanja.
2. Izkaz prihodkov in odhodkov (po načelu nastanka poslovnega dogodka).
3. Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (po načelu nastanka poslovnega dogodka).
4. Izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka.
5. Izkaz računa finančnih terjatev in naložb.
6. Izkaz računa financiranja.

Podatki v bilanci stanja so podlaga za izdelavo premoženjske bilance države.

Podrobna navodila za pripravo letnega poročila pa so določena v Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02 in dop.). V letnem poročilu poslovodstvo proračunskega uporabnika predstavi za poslovne namene dosežke poslovanja uporabnika in dosežke poslovodstva. S tem se ciljni javnosti predstavijo organizacija, poslovni rezultati in bodoči plani. Osnovni podatki in informacije o poslovanju so zajete v računovodskih izkazih in pojasnilih. Za razumevanje delovanja organizacije pa potrebujemo še dodatne informacije, ki so zajete v poslovnem poročilu.

2.5.1 Bilanca stanja

Glavne postavke v bilanci stanja so v okviru sredstev a) dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju, b) kratkoročna sredstva (razen zalog) in aktivne časovne razmejitve ter c) zaloge. V okviru obveznosti do virov sredstev pa d) kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitve ter e) lastni viri in dolgoročne obveznosti.

Obvezni prilogi k bilanci stanja sta:

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

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

Stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev vsebuje kumulativen prikaz podatkov od 1. 1. do 31. 12. po posameznih kategorijah neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, in sicer ločeno nabavna vrednost in ločeno popravek vrednosti sredstev. V obrazec se posebej vpisujejo tudi spremembe oziroma gibanja, ki so se dogodili s sredstvi med letom. Tu gre predvsem za nove nabave, odtujitve in izločitve in obračunani znesek amortizacije (popravek vrednosti). Ločeno je potrebno izkazati tudi morebiten znesek prevrednotenja sredstev zaradi oslabitve ali okrepitve. Podatki posameznih kategorij neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (dolgoročno odloženi

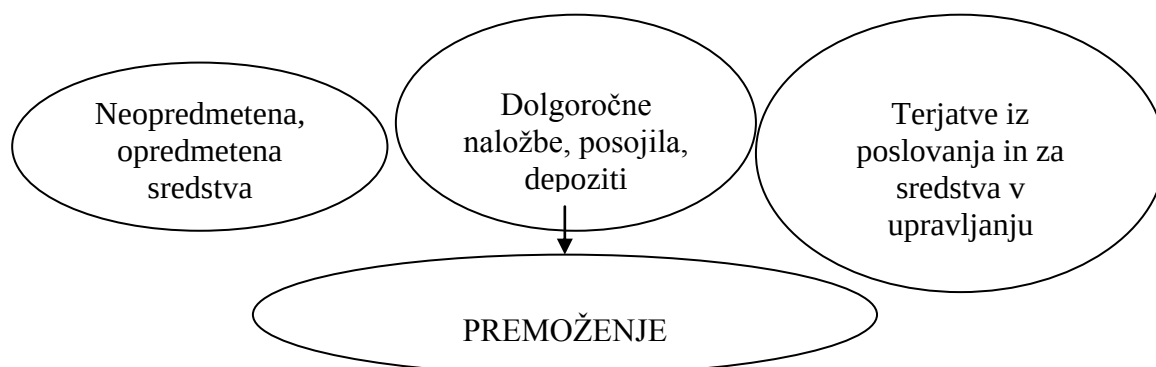
stroški, dolgoročne premoženjske pravice, druga neopredmetena sredstva, zemljišča, zgradbe, oprema, druga opredmetena osnovna sredstva) se v obrazcu izkazujejo ločeno za sredstva v upravljanju in sredstva v lasti.

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

Izkazovanje in vrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev

Dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju

V poslovnih knjigah se dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju evidentirajo na kontih razreda 0.



Slika 5: Struktura premoženja, ki ga prikazuje aktiva bilance stanja
Vir: Lasten, po ZR, www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi)

Posebnost v okviru dolgoročnih sredstev so terjatve za sredstva, dana v upravljanje, ki se vzpostavijo za tista opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki so pridobljena s sredstvi proračuna, uporabljajo in upravljajo pa z njimi uporabniki državnega in občinskih proračunov in druge osebe javnega prava.

POglejmo primer: Ministrstvo za šolstvo in šport nakaže sredstva osnovni šoli za nakup opreme za učilnice. V poslovnih knjigah ministrstva se poleg investicijskega transfera v podskupini 431 evidentira še prenos v okviru podskupine 091 – terjatve za sredstva, dana v upravljanje posrednim uporabnikom proračuna, ter na analitičnem podkontu 900300 – Splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje.

Po ZR in SRS se opredmetena osnovna sredstva vrednotijo po nabavni vrednosti oziroma po ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana. V nabavno vrednost se vštevata nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Stroški obresti se ne vštevajo v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, kar pomeni

odstopanje od SRS. Na podlagi 6. člena Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Ur. l. RS, št. 45/05 in dop.) se opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Ne glede na navedeno pa se lahko pri izkazovanju osnovnih sredstev upošteva tudi kriterij istovrstnih sredstev. Opredmetena osnovna sredstva se lahko uvrščajo med opremo ne glede na njihovo vrednost, ki je lahko večja ali manjša od 500 evrov. To pomeni, da lahko pravna oseba javnega prava drobni inventar, *npr. stoli*, uvrsti med opremo, če je bil tak istovrstni inventar zaradi preseganja vrednosti 500 evrov že uvrščen med opremo.

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

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

Kratkoročna sredstva, razen zalog in aktivne časovne razmejitve

Konti skupine 18 so odhodki, ki še niso poravnani, vendar so že nastali v obračunskem obdobju, za katero se sestavlja bilanca stanja. Ob poravnavi obveznosti, ki se nanaša na izkazani neplačani odhodek, se zmanjšajo izkazani neplačani odhodki in povečajo stroški na ustreznem kontu razreda 4. Navedeni podkonto uporabljajo le drugi uporabniki enotnega kontnega načrta.

Kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitve

Kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitve so konti razreda 2. Kratkoročne so obveznosti za prejete predujme in varščine, obveznosti do zaposlenih (plače), do dobaviteljev (pretežno plačilo računov) in do financerjev (vračilo kreditov), kratkoročne obveznosti iz poslovanja in iz financiranja ter do uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Neplačani prihodki so prihodki, ki še niso bili poravnani in se izkazujejo na kontih skupine 28. Navedeno postavko uporabljajo le drugi uporabniki enotnega kontnega načrta pri evidentiranju terjatev do kupcev, iz financiranja in drugih terjatev. Ob poravnavi terjatev se za zneske poravnave zmanjšajo neplačani prihodki ter priznajo prihodki na ustreznih kontih razreda 7.

Pri evidentiranju pasivnih časovnih razmejitev morajo biti drugi uporabniki enotnega kontnega načrta pozorni predvsem na vračunane odhodke zaradi podaljšanja proračunskega leta, ki se določi vsako leto sproti s pravilnikom o zaključku izvrševanja državnega in občinskih proračunov.

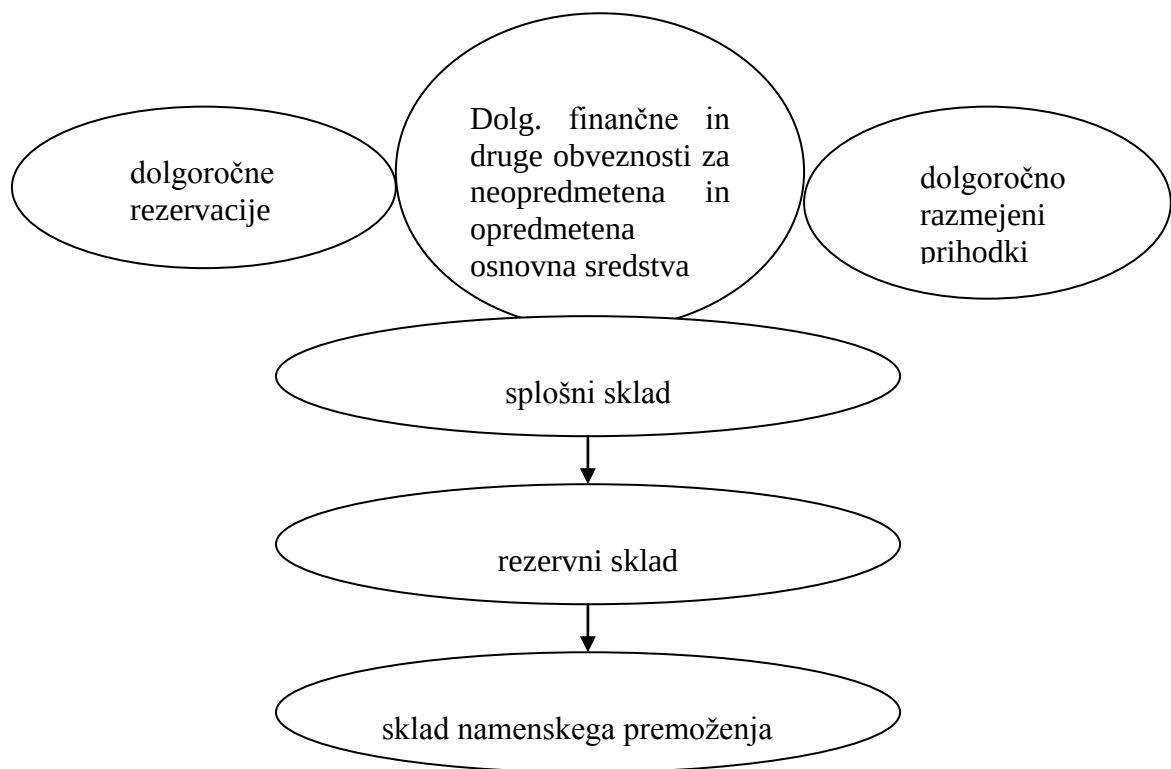
Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta evidentirajo v okviru časovnih razmejitev prejeta namenska sredstva za pokrivanje določenih odhodkov, ki še niso nastali. Sredstva se prenesejo med prihodke, ko so stroški, za pokrivanje katerih so bila prejeta, dejansko nastali.

Navedeno ne velja za namenska sredstva za nakup osnovnih sredstev in pokrivanje stroškov amortizacije, ki se evidentirajo med obveznostmi za sredstva, prejeta v upravljanje.

Lastni viri in dolgoročne obveznosti

Od kod izvira premoženje subjekta javnega sektorja kaže pasiva bilance stanja: lastni viri in dolgoročne obveznosti pravnih oseb javnega prava so evidentirane na kontih skupine 9.

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



Slika 6: Pasiva bilance stanja ali izvor premoženja osebe javnega prava

Vir: Lasten, po ZR, (www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi)

Rezervni sklad lahko oblikuje le državni proračun, proračun občin, ZZSZ, ZPIZ ter javni skladi. *Poglejmo primer:* v rezervni sklad na proračunsko rezervo, se izloča del vseh doseženih letnih prejemkov proračuna, in sicer v velikosti, ki je določena s proračunom, vendar največ do 1,5 % proračuna. Država na podlagi 48. člena ZJN lahko sredstva proračunske rezerve uporabi za financiranje izdatkov za odpravljanje posledic naravnih nesreč (potres, poplava, suša, zemeljski plaz...).

Za pravne storitve, ker so zadeve v obravnavi na sodišču, se dolgoročne rezervacije izkazujejo na kontih skupine 93. To pravilo lahko uporabljajo samo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, praviloma le tisti, pri katerih tržna dejavnost predstavlja precejšen delež v okviru skupne dejavnosti. Na podlagi 18. člena ZR pravne osebe, ki se financirajo iz sredstev javnih financ, ne smejo oblikovati dolgoročnih rezervacij z vnaprejšnjim vračunavanjem stroškov in odhodkov oziroma z dolgoročnim razmejevanjem prihodkov v breme javnih financ. Določeni uporabniki lahko oblikujejo dolgoročne rezervacije v breme odhodkov, ki se nanašajo na prihodke, dosežene s prodajo blaga in storitev na trgu, vendar pa zaradi oblikovanja dolgoročnih rezervacij ne sme biti izkazan presežek odhodkov nad prihodki iz prodaje blaga in storitev na trgu niti presežek odhodkov nad prihodki iz opravljanja vseh dejavnosti.

Sklad premoženja v javnih skladih izkazujejo v poslovnih knjigah javni skladi, ki so prejeli od ustanovitelja sredstva, ki so v njihovi lasti in ne v upravljanju. To je namensko premoženje javnega sklada, ki mora biti vpisano v sodni register. *Kot v naslednjem primeru: S 1. januarjem 2011 naj bi začel z delom nov Javni sklad za upravljanje z nepremičninami in takrat bodo nanj prenesli premoženje v višini 30 milijonov evrov, kot predvideva nov Zakon o javnem skladu. Ostale nepremičnine pa bodo na sklad prenesli postopoma s sklepi vlade. Na javni sklad pa bo tudi prezaposlenih prek 300 javnih uslužbencev, ki so zdaj večinoma zaposleni na ministrstvu za javno upravo, ministrstvu za notranje zadeve in ministrstvu za obrambo.*

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

Primer 5: Sredstva v upravljanju

31. 12. 2009 je poteklo štiriletno prehodno obdobje, po katerem javna podjetja prenehajo z izkazovanjem infrastrukture kot sredstvi v upravljanju, v skladu s prehodnimi določbami Slovenskega računovodskega standarda 35 (SRS 35) – Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb.

Prilagoditev novi določbi zahteva ne le računovodske in davčne prilagoditve, temveč tudi pravno-formalne spremembe pogodbenih razmerij, slediti pa je treba tudi novim zahtevam poročanja javnih podjetij.

Javna podjetja izkazujejo sredstva po posameznih gospodarskih službah v skladu s 7. členom Zakona o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (ZPFOLERD) in sicer posebej za:

- posamezne gospodarske javne službe splošnega gospodarskega pomena,
- druge dejavnosti.

Z zahtevo, da javna podjetja ne izkazujejo več posebej sredstev v upravljanju je potrebno po novem preurediti tudi vse tiste knjigovodske evidence, ki so jih podjetja v zvezi s temi sredstvi imela, po drugi strani pa to pomeni, da je odslej upravljanje teh sredstev urejeno s pogodbenim odnosom, ki temelji na ekonomski podlagi, kar se odraža tudi v samem računovodskem evidentiranju sredstev.

S prenosom lastništva dosedanjih sredstev v upravljanju med opredmetena osnovna sredstva ima javno podjetje vse obveznosti iz naslova davčnega in okoljevarstvenega poslovanja javnega podjetja.

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

Primer 6: Evidentiranje amortizacije

Za amortizacijo se dobi donacija, tedaj v izkazu ni stroškov amortizacije. Če pa so stroški amortizacije pokriti v breme obveznosti do virov sredstev, jih je treba podrobno razčleniti. Primer takšne razčlenitve je prikazan na kontu za primer komunalne dejavnosti.

989-dolgoročne obveznosti za sredstva v upravljanju (SUP)

• Nepokriti del amortizacije SUP t.i. »odpis amortizacije«. • Izguba pri odtujitvi SUP. • Revalorizacija in obresti od posojil za financiranje SUP.	• Izdani zahtevki državi/občini za financiranje SUP. • Dobiček pri odtujitvi SUP. • Revalorizacija in obresti od depozitov. • Brezplačno prejeta SUP.
---	--

Slika 7: Konto dolgoročnih obveznosti za SUP za komunalna podjetja
Vir: Lasten, po Slovenskih računovodskih standardih 8-11 in 35, SIR 2006

Posebnost v okviru dolgoročnih sredstev so terjatve za **sredstva, dana v upravljanje**, ki se vzpostavijo za tista opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, ki so pridobljena s sredstvi proračuna, uporabljajo in upravljajo pa z njimi predvsem posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov in druge osebe javnega prava. Če se stroški amortizacije pokrijejo v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, ali dolgoročnih odloženih prihodkov, oblikovanih ob prejemu donacij v obliki osnovnih sredstev ali denarnih sredstev, namenjenih pridobitvi osnovnega sredstva, se v poslovnih knjigah sicer izkažejo, toda ker se pokrijejo neposredno v breme ustrezne obveznosti do vira sredstev, se **ta znesek stroškov amortizacije v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov ne prikaže**. Se pa zneski obračunanih stroškov amortizacije, ki so bili pokriti v breme obveznosti do virov sredstev, izkažejo **v izkazu stanja in gibanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev**, zato je treba stroške amortizacije tako razčleniti, da so zagotovljeni vsi podatki, ki se vpisujejo v omenjeni izkaz.

2.5.2 Izkaz prihodkov in odhodkov

Izkaz prihodkov in odhodkov je računovodski izkaz, ki vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih je uporabnik enotnega kontnega načrta dosegel v obračunskem obdobju. Izkaz prihodkov in odhodkov pa ni enoten za vse uporabnike enotnega kontnega načrta. Drugi uporabniki enotnega kontnega načrta pripravijo izkaz prihodkov in odhodkov za druge

uporabnike, določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pa morajo pripraviti izkaz prihodkov in odhodkov za določene uporabnike. Obrazca sta različna. Vzrok je v tem, da je podlaga za evidentiranje poslovnih dogodkov, ki imajo vpliv na povečanje ali zmanjšanje prihodkov oziroma odhodkov v poslovne knjige drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta, načelo denarnega toka, določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta pa načelo nastanka poslovnega dogodka.

Tako vsi javni zavodi vodijo dve knjigovodstvi in hkrati sestavljajo izkaze po načelu denarnega toka in po načelu nastanka poslovnega dogodka. V prvem primeru šteje, da se dogodek evidentira, ko pride do priliva denarja; v drugem primeru pa v trenutku, ko pride do dogodkov: poslovnih in finančnih.

Tabela 11: Skrajšan izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda

PRIHODKI:
Prihodki od poslovanja
Finančni prihodki
Izredni prihodki
Prevrednoteni poslovni prihodki
CELOTNI PRIHODKI
ODHODKI:
Stroški blaga, materiala in storitev
Stroški dela
Amortizacija
Finančni odhodki
Izredni odhodki
Prevrednoteni poslovni odhodki
CELOTNI ODHODKI
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI

Vir: Zakon o računovodstvu: www.mf.gov.si/si/javno_racunovodstvo/predpisi

Za prikaze osnovnih javnofinančnih tokov pri pripravi, izvrševanju, sprejemanju in analiziranju proračunov se uporabljajo bilančne sheme, v katerih se prihodki in drugi prejemki na eni strani ter odhodki in drugi izdatki na drugi strani razvrščajo po ekonomski klasifikaciji. Na podlagi tega je omogočena bistveno kakovostnejša priprava globalne bilance javnega financiranja kot konsolidiranega, sumarnega izkaza javno finančnih tokov v Sloveniji in jih lahko primerjamo z drugimi državami.

Z uvedbo Odredbe o evidentiranju in izkazovanju javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev smo zagotovili, da se vsi poslovni dogodki knjižijo na enak način, kot se načrtujejo in izvršujejo prejemki in izdatki državnega in občinskega proračuna in drugih blagajn javnega financiranja.

Javnofinančni tokovi so usklajeni z ekonomsko klasifikacijo in se izkazujejo v treh medsebojno povezanih računih oziroma bilančnih shemah:

- **bilanca prihodkov in odhodkov,**
- **račun finančnih terjatev in naložb,**

➤ **in račun financiranja.**

Izkaz računa financiranja izkazuje tokove zadolževanja in odplačila dolgov, povezane s servisiranjem dolga države oziroma s financiranjem proračunskega deficita, to je salda izkaza prihodkov in odhodkov ter računa finančnih terjatev in naložb. Na strani izdatkov vključuje podatke o odplačilih domačih in tujih dolgov (glavnica), na strani prejemkov pa sredstva, pridobljena v obračunskem obdobju z najemom domačih in tujih dolgoročnih posojil, ter sredstva, pridobljena z izdajo dolgoročnih vrednostnih papirjev.

Ker izkaz prihodkov in odhodkov ne zajema podatkov o prejemkih in izdatkih, temveč le o prihodkih in odhodkih, so obvezne priloge.

Za druge uporabnike enotnega kontnega načrta sta zelo pomembni **obvezni prilogi** k izkazu prihodkov in odhodkov (v kontekstu istih bilančnih shem):

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

*Kot lahko vidimo na primeru, ko izkaz računa finančnih terjatev in naložb vključuje na strani prejemkov **prejeta vračila** danih posojil (glavnico) in **sredstva iz naslova prodaje kapitalskih deležev**, na strani izdatkov pa **dana posojila** in **nakup kapitalskih deležev**. Rezultat plačil so finančne terjatve države do prejemnika teh sredstev ali pa povečanje kapitalskega deleža države v lastniški strukturi prejemnika sredstev.*

V računu financiranja se kot saldo izkazuje sprememba denarnih sredstev na računih v teku proračunskega leta. Obseg zadolževanja države se v izkazu računa financiranja izkaže pri likvidnostnem zadolževanju le kot razlika med prejetimi in vrnjenimi sredstvi kratkoročnega zadolževanja v tekočem letu. To določa 90. člen ZJF in 48. člen Pravilnika o enotnem kontnem načrtu.

Za določene uporabnike enotnega kontnega načrta so obvezne priloge k izkazu prihodkov in odhodkov še:

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

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

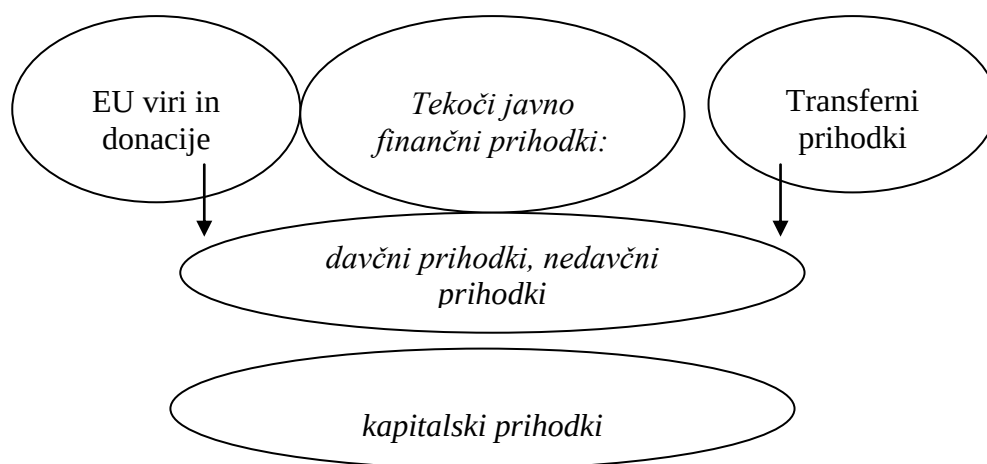
Pravne osebe javnega prava razčlenjujejo prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke na podlagi **Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava** (Pravilnik o enotnem kontnem načrtu), ki ga je izdal minister za finance.

Pravne osebe zasebnega prava pa pri izkazovanju prihodkov in odhodkov upoštevajo kontni okvir, ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo ter **Slovenski računovodski standard 36** – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih oseb zasebnega prava.

V Pravilniku o enotnem kontnem načrtu so prihodki in odhodki določeni na podlagi ekonomske klasifikacije, ki omogoča enotno računovodsko izkazovanje in proračunsko planiranje, evidentiranje in spremljanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov. Prihodki in drugi prejemki neposrednih uporabnikov – drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta se evidentirajo na kontih skupine 70 do 75 in 78, odhodki in drugi izdatki na kontih skupine 40 do 45 ter na kontih skupine 50 in 55 (zadolževanje in vračilo dolga). Prihodki in drugi prejemki posrednih uporabnikov – določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta se evidentirajo na kontih skupine 76 – zaračunani prihodki določenih uporabnikov, odhodki pa na kontih skupine 46 – zaračunani odhodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Evidenčno knjiženje prihodkov in odhodkov pa določeni uporabniki enotnega kontnega načrta evidentirajo na kontih skupine 71 do 75 oziroma 40 do 44 s hkratno obremenitvijo oziroma odobritvijo konta podskupine 799 oziroma 499.

Na podlagi 2. člena ZJF ter 12. člena ZR se morajo vsi prihodki in odhodki v poslovnih knjigah pravnih oseb javnega prava izkazovati v bruto znesku brez medsebojnega poračunavanja ne glede na to, kako je bilo opravljeno plačilo (možen je le likvidnostni pobot). Vračila preveč vplačanih prihodkov ali napačno vplačanih prihodkov državnega proračuna se v skladu s 56. a členom Pravilnika o enotnem kontnem načrtu evidentirajo v breme posamezne vrste prihodka, na katerega se vračilo nanaša. V skladu s 4. odstavkom 12. člena Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava se obresti, zaračunane na podlagi prejetih blagovnih kreditov, ter zamudne obresti, zaračunane zaradi nepravočasnega plačila poslovnih obveznosti, obravnavajo kot odhodek kategorije, na katero se zaračunavajo.

Javnofinančni prihodki



Slika 8: Javnofinančni prihodki, www.mf.gov.si
Vir: Lasten

Nedavčni so prihodki iz deležev v dobičku podjetij, v katerih ima država svoje naložbe, prihodki od upravljanja z državnim premoženjem, takse in pristojbine, denarne kazni in prihodke od prodaje blaga in storitev. *Država ima delež v NLB. Kot prikazuje slika, bi morala*

iz tega naslova biti udeležena pri dobičku in tudi tako pridobiti prihodek. Hkrati pa državi kot udeleženi v lastništvu, ne bi smelo biti vseeno, kakšna je strategija in učinkovitost poslovanja banke.

S prodajo stvarnega premoženja (zgradba) prejme občina kupnino. Kot prihodek se evidentira prejeta kupnina v celoti. Ker pa se zgradbe, ki so osnovna sredstva, amortizirajo, mora občina še evidentirati neodpisano vrednost v trenutku prodaje. To se računovodsko evidentira tako, da se zmanjša ustrezeni vir premoženja, ki je splošni sklad. Enaka pravila veljajo za neopredmeteno premoženje, investicijske in blagovne rezerve. Vendar je zelo pogost primer, da kljub dejstvu, da je v instituciji veliko znanja (know how) le-to ni sploh evidentirano kot premoženje.

Pogosta so tudi prostovoljna nakazila sredstev, pravnih ali fizičnih oseb. Donacij ne gre zamenjevati z dotacijami, ki so transferna nakazila iz proračuna; tako donacije kot dotacije pa so z vidika prejemnika prihodki in prejemki v denarju.

Transferi so prihodki ali odhodki proračuna, odvisno s katerega zornega kota se nanje gleda. Torej se izkazujejo kot odhodki pri tistem proračunskem uporabniku, ki je ta sredstva nakazal, pri prejemniku sredstev pa se evidentirajo kot transferni prihodki. Transferni so tisti prihodki, ko ministrstvo prejme iz državnega proračuna denar za plače.

Sredstva, prejeta iz Evropske unije so sredstva, ki jih Slovenija kot polnopravna članica Evropske unije prejema iz evropskega proračuna. V proračunu za leto 2011 so planirana naslednja sredstva.

Tabela 12: Planiran prejem sredstev iz EU proračuna po kontih

Konto	Vrsta sredstev iz proračuna EU	v evrih
781	za izvajanje skupne kmetijske politike (Jamstveni sklad, Evropski kmetijski jamstveni sklad – tržni ukrepi v kmetijstvu, neposredna plačila, sredstva za razvoj podeželja)	258.991.558
782	Za strukturno politiko (iz Evropskega sklada za regionalni razvoj in Evropskega socialnega sklada)	567.434.752
783	Za kohezijsko politiko (Kohezijski sklad)	168.401.701
784	Sredstva za izvajanje notranje politike	27.046.841
786	Ostala prejeta sredstva	7.125.319

Vir: Lasten, izsek iz bilance prihodkov in odhodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2011 (DP 2011, str. 2), www.mg.gov.si

Primer 7: Črpanje EU virov

Tako se iz prejetih sredstev iz proračuna Evropske unije na konto 782 iz Evropskega sklada za regionalni razvoj financirajo investicijski projekti kot npr. gradnja turističnih kapacitet, zdravilišča, žičnice itd. Oglejte si primere dobre prakse na www.euskladi.si.

Javnofinančni odhodki

Javnofinančni odhodki (planirano za leto 2011 znašajo 10.376.434.151 evrov) se razporejajo glede na namenskost porabe sredstev proračunskih uporabnikov. To so tekoče odhodke,

tekoče transfere, investicijske odhodke in investicijske transfere ter plačila sredstev v proračun Evropske unije (www.mf.gov.si).

Plače in drugi izdatki zaposlenim, materialni stroški itd. so tekoči odhodki. Tekoči transferi so subvencije (533 milijonov evrov), socialne pomoči so transferi posameznikom in gospodinjstvom itd. Skupaj je vrednost socialnih pomoči in starševskih nadomestil v proračunu 2011 za 650 milijonov evrov.

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

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

Plačila sredstev v proračun Evropske unije vključujejo tista nepovratna plačila, ki jih je država članica dogovorila ob vstopu v skupnost, predvsem: plačila iz naslova carin, davka na dodano vrednost, bruto nacionalnega dohodka in popravkov v korist Združenega kraljestva (ker je Združenemu kraljestvu priznan popust, druge države pokrivajo ta dani popust).

Primer 8: Nepravilno evidentiranje

Nadzor Računskega sodišča je pokazal, da so zaradi nepravilnega razvrščanja prihodkov in odhodkov v bilanci prihodkov in odhodkov previsoko izkazani davčni prihodki in tekoči odhodki, prenizko pa so izkazani nedavčni prihodki in investicijski odhodki. Zaradi nepravilnega razvrščanja izdatkov v računu finančnih terjatev in naložb so previsoko izkazani izdatki za povečanje kapitalskih deležev in prenizko izdatki za dana posojila (www.rs-rs.si).

Računsko sodišče je ugotovilo te kršitve v zvezi s prihodki in odhodki ter izreklo o pravilnosti izvršitve proračuna za leto 2009 negativno mnenje. Ko je Računsko sodišče namreč revidiralo predlog zaključnega računa proračuna Republike Slovenije za leto 2009, ki obsega splošni del, v katerem so predstavljeni naslednji izkazi: bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja, in posebni del proračuna, so bile nepravilnosti pri uporabnikih javnih sredstev, ki so bili Vlada Republike Slovenije in vladni proračunski uporabniki res velike.

Zato je Računsko sodišče je o predlogu splošnega dela zaključnega računa za leto 2009 izreklo negativno mnenje, ker v bilanci prihodkov in odhodkov med nedavčnimi prihodki niso izkazane izplačane dividende družbe Telekom Slovenije, d. d., Ljubljana in prihodki,

povezani z opravljanjem zavarovalnih poslov iz mednarodnih gospodarskih poslov. **Med tekočimi transferi niso izkazana izplačila sredstev** upravičencem za vlaganja v javno telekomunikacijsko omrežje ter **plačila odškodnin** žrtvam vojnega in povojnega nasilja. Med tekočimi odhodki pa niso izkazane **obresti za založena sredstva Slovenski odškodninski družbi, SOD**. Stroški, ki si jih je SOD zaračunal za izvajanje nalog po Zakonu o **vračanju vlaganj** gospodarskih v javno telekomunikacijsko omrežje, **odhodki, povezani z opravljanjem zavarovalnih poslov** iz mednarodnih poslov, in sredstva za oblikovanje **garancijskega sklada**. V računu finančnih terjatev in naložb so med izdatki napačno izkazana sredstva za oblikovanje varnostnih rezerv za zavarovanje in financiranje mednarodnih gospodarskih poslov ter sredstva za oblikovanje garancijskega in holdinškega sklada, med izdatki pa niso izkazana sredstva, ki jih je proračun vložil v sistem enotnega zakladniškega računa države in so bila naložena v poslovne banke. Prejemki v računu financiranja so prenizko izkazani, ker med prejemki iz zadolževanja niso izkazana založena sredstva SOD (Slovenske odškodninske družbe) za izplačila upravičencem za vlaganja v javno telekomunikacijsko omrežje in njegove zaračunane stroške ter prejemki iz zadolževanja z obveznico RS 39, ki so bili porabljeni za poplačila odškodnin žrtvam vojnega in povojnega nasilja.

Prejemki in izdatki

Prejemki in izdatki niso identični prihodkom in odhodkom; prejemki in izdatki so namreč dejanski prilivi in odlivi denarja.

Primer 9: Izpad prejemkov proračuna

Državi so največji dolžniki iz naslova unovčenih poroštev družbe Tam Maribor, ki dolgujejo izvrševanju proračuna RS iz tega naslova skupno 76,33 mio evrov. Stanje dolgoročnih terjatev iz naslova unovčenih poroštev Izvrševanja proračuna RS na dan 31. 12. 2009 znaša 89,1 mio evrov (Konsolidirana premoženjska bilanca države in občine na dan 31.12.2009, Vlada RS št. 41005/2010/3, 1.7.2010, III.4.3, www.mf.gov.si). Ker države ni prejela teh prejemkov, pa bi jih morala, se evidentirajo izdatki in terjatve. /Pogoje in obseg poroštev države, izdanih na podlagi zakonov o poroštvih za kreditne obveznosti domačih pravnih oseb, določa zakon o izvrševanju proračuna RS, ki v 31. členu določa, da obseg poroštev države, danih v letu 2009, ne sme preseči skupne višine glavnice 3.660.000.000 evrov/.

Prejemki proračunov vključujejo prejemke iz naslova:

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

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

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

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

2.5.3 Pojasnila k računovodskim izkazom

Na podlagi določb 26. člena Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02 in dop.) je treba razkriti pomembne vsebine, ki so povezane z ekonomskimi kategorijami bilanc prihodkov in odhodkov ter premoženja oziroma utemeljiti, zakaj so prikazane izvenbilančno. Na primer, institucije še vedno tudi uporabljajo računalnike, ki so odpisana osnovna sredstva, a je vseeno treba o tem poročati.

Tabela 13: Potrebne vrste pojasnil oziroma razkritij

Ekonomska kategorija	Vsebina razkritja
Prihodki in odhodki	Sodila razmejevanja dejavnosti javne službe in prihodkov, ustvarjenih na trgu.
Presežek prihodkov na odhodki (dobiček)	Vzroki izkazovanje presežka (velja za določene uporabnike enotnega kontnega načrta in posredne uporabnike državnega in občinskih proračunov).
Dolgoročne rezervacije	Namen oblikovanja in poraba.
Zaloge	Metode vrednotenja.
Neporavnane terjatve	Ukrepi za izterjavo in razlogi neplačila.
Zapadle obveznosti	Razlogi neplačila.
Neopredmetena in opredmetena osnovna sredstva, dolgoročne finančne naložbe	Viri sredstev, razkritja, od kod izvira premoženje.
Kratkoročne naložbe	Naložbe prostih denarnih sredstev.
Stalna sredstva	Razlogi za pomembnejše spremembe.

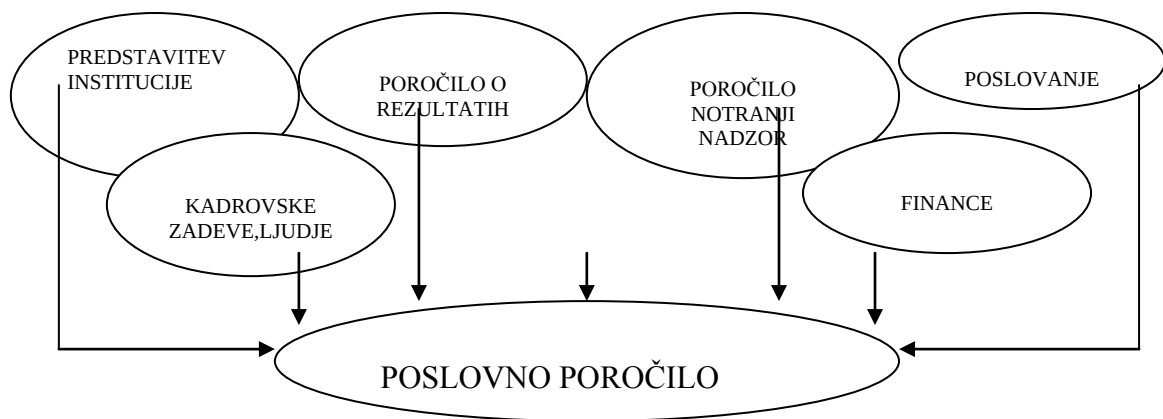
Vir: Lasten, po zakonodaji, www.mf.gov.si

Rezervacije za reorganizacijo, za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, za pokojnine, za jubilejne nagrade in za odpravnine ob upokojitvi, se oblikujejo za pričakovane obveznosti podjetja. Izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v poznejšem obdobju. Namen rezervacij v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov v javnem sektorju je evidentirati sredstva, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje.

Poleg rezervacij, pa se razkrije tudi pasivne časovne razmejitve (PČR). Dolgoročne pasivne časovne razmejitve so odloženi prihodki, ki bodo v obdobju, daljšem od leta dni, pokrili predvidene odhodke (npr.: državne podpore in donacije, prejete za pridobitev osnovnih sredstev, ki so namenjene za pokrivanje stroškov amortizacije). Kratkoročne pasivne časovne razmejitve nastanejo, če se vsak mesec všteva med prihodke le del plačanega računa (npr. prejeta najemnina).

2.5.4 Poslovno poročilo

Poslovno poročilo je sestavni del letnega poročila. Za njegovo pripravo je pristojen poslovodni organ proračunskega uporabnika. Obvezni sestavni del poslovnega poročila je poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.



Slika 9: Vsebina poslovnega poročila

Vir: Lasten, po Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologiji za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. l. RS, št. 12/01 in dopolnitve)

Poslovno poročilo naj bi obravnavalo probleme, ki se pojavljajo pri poslovanju in uspehe, ki jih je organizacija dosegla v poslovnem letu. Vključene so lahko različne analize, izdelane na podlagi preteklih dogajanj in prikazanih računovodskih podatkih. Prav tako so prikazani načrti za delo organizacije v prihodnje.

2.5.5 Računovodske rešitve v javnih zavodih

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v tem, da se celotni javni sektor obravnava enotno, to je na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov, priprave zaključnih poročil, nadzora in revizije, ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in davkoplačevalci.

Računovodski izkazi javnih zavodov izkazujejo prihodke, odhodke in presežek prihodkov (presežek odhodkov) po dveh načelih. Prihodki in odhodki so pri obeh načelih vrednostno zelo različni. Rezultat poslovanja je lahko po enem načelu pozitiven, po drugem negativen. Učinek nakupa osnovnih sredstev je po načelu denarnega toka takojšen, po načelu fakturirane realizacije pa se z obračunom amortizacije razdeli na več let. Prihodki in odhodki, izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov ter v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka, niso neposredno primerljivi, saj veljajo pri prepoznavanju prihodkov in odhodkov različna pravila – načelo nastanka poslovnega dogodka in načelo denarnega toka. Različna so tudi pravila o vrstah in členitvi prihodkov in odhodkov.

Pravne osebe javnega prava so po zakonu obvezne predložiti letna poročila za zagotovitev javnosti in za državno statistiko preko spletnega portala. Računovodske izkaze je potrebno

predložiti preko spletnega portala AJPES, in sicer z neposrednim vnosom v spletno aplikacijo, pojasniti k izkazu in poslovno poročilo pa v eni PDF-datoteki, ki jo dobijo prek spletnega portala AJPES. Osebe javnega prava morajo oddati tudi izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ. Podlaga za izjavo so poročila notranjega in zunanjega revizorja, in sicer za področja, na katera se nanašajo. Za vsa druga področja je podlaga za izjavo samoocenitveni vprašalnik.

Povzetek

V tem poglavju smo spoznali, kako resna stvar je verodostojno evidentirati dogodke in aktivnosti in jih v skladu z zakonodajo in pravili umestiti na točno vnaprej določena mesta v sistemu. Pravne osebe javnega prava morajo prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke iz naslova javne službe in tržne dejavnosti izkazovati tudi ločeno. Le na podlagi ustreznih analitičnih evidenc lahko v skladu z določbami 9. člena ZR zagotavljajo ločeno spremljanje poslovanja in izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Poslovne knjige in poročila morajo omogočiti tudi ocenjevanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ. Pravne osebe morajo v poslovnih knjigah zagotoviti podlago, potrebno za sestavitev računovodskih izkazov, poslovnega poročila in poročila o doseženih ciljih in rezultatih.

Če hočemo opredeliti, katere stroške mora pokriti dejavnost, moramo poznati in omogočiti podatke za kalkulacijsko shemo z natančno opredeljenimi postavkami. Največji problem je določanje polne lastne cene, ki je podlaga za pridobivanje prihodkov, ter znotraj ugotavljanja lastne cene razporejanje skupnih stroškov za posamezno dejavnost. Pri opredelitvi stroškov je potrebno upoštevati že poznano iz SRS kalkulacijsko shemo po SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih.

Spoznali smo pomembnost sleherne ekonomske kategorije in njene pravilne umeščenosti na listino za njeno nadaljnjo pot v knjige in analitične evidence, ki so temelj odgovornosti in verodostojnega poročanja o rabi davkoplačevalskega denarja.

Vprašanja za utrjevanje in ponavljanje:

- Poiščite na www.rs-rs.si eno od revizij računovodskih izkazov in komentirajte, na katere od informacij v računovodskih izkazih so bili pozorni revizorji. Ali so revizorji ugotavljali, ali so bili proračun in aktivnosti med poslovnim letom izvajani v skladu z zakonskimi zahtevami. Komentirajte, kako so jim pomagali do boljšega razumevanja narave, velikosti in obsega aktivnosti javnega sektorja in finančnih razmer, razumeti, kako javni sektor financira aktivnosti, razumeti in napovedati učinke aktivnosti javnega sektorja.
- Vsaka knjigovodska lista mora vsebovati vsaj naslednje podatke:
 1. ime in popolni naslov izdajatelja listine,
 2. naziv listine z označbo listine (zaporedna številka),
 3. ime in popolni naslov prejemnika listine,
 4. datum nastanka poslovnega dogodka in datum izstavitve listine,
 5. vsebino poslovne spremembe,
 6. oznake stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev za listine, iz katerih izhajajo odhodki in prihodki, če se spremljajo po mestih in nosilcih,
 7. količino, mersko enoto in ceno ter znesek izražen v evrih,

8. podpis osebe, pooblaščen za sestavitev listine,
 9. podpis osebe, pooblaščen za kontrolo in likvidacijo listine.
- Komentirajte, ali imajo vse listine te bistvene sestavine. Primerjaj naročilnico, dobavnico itd.
 - Komentirajte, zakaj je tudi pogodba temeljna listina?
 - Komentirajte koncept ali pristopu k uresničevanja odgovornosti za rabo javnih sredstev. Poiščite in komentirajte, zakaj je pomembna poštena, zakonita, gospodarna, učinkovita in uspešna raba javnih virov:
- Pojdite na www.rs-rs.si in v revizijskih poročilih poiščite primere preiskovanja opredeljenih petih standardov rabe javnih virov:

Za presojo poštenosti se presoja poročanje v računovodskih izkazih, verodostojnost in z njimi povezane transakcije.

Osnova za pridobivanje dokazov za zakonitost in sploh delovanje v skladu s pravili so zakoni oziroma z njimi povezana pravila.

Standardi za oceno gospodarnosti (ang. economy, nem. Sparsamkeit) so različni kriteriji primerjav, kako za dano vrednost proizvoda ali storitve čim bolj znižati stroške. Upoštevati pa morajo kontekst vsebine področja (zdravstvo, šolstvo, tekstilna industrija...).

Standardi za oceno učinkovitosti (ang. efficiency) so določeni na osnovi zahtev po uspešnosti področja (zdravstvo, šolstvo, tekstilna industrija...), kako je izvajanje dejavnosti učinkovito pri preoblikovanju inputov v outpute.

Standardi za oceno uspešnosti (ang. effectiveness) so za področje gospodarstva določeni s temeljnim kazalnikom profitabilnosti, ki je razmerje med dobičkom in vloženimi sredstvi, na področju izvajanja storitev javnih služb pa pomeni uspešnost doseganje dogovorjenih ciljev politike.

3 SISTEM PLAČ V JAVNEM SEKTORJU

Uvod v poglavje

Za delodajalca in delojemalca je pomembno pravilno obračunavanje plač, kar tudi opravlja računovodstvo.

Primer 10

Iz Pravilnika o računovodstvu Zavoda

Obračun plač v zavodu se vodi v programu »PLAČE priprav obračuna, vnos obračunskih listov in obračun«, istočasno se v programu vodijo kumulativa, prispevki, obrazci za DURS in AJ PES. Odgovorna oseba mora sporočiti v računovodstvo najkasneje do petega dne v mesecu vse spremembe, ki vplivajo na plačo (dopust, bolniška, nadure, stimulacija).

Izplačilo plač mora biti opravljeno najkasneje do 15. dne v mesecu. Vsak zaposleni dobi obračunski list, iz katerega je razviden obračun plače, dodatki in odtegljaji. Dokumente, ki so potrebni za obračun plač, pripravlja pooblaščen oseba. Dokumenti za obračun plač so:

- pogodba o zaposlitvi,
- sklep o izhodišču plače in količniku,
- sklep o pogojih dela,
- sklep o delovni uspešnosti,
- sklep o nadurnem delu,
- sklep o letnem dopustu.

Temeljnica za obračun plač se pripravi v računovodstvu zavoda na osnovi obračuna plač, sestavlja se ročno in je podlaga za vknjižbo v roku petih dneh po obračunu plač.

Okvir plačam daje obsežna zakonodaja, ki mora biti tudi dosledno upoštevana. O vsem tem, vključno s preglednicami, v katere mora biti umeščena izračunana plača, je govora v tem poglavju.

Zato računovodje sprotno spremljajo novosti in spremembe v zakonodaji. DURS pa zahteva predvsem pravočasno plačilo davkov, točno in pravilno izpolnjevanje številnih obrazcev. V Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) so pomembne vsebine: davčni sistem, opredelitev zavezanca za dohodnino, predmet obdavčitve, določitev obdavčljivih dohodkov in opredelitev, kateri dohodki so neobdavčljivi.

Računovodja mora znati obračunati plače iz delovnega razmerja, podjemne pogodbe in avtorske honorarje, nadomestila plače, bonitete, in povračila stroškov, dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem, dohodnine od obresti in dobička iz kapitala iz odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev. Poskrbeti mora za dohodninske napovedi in vpis prejemkov v davčnem letu, poznati morebitne davčne olajšave, davčne stopnje in znati poročati t.j. sestavljati računovodske izkaze in druge poročila ter najrazličnejše kalkulacije. Dela ne zmanjka in znanja ni nikoli preveč, saj računovodstvo plač obsega knjigovodstvo plač, računovodsko preračunavanje plač, računovodsko nadziranje plač, računovodsko proučevanje plač. Računovodja pa tudi izvršuje plačilni promet, zaračunava in odvaja davke.

V tem poglavju bomo obravnavali:

- **zakonodajni okvir plač v javnem sektorju in**
- **način obračuna plač.**

3.1 ZAKONODAJA

Za javni sektor je ključnega pomena sistemski Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (ZSPJS).

Celotni zakonodajni okvir, ki ureja področje plač v Sloveniji, predstavljajo naslednji zakoni:

- Zakon o delovnih razmerjih,
- Zakon o minimalni plači,
- Zakon o zjamčeni plači,
- Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju,
- Zakon o dohodnini,
- Zakon o prispevkih za socialno varnost,
- Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju,
- Zakon o zaposlovanju tujcev,
- Uredba vlade o davčno priznanih odhodkih in drugo.

<http://e-uprava.gov.si/ispo/javneplace/urejenSeznam.ispo>

<http://e-uprava.gov.si/e-uprava/javni.euprava>

<http://e-uprava.gov.si/ispo/zaposleni/osnovna.ispo?pageTo=/zaposleni/arhiv.jsp>

http://www.mju.gov.si/si/placni_sistem/veljavni_predpisi/

Plače in druge prejemke zaposlenih z računovodskega vidika obravnava slovenski računovodski standard (SRS) 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlencev.

Dohodki iz delovnega razmerja so (ZDoh-2):

- plača, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, tudi provizije;
- regres za letni dopust, jubilejna nagrada, odpravnina, solidarnostna pomoč;
- povračilo stroškov v zvezi z delom;
- boniteta delodajalca;
- nadomestila po dogovoru z delojemalcem in prejemki zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve;
- dohodki iz avtorskega dela, iz inovacij, ustvarjenih v delovnem razmerju, ne glede na obliko pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov;
- plačilo, ki se izplača fizični osebi, ki opravlja dejavnost, kmetu, družbeniku in drugi osebi, ki ni v delovnem razmerju, kot nadomestilo za izgubljeni zaslužek v primeru sodelovanja pri odpravljanju posledic naravne nesreče in drugih nesreč;
- pokojnine, nadomestila in drugi dohodki iz naslova pokojninskega in invalidskega zavarovanja.

Plače se obračunajo v bruto, kosmatem in neto, čistem znesku. Kosmati znesek plač je znesek, ki vsebuje davke in prispevke iz plač, čisti znesek plač pa predstavlja kosmati znesek plač, zmanjšan za davke in prispevke iz plač, ki jih predpisuje zakonodaja. Zavezanca za davke in prispevke sta delodajalec in delojemalec, plačujejo se od bruto plače), obračuna in odvede jih delodajalec.

Primer 11: Plače po plačilni listi

v evrih

Redno delo :	1.867,89
Dodatek za delovno dobo:	80,13
Dodatek za izmensko delo:	87,36
Dodatek za delo ponoči:	25,76
Delo v nedeljo:	64,41
Defektološki dodatek:	166,39
Bruto plača:	2.291,94 (od bruto se odštejejo prispevki (22,10 % = –506,51)
NETO PLAČA :	1.402,35
Prehrana na delu	76,65 (3,65 EUR/dan)
Kilometrina	37,44 (službena pot se obračuna 30 % od 95 okt. bencina)
Prevoz na delo – mesečna;	114,70
Dnevnice do uredb:	42,78 (21,39 EUR nad 12 ur)
<i>Neto plača + Povračilo stroškov: 1.673,92</i>	

Plačo sestavljajo: osnovna plača, dela plače za delovno uspešnost, dodatki so izplačani na delovno dobo in za delo v manj ugodnem delovnem času ter razmerah.

Nadomestila plače pripadajo delojemalcu v primeru različnih odsotnosti z dela, kot to določajo zakoni in kolektivne pogodbe. Nadomestilo plače je strošek delodajalca v primerih, ko je zaposleni odsoten zaradi letnega dopusta, zaradi posebnih okoliščin, izobraževanja, državnih praznikov in dela prostih dni po zakonu, razlogov delodajalca, nezmožnosti delavca za delo do 30 delovnih dni zaradi bolezni in poškodbe, ki ni povezana z delom, za vsako posamezno odsotnost z dela, vendar največ 120 delovnih dni v koledarskem letu, nezmožnosti delavca za delo zaradi poklicne bolezni ali poškodbe pri delu do 30 delovnih dni za vsako posamezno odsotnost z dela, in še drugo (vse natančno opredeljeno po 60., 85., 88., 95., 111., 136., 167., 173., 189. členu ZDR).

Nadomestilo ne sme presegati višine plače, ki bi jo delojemalec prejel, če bi delal. Zavezanci so za plačilo nadomestila nad 30 dni Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zdravstveno zavarovanje, državni proračun, odvisno od vzroka delojemalčeve odsotnosti npr. od 31. delovnega dnečasne nezmožnosti za delo. Naloga računovodstva je, da poskrbi, da bo delodajalcem zavod povrnil izplačana nadomestila plač po predložitvi pravilno in popolno izpolnjenih potrdil (bolniški list) o upravičeni odsotnosti dela tako, da še zlasti poskrbi za vse druge obračunske dokumente. Dokazilo o višini plače, ki bi jo delojemalec dobil, če bi delal, predstavlja podatek o urni osnovi za delo, ki ga delodajalec vpiše v posebno rubriko na hrbtni strani potrdila za vsak mesec posebej.

Boniteta so prejemki zaposlenega v naravi in ne v denarju. Razpolaganje s službenim avtomobilom, raba mobitela itd. Povračila stroškov delojemalcev niso v neposredni povezavi z opravljanjem dela, a imajo naravo plače.

Darilo je vse, kar je dano delojemalcu v last brez plačila, najsi je v denarju ali v naravi. Darila lahko zagotovi delodajalec na podlagi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali bodočemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu. Darila se po ZDoH-2 ne vštevajo v davčno osnovo, če vrednost ne presega 42 evrov oziroma 13 evrov.

3.2 ZAKON O SISTEMU PLAČ V JAVNEM SEKTORJU (ZSPJS)

Zakon določa sistem plač funkcionarjev in javnih uslužbencev v javnem sektorju, pravila za določanje, obračunavanje in izplačevanje ter pravila za določanje obsega sredstev za plače ter skupne temelje načela enakega plačila za delo na primerljivih delovnih mestih, nazivih in funkcijah (2. člen).

Javni uslužbenec je zaposleni, razen funkcionarja, ki sklone delovno razmerje v javnem sektorju.

Funkcionarji so osebe, ki pridobijo mandat za izvrševanje funkcije s splošnimi volitvami, osebe, ki pridobijo mandat za izvrševanje funkcije izvršilne in sodne oblasti iz izvolitvijo ali imenovanjem v Državnem zboru Republike Slovenije (v nadaljevanju: državni zbor) ali predstavniškem telesu lokalne skupnosti, ter druge osebe, ki jih skladno z zakonom kot funkcionarje izvolijo ali imenujejo nosilci zakonodajne, izvršilne ali sodne oblasti. Funkcionarji ne morejo napredovati v višji plačni razred, razen sodnikov, državnih tožilcev in državnih pravobranilcev.

Sistemizacija delovnih mest je akt, v katerem so v skladu z notranjo organizacijo določena delovna mesta, potrebna za izvajanje nalog državnega organa, uprave lokalne skupnosti oziroma osebe javnega prava, z opisom pogojev za zasedbo delovnih mest in nalog na posameznih delovnih mestih ter plačni razredi.

Katalog delovnih mest in nazivov je spisek sistemiziranih delovnih mest in nazivov v javnem sektorju. **Delovno mesto** je v organizacijski strukturi najnižja organizacijska enota, ki ima v okviru delovnega ali poklicnega področja opredeljene glavne naloge.

Naziv je poimenovanje, ki ga javni uslužbenec pridobi z imenovanjem, izvolitvijo, podelitvijo ali napredovanjem v skladu z zakonom.

Zahtevnost delovnega mesta, naziva in funkcije je prvina za določanje osnovnih plač na plačni lestvici. Določa se z zahtevnostjo nalog in iz njih izhajajočo zahtevano usposobljenostjo (zahtevana strokovna izobrazba, potrebna dodatna znanja in izkušnje), odgovornostjo, pooblastili in omejitvami, psihofizičnimi in umskimi napori ter vplivi okolja.

Plačno skupino sestavljajo funkcije oziroma delovna mesta in nazivi, značilni za dejavnost, oziroma istovrstna delovna mesta v vseh dejavnostih. Plačna skupina se glede na skupne značilnosti funkcij, delovnih mest in nazivov deli na plačne podskupine.

Plačna lestvica je sestavljena iz plačnih razredov. Plačni razred je del plačne lestvice, kamor se uvrsti zaposleni.

Tabela 14: Tarifni razredi I do IX in zahteve uspešno zaključenega izobraževanja

Tarifni razred	Uspešno končano izobraževanje oziroma pridobljena usposobljenost, ki je praviloma potrebna za opravljanje delovnih nalog	Raven izobrazbe
I.	- nepopolna nižja stopnja osnovnošolske izobrazbe - popolna nižja stopnja osnovnošolske izobrazbe - nepopolna višja stopnja osnovnošolske izobrazbe	11001 11002 11003
II.	- popolna višja stopnja osnovnošolske izobrazbe	12001
III.	- nižja poklicna izobrazba	13001
IV.	- srednja poklicna izobrazba	14001
V.	- srednja strokovna izobrazba - srednja splošna izobrazba	15001 15002
VI.	- višja strokovna izobrazba - višješolska izobrazba (prejšnja)	16101 16102
VII/1.	- specializacija po višješolski izobrazbi (prejšnja) - visokošolska strokovna izobrazba (prejšnja) - visokošolska strokovna izobrazba - visokošolska univerzitetna izobrazba	16201 16202 16203 16204
VII/2.	- specializacija po visokošolski izobrazbi (prejšnja) - visokošolska univerzitetna izobrazba (prejšnja) - magistrska izobrazba	17001 17002 17003
VIII.	- specializacija po univerzitetni izobrazbi (prejšnja) - magisterij znanosti (prejšnji) - državni pravniški izpit - specializacija v zdravstvu	18101 18102
IX.	- doktorat znanosti (prejšnji) - doktorat znanosti	18201 18202

Vir: Zakon o sistemu plač v javnem sektorju, www.mf.gov.si

3.3 DOLOČANJE PLAČ

Skupna metodologija opredeljuje navodila za uvrščanje delovnih mest in nazivov v plačne razrede, pri čemer se upoštevajo predvsem kriteriji: zahtevnost delovnih nalog oziroma pogojev za pridobitev naziva, zahtevana usposobljenost (zahtevana strokovna izobrazba, potrebna dodatna znanja in izkušnje), odgovornost in pooblastila, psihofizični in umski napor ter vplivi okolja.

Plača je sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov.

Osnovna plača je tisti del plače, ki ga prejema javni uslužbenec ali funkcionar na posameznem delovnem mestu, nazivu ali funkciji za opravljeno delo v polnem delovnem času in za pričakovane rezultate dela v posameznem mesecu. V osnovni plači je všteto tudi napredovanje javnega uslužbenca ali funkcionarja.

Del plače za **delovno uspešnost** je tisti del plače, ki ga lahko prejme javni uslužbenec in funkcionar za nadpovprečno uspešno opravljeno delo v določenem obdobju. Dodatki so del

plače javnega uslužbenca in funkcionarja za posebne pogoje, nevarnost in obremenitve, ki niso upoštevane pri vrednotenju zahtevnosti delovnega mesta, naziva ali funkcije.

Znesek osnovne plače se določi z uvrstitvijo v posamezen plačni razred iz plačne lestvice.

Tabela 15: Najnižji plačni razredi za posamezen tarifni razred

Tarifni razred	Najnižji plačni razred brez napredovanja
I	1
II	3
III	7
IV	10
V	12
VI	19
VII/1	25
VII/2	29
VIII	31
IX	36

Vir: Zakon o sistemu plač v javnem sektorju, www.mju.gov.si/si/placni_sistem/veljavni_predpisi/

V skladu s pogodbo se določajo orientacijska delovna mesta.

Tabela 16: Primer določitve plačnih razredov, orientacijska delovna mesta skupine C

Šifra ODMN	Tarifni razred	Ime orientacijskega delovnega mesta/naziva	Plačni razred
C025	V	Referent	18
C026	VI	Višji referent	21
C027	VII/1	Svetovalec	28

Vir: Zakon o sistemu plač v javnem sektorju, www.mju.gov.si/si/placni_sistem/veljavni_predpisi/

Vrednosti plačnih razredov se usklajujejo praviloma enkrat letno. Višina uskladitve se dogovori s kolektivno pogodbo za javni sektor. V tabeli so prikazane funkcije v plačni podskupini A1. Te so uvrščene v plačne razrede v razponu od 55. do 65. plačnega razreda.

Tabela 17: Primer plačne skupine funkcionarjev

Šifra funkcije	Funkcija	Plačni razred
A010101	predsednik republike	65
A010201	predsednik vlade	65
A010210	minister	62–64
A010240	državni sekretar	59–61

Vir: Zakon o sistemu plač v javnem sektorju www.mju.gov.si/si/placni_sistem/veljavni_predpisi/

Osnovne plače javnih uslužbencev se določajo na podlagi uvrstitve delovnih mest in nazivov v tarifne razrede. Najnižji možni plačni razred brez napredovanja za posamezen tarifni razred se določi s kolektivno pogodbo za javni sektor.

Osnovne plače ravnateljev in direktorjev javnih agencij, javnih skladov in javnih zavodov ter drugih oseb javnega prava iz 1. točke 2. člena tega zakona in tajnikov se določijo z uvrstitvijo v plačni razred. Plačne razrede in podrobnejše kriterije za uvrstitev delovnih mest ravnateljev, direktorjev in tajnikov v plačne razrede določi vlada z uredbo.

Javni uslužbenec lahko napreduje v višji plačni razred največ za deset plačnih razredov. Pogoji za napredovanje javnih uslužbencev v višji plačni razred je delovna uspešnost.

Delovna uspešnost se ocenjuje glede na:

- rezultate dela,
- samostojnost, ustvarjalnost in natančnost pri opravljanju dela,
- zanesljivost pri opravljanju dela,
- kvaliteto sodelovanja in organizacijo dela ter
- druge sposobnosti v zvezi z opravljanjem dela.

Ob prvi zaposlitvi v javnem sektorju se javni uslužbenec praviloma uvrsti v plačni razred, v katerega je uvrščeno delovno mesto oziroma naziv, za katerega je javni uslužbenec sklenil delovno razmerje, oziroma na katerega je bil razporejen oziroma imenovan.

Skupen obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti znaša največ 5 % letnih sredstev za osnovne plače. Del plače za delovno uspešnost pripada javnemu uslužbencu, ki je pri delu v tekočem letu dosegel nadpovprečne delovne rezultate ali je bil nadpovprečno delovno obremenjen. Ta del plače lahko znaša največ dve osnovni mesečni plači javnega uslužbenca, in sicer se ena osnovna mesečna plača lahko izplača v juliju, ena osnovna mesečna plača pa v decembru istega leta, pri čemer se v obeh primerih upošteva višina zadnje osnovne plače javnega uslužbenca. Del plače za delovno uspešnost se javnemu uslužbencu določi na podlagi meril in kriterijev, dogovorjenih s kolektivno pogodbo za javni sektor.

Javnim uslužbencem pripadajo dodatki za:

- položaj,
- delovno dobo,
- mentorstvo,
- specializacijo, magisterij ali doktorat, če ni pogoj za zasedbo delovnega mesta,
- dvojezičnost,
- manj ugodne delovne pogoje, ki niso upoštevani v vrednotenju delovnega mesta, naziva oziroma funkcije,
- nevarnost in posebne obremenitve, ki še niso upoštevane in
- delo v manj ugodnem delovnem času.

Povzetek

V tem poglavju smo usvojili, da so dohodki iz delovnega razmerja plača, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, kot so regres za letni dopust, jubilejna nagrada, odpravnina, solidarnostna pomoč, nadalje povračilo stroškov v zvezi z delom, boniteta delodajalca, nadomestila po dogovoru z delojemalcem in prejemki zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve. Stroški dela so dohodki iz avtorskega dela, iz inovacij, ustvarjenih v delovnem razmerju ne glede na obliko pogodbe, ki je podlaga izplačil, plačilo, ki se izplača fizični osebi, ki opravlja dejavnost, kmetu, družbeniku in drugi osebi, ki ni v delovnem razmerju, kot nadomestilo za izgubljeni zaslužek v primeru sodelovanja pri

odpravljanju posledic naravne nesreče in drugih nesreč, pokojnine, nadomestila in drugi dohodki iz naslova pokojninskega in invalidskega zavarovanja.

Plače se obračunajo v bruto, kosmatem in neto, čistem znesku. Kosmati znesek plač je znesek, ki vsebuje davke in prispevke iz plač, čisti znesek plač pa predstavlja kosmati znesek plač, zmanjšan za davke in prispevke iz plač, ki jih predpisuje zakonodaja. Zavezanca za davke in prispevke sta delodajalec in delojemalec, plačujejo se od bruto plače, obračuna in odvede jih delodajalec.

Plačo sestavljajo: osnovna plača, je del plače za delovno uspešnost, možna so nadomestila plače, dodatki (dodatek na delovno dobo, za neugodne vplive okolja, za posebne nevarnosti pri delu, za delo v manj ugodnem delovnem času...) in plačila iz poslovne uspešnosti (če je tako dogovorjeno s kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi).

Vprašanja za utrjevanje in ponavljanje:

- Zakaj je pomembna uvrstitev v plačilni razred po ZSPJS?
- Kaj pomeni tarifni razred in kakšna je njegova povezanost z zahtevnostjo orientacijskega delovnega mesta?
- Kako določimo osnovni količnik orientacijskega delovnega mesta?
- Kateri so možni dodatki orientacijskega delovnega mesta določeni v količniku?
- V kateri publikaciji se objavlja izhodiščna plača za negospodarske dejavnosti za I. tarifni razred? Koliko znaša zadnji podatek?
- Kateri so možni dohodki iz delovnega razmerja? Kateri zakon to določa?
- Kaj pomeni obračun plač v bruto, kosmatem in kaj v neto, čistem znesku?

Primer 13: Obračun plače

Obračun plače za povprečni fond ur 174/mesec, z upoštevanjem splošne olajšave in podatkom o bruto plači 1.000,00 (v evrih)

Bruto plača 1.000,00

Prispevki iz bruto plače 22,10 %	221,00
Osnova za obračun dohodnine I.	779,00
- splošna olajšava 254,20	
Osnova za izračun dohodnine II.	524,80
Dohodnina po lestvici v višini 16 %	83,97

Neto izplačilo zaposlenemu (bruto – prispevki 22,10 % – dohodnina): 695,03

Bruto strošek delodajalca za obračunski mesec:

Bruto plača + Prispevki na bruto plačo 16,10 % 161,00 = 1.161,00

Izračunajte mesečno izplačilo za fond 168 ur! Pojdite po istih korakih kot zgornji primer in v pomoč naj Vam bo naslednji komentar:

Obračun prične z bruto bruto ali bruto mesečno plačo. Mesečno izplačilo plače sestavlja bruto plača ter prispevki in davki na bruto plačo, ki jih plača delodajalec. **Bruto plača** je znesek bruto plače delavca, ki je enak seštevku neto plače, dohodnine in prispevkov delavca. **Neto plača** je znesek, ki se nakaže na osebni račun zaposlenega. Iz bruto plače mora zaposleni plačati dohodnino in prispevke delavca. **Dohodnina** je akontacija dohodnine, ki jo mora plačati delavec iz bruto plače, kjer se upošteva splošna davčna olajšava. Vsota vseh prispevkov, ki jih mora delavec plačati iz bruto plače je **22,1 %**. Ker pa **država dobi** ne le dajatve delavca ampak tudi prispevke podjetja in davka na plače, računovodje ta skupni znesek poimenujejo dvojni bruto (ali bruto bruto). **Prispevki podjetja** so vsota vseh prispevkov, ki jih mora plačati podjetje na bruto plačo – **16,1 %**. Zaposlenemu **delavcu torej ostane** (delež, ki ga predstavlja neto plača v celotnem strošku izplačila plače).

22,1 % plača delojemalec		16,1 % plača delodajalec	
ZPIZ	15,50 %	ZPIZ	8,85 %
Zdravstvo	6,36 %	Zdravstvo	6,56 %
Zaposlovanje	0,14 %	Zaposlovanje	0,06 %
Starševsko varstvo	0,10 %	Starševsko varstvo	0,10 %
		Poškodbe pri delu	0,53 %

- S 1. januarjem 2010 se je začela uporabljati Uredba o spremembah in dopolnitvah Uredbe o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 113/09), ki je bila v mesecu decembru 2009 objavljena v Uradnem listu RS. Katere postavke so posledica upoštevanja tega Navodila?
- *Ali je naslednja lestvica ustrezna za obračun akontacije plač? Ali moramo razpolagati za obračun plač z mesečnimi akontacijami?*

Če znaša neto letna davčna osnova, znaša dohodnina			
	nad		do
	7.528,99		16 %
7.528,99	15.057,96	1.204,64 + 27 % nad	7.528,99
15.057,96		3.237,46 + 41 % nad	15.057,96

4 JAVNO NAROČANJE

Uvod v poglavje

Iz Revizijskega poročila Računskega sodišča o reviziji pravilnosti poslovanja Kliničnega centra (www.rs-rs.si): »Zavod za oddajo naročila ni izbral pravilnega postopka, kar pa ni vplivalo na izbiro najugodnejšega ponudnika. Združenje je namreč izvedlo odprti postopek, na podlagi katerega sta bili za sklop Klinični center predloženi dve ponudbi, od katerih je bila ena nepopolna in zato zavrnjena kot nepravilna, druga pa je presegala zagotovljena sredstva in bila nesprejemljiva. Po preklicu pooblastila združenju je zavod nadaljeval postopek s pogajanji brez predhodne objave na podlagi 1. točke prvega odstavka 29. člena ZJN-2, ki med drugim določa, da se postopek s pogajanji brez predhodne objave lahko uporabi, če v postopku oddaje javnega naročila v odprtem postopku naročnik ne pridobi nobene ponudbe ali nobene primerne ponudbe. Zavod je v odprtem postopku pridobil dve ponudbi, od katerih nobena ni bila neprimerna. Zavod bi zato moral izpeljati postopek s pogajanji po predhodni objavi na podlagi 1. točke prvega odstavka 28. člena ZJN-2, ki med drugim določa, da sme naročnik oddati naročilo po tem postopku, če v odprtem postopku ne pridobi nobene pravilne ali sprejemljive ponudbe...«

Že kratek odlomek nazorno prikaže, da je treba poznati zakonodajo (Zakon o javnih naročilih) in da določila zakona natančno določajo sistem in postopke ravnanja, kar je treba upoštevati.

Ker bi na ravnanje nosilcev odločevalnih ravni proračunskega uporabnika utegnili vplivati lastni interesi, so bila sprejeta pravila javnega naročanja, ki jih ureja Zakon o javnem naročanju. Namen zakona je zagotoviti večjo konkurenčnost in preprečiti neenakopravnost med ponudniki, hkrati pa doseči večjo transparentnost poslovanja naročnikov pri vstopanju v premoženjsko pravna razmerja in s tem tudi racionalno porabo javnih sredstev.

Na ta način se omogoči večjemu številu primernih ponudnikov, da vstopijo na trg in na tem trgu tekmujejo v borbi za stranke in imajo zaradi instituta javnega naročanja vsi enake možnosti. Zakon o javnih naročilih proračunskim porabnikom nalaga, da je potrebno pridobiti najbolj konkurenčno ponudbo in s tem ravnati po načelu dobrega gospodarjenja z javnimi sredstvi.

Primer 14: Izvedba javnega naročila za nakup transformatorjev

Naročnik objavi javno naročilo po odprtem postopku. Določeno je bilo, da ponudnik lahko predloži ponudbo za celoto. Na javnem naročilu je lahko konkuriral vsak ponudnik, ki je registriran za dejavnost, ki je predmet naročila in ima za opravljanje te dejavnosti vsa predpisana dovoljenja.

Navedena ocenjena vrednost velja za celotno pogodbeno obdobje, prav tako velja za navedene količine v specifikaciji. Ponudba se objavi. Nato so ponudniki prejeli CD z določenimi deli razpisne dokumentacije, kar je omogočalo hitrejše in lažje pripravljane ponudbene dokumentacije. Ponudbe so morali ponudniki dostaviti v dveh ločeno vezanih izvodih (original in kopija), kopija je morala biti identična originalu.

Ponudbi ponudniki priložijo dokumente, izjave, priporočila, tehnične opise. Od ponudnika se je zahtevalo, da ni bil pravnomočno obsojen zaradi kaznivih dejanj, da proti njemu ni bil uveden ali začet postopek prisilne obravnave, stečajni postopek ali likvidacijski postopek, drug postopek, katerega posledica ali namen je prenehanje poslovanja. Izpolnjevati je moral obveznosti v zvezi s plačili prispevkov za socialno varnost, plačane je moral imeti tudi vse zapadle obveznosti do podizvajalcev v predhodnih postopkih javnega naročanja.

Če je ponudnik pravna oseba, mora predložiti obrazec BON-1/P s podatki in kazalniki, če je ponudnik samostojni podjetnik predloži obrazec BON-1/SP s podatki in kazalniki, potrdilo poslovne banke, pri kateri ima transakcijski račun, da v preteklih šestih mesecih ni imel blokirane računa. Potrdilo ne sme biti starejše od 30 dni od dneva odpiranja ponudbe. Ponudnik je moral dostaviti tudi reference. Merilo za izbor ekonomsko najugodnejše ponudbe je bila najnižja cena.

Javno odpiranje ponudb (bili sta dve), je bilo 6. 7. 2009. Pogodba je bila sklenjena s ponudnikom, ki je ponudil ugodnejšo ceno. Izbrani ponudnik ni dobil avansa, račune izstavlja sproti. Naročnik dobavljeno blago plačuje na podlagi prejetih in pravilno izstavljenih računov ponudnika oziroma dobavitelja, ki se morajo obvezno sklicevati na številko naročilnice in pogodbe, imeti morajo tudi priloženo kopijo dobavnice.

Javno naročanje je za racionalno rabo davkoplačevalskega denarja in javnih financ pomemben ukrep, s katerim država zagotavlja konkurenco pri uporabi javnih sredstev, da imajo vsi ponudniki enake možnosti dostopa, a da ponudijo storitve oziroma produkt in da niso diskriminirani na trgu javnih naročil. Področje javnega naročanja je v Republiki Sloveniji regulirano z zakoni in podzakonskimi akti. Postopek javnega naročanja se zaključi z oddajo javnega naročila najboljšemu ponudniku. Zato zakonodaja določa, da mora naročnik postopke javnega naročanja izvajati gospodarno in učinkovito ter spoštovati pravna pravila in načela javnega naročanja, ekonomist in računovodja pa morata dobro poznati sistem in postopke javnega naročanja.

V tem poglavju bomo obravnavali:

- **Zakonski okvir javnega naročanja,**
- **Vrste naročanja,**
- **Pristop in postopke naročanja**
- **Metodologijo in pripravo javnega naročila.**

4.1 NAČELA JAVNEGA NAROČANJE

S prvim februarjem 2006 sta v veljavo stopili dve novi direktivi: Direktiva 2004/18/EC o uskladitvi postopkov za oddajo javnih naročil za dobavo, javnih naročil za storitve in javnih naročil za gradnje in Direktiva 2004/17/EC o uskladitvi postopkov naročil s strani naročnikov, ki delujejo na vodnem, energetske, prometnem in poštnem sektorju. Odtod prenova in nov Zakon o javnem naročanju (ZJN-2, Uradni list RS št. 128/06) in nov Zakon o javnem naročanju na vodnem, energetske, transportnem področju in področju poštnih storitev (ZJNVETPS, Uradni list RS št. 128/06). Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnem naročanju (ZJN-2B) in Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnem naročanju na vodnem, energetske, transportnem področju in področju poštnih storitev (ZJNVETPS-B), ki sta bila v Državne zboru RS sprejeta 3. 3. 2010, sta začela veljati 11. 4. 2010. V nadaljevanju navajamo ključne novosti.

Načela javnega naročanja

Temeljna načela podpirajo naslednje cilje:

1. Zagotavljanje finančne discipline: ta zavezuje porabnike, da ravnaajo v postopkih javnih naročil v skladu z relevantno zakonodajo, še zlasti v fazi načrtovanja, zagotavljanja in porabe finančnih sredstev, pri tem pa zagotovijo gospodarno, učinkovito in uspešno, torej racionalno porabo javnih financ.
2. Zagotavljanje poštene konkurence: ta cilj ima vrsto pozitivnih učinkov, kot so doseganje prihrankov, uveljavitev konkurence med ponudniki in s tem učinek na ceno in kakovost ponujenega blaga, storitev in gradbenih del, možnost sodelovanja ponudnikov v mednarodnih okvirih, preprečevanje monopolnih položajev.
3. Uveljavitev politik držav: država lahko prek sistema javnih naročil uveljavlja nekatere politike, ki so v skladu z mednarodno sprejetimi pravili po sprejetju novih direktiv, predvsem socialne in okoljevarstvene.
4. Krepitev zaupanja javnosti: pričakovanja javnosti in medijev glede razpolaganja z javnimi sredstvi v postopkih javnih naročil so velika in pomenijo »civilen« nadzor nad poslovanjem države. Ob tem je potrebno poudariti, da je zaupanje javnosti, da bo država racionalno in pošteno porabljala davkoplačevalski denar, mnogo težje ohraniti kot pa ga izgubiti in zapraviti.
5. Preprečevanje korupcije: s tem ciljem naj bi se izognili škodljivemu, nemoralnemu in kaznivemu ravnanju tistih, ki v sistemu javnih naročil upravljajo z javnimi sredstvi. Za nadzor preprečevanja in odkrivanja korupcije so pristojni določeni organi in institucije, na zakonodajalcu pa je, da v zakonodaji javnih naročil za doseg omenjenega cilja opredeli prepovedana ravnanja in jih kvalificira kot koruptivna.

V Sloveniji kot članici Evropske unije je potrebno razumeti in upoštevati načela, na katerih temelji tudi evropska ureditev področja javnih naročil.

4.2 ZAKONODAJA O JAVNEM NAROČANJU

Temeljni zakoni so:

1. Zakon o javnem naročanju (ZJN-2),
2. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnem naročanju na vodnem, energetskem, transportnem področju in področju poštnih storitev (ZJNVETPS-B),
3. Zakon o reviziji postopkov javnega naročanja (ZRPJN-UPB4) www.mf.gov.si

Pravno varstvo v postopkih javnega naročanja poteka po Zakonu o reviziji postopkov javnega naročanja. V Uradnem listu RS št. 53/2007 je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o reviziji postopkov javnega naročanja (ZRPJN-E), ki je začel veljati 16.6.2007.

Naročnik sme pričeti postopke javnega naročanja, če sta izpolnjena naslednja pogoja:

- da je javno naročilo predvideno v planu nabav in
- da so v proračunu ali finančnem planu predvidena sredstva za izvedbo javnega naročila.

Dne 26. 6. 2007 je bil vzpostavljen portal javnih naročil, ki je dostopen na spletni strani www.enarocanje.si.

Preko portala se objavi:

- a. razpisna dokumentacija vključno z njenimi spremembami in dopolnitvami skladno določbi 72. člena ZJN-2 in 75. člena ZJNVETPS;
- b. dodatna pojasnila razpisne dokumentacije skladno določbi 81. člena ZJN-2 in 76. člena ZJNVETPS.

Obvestilo, ki ga je potrebno objaviti v Uradnem listu Evropske unije, ne sme biti objavljeno na portalu javnih naročil, preden je bilo odposlano v objavo Uradu za uradne objave Evropskih skupnosti (59. člen ZJN-2 in 60. člen ZJNVETPS).

Od 1. 1. 2009 zajema Ministrstvo za finance statistične podatke neposredno iz obvestil o oddaji naročil, ki jih naročniki objavijo na portalu. Za izpolnitev vseh statističnih obvez do konca februarja poročajo naročniki še o posameznih naročilih, oddanih na podlagi okvirnega sporazuma, naročniki iz 1. alineje prvega odstavka 3. člena ZJN-2 oziroma ZJNVETPS, razen organov samoupravnih lokalnih skupnosti, pa tudi o naročilih pod 40.000 evrov (blago ali storitve po ZJN-2) in 80.000 evrov (gradnje po ZJN-2) oziroma pod 80.000 evrov (blago ali storitve po ZJNVETPS) in 160.000 evrov (gradnje po ZJNVETPS).

4.3 VRSTE POSTOPKOV

I. Postopek oddaje naročila male vrednosti

- Nadomesti postopek zbiranja treh ponudb.
- Poenostavljen postopek, v katerem mora naročnik objaviti:
 - a. obvestilo o naročilu male vrednosti,
 - b. obvestilo o oddaji naročila male vrednosti.
- Izvede se za javna naročila:
 - a. blaga in storitev od 20.000 do 40.000 evrov in gradenj od 40.000 do 80.000 evrov (ZJN-2B),
 - b. blaga in storitev od 40.000 do 80.000 evrov in gradenj od 80.000 do 160.000 evrov (ZJNVETPS-B).
- Priprava razpisne dokumentacije ni obvezna.
- Rok za oddajo ponudb določi naročnik, ta pa mora biti tak, da ponudnikom omogoči pripravo (popolnih) ponudb.
- Obvezno je javno odpiranje ponudb.
- V postopek se lahko vključijo pogajanja.

Za javna naročila pod zgoraj navedenimi spodnjimi mejnimi vrednostmi se določbe zakona ne uporabljajo, z izjemo določb o statistiki. Naročniki so za ta naročila dolžni voditi le evidenco o njihovi oddaji, ki obsega navedbo predmeta in vrednosti javnega naročila.

II. Postopek zbiranja ponudb po predhodni objavi

Ta postopek se izvede za javna naročila:

- a. blaga in storitev od 40.000 do 125.000 evrov in gradenj od 80.000 do 274.000 evrov (ZJN-2B),

- b. blaga in storitev od 80.000 do 387.000 evrov in gradenj od 160.000 do 844.000 evrov (ZJNVETPS-B).

Rok za objavo obvestila o oddaji naročila, ki doslej ni bil opredeljen:

- c. 48 dni od oddaje javnega naročila (ZJN-2B),
- d. 2 meseca od oddaje javnega naročila (ZJNVETPS-B).

III. Postopek s pogajanjem po predhodni objavi

Pred začetkom postopka s pogajanjem po predhodni objavi mora naročnik Ministrstvo za finance obvestiti o tem, da bo izvedel ta postopek in v obvestilu navesti:

- a. predmet naročila,
- b. razloge za uporabo postopka,
- c. vrednosti naročila,
- d. obdobje veljavnosti pogodbe.

Kadar naročnik oddaja javno naročilo po postopku s pogajanjem po predhodni objavi na podlagi neuspešnega predhodnega postopka (1. točka prvega odstavka 28. člena ZJN-2) in se pod pogoji iz navedene točke odloči, da ne bo objavil obvestila o naročilu, mora Ministrstvo za finance pred začetkom postopka obvestiti o gospodarskih subjektih, s katerimi se bo pogajal.

V primeru postopka s pogajanjem po predhodni objavi na podlagi neuspešnega predhodnega postopka (1. točka prvega odstavka 28. člena ZJN-2) mora naročnik pred začetkom postopka o tem obvestiti vse ponudnike ali kandidate, ki so v prejšnjem postopku predložili ponudbe.

IV. Postopek s pogajanjem brez predhodne objave

Naročnik mora pred začetkom postopka s pogajanjem brez predhodne objave Ministrstvu za finance posredovati obvestilo o izvedbi tega postopka, tudi če oddaja javno naročilo na podlagi neuspešnega predhodnega postopka (1. točka prvega odstavka 29. člena ZJN-2).

V primeru ko naročnik oddaja javno naročilo na podlagi 1. in 4. točke prvega odstavka 29. člena mora, če je to primerno, v postopek s pogajanjem vključiti več ponudnikov.

Kadar naročnik oddaja javno naročilo po postopku s pogajanjem po predhodni objavi na podlagi predhodno neuspešno izvedenega postopka (1. točka prvega odstavka 29. člena ZJN-2) mora pred začetkom postopka obvestiti vse ponudnike ali kandidate, ki so v prejšnjem postopku predložili ponudbe. Obvezna je objava *»Prostovoljnega obvestila za predhodno transparentnost«*:

Okvirni sporazum

Okvirni sporazum se lahko sklene na podlagi predhodno izvedenega postopka javnega naročanja z izjemo postopka oddaje naročila male vrednosti.

Z novelo se zagotavlja večja transparentnost in pravno varstvo za tista posamezna naročila v okvirnem sporazumu, kjer se ponovno odpira konkurenca, t.j. kadar je okvirni sporazum sklenjen z več ponudniki in v njem niso opredeljeni vsi pogodbeni pogoji. V teh primerih mora naročnik obvezno objaviti *»Prostovoljno obvestilo za predhodno transparentnost«*, in

sicer istočasno s posredovanjem pisne odločitve ponudnikom. Na podlagi predmetnega obvestila lahko osebe z aktivno legitimacijo, to so stranke okvirnega sporazuma, vložijo zahtevo za pravno varstvo, zato mora naročnik pri oddaji posameznega naročila upoštevati obdobje mirovanja.

Večja transparentnost se zagotavlja tudi v primeru okvirnega sporazuma z več ponudniki, kjer so opredeljeni vsi pogodbeni pogoji in odpiranje konkurence ni več potrebno. V tovrstnem okvirnem sporazumu mora naročnik vse stranke okvirnega sporazuma obvestiti o oddaji posameznega naročila. Obdobja mirovanja v tem primeru ni potrebno upoštevati.

Prav tako je podrobneje urejen dinamični nabavni sistem, t.j. način oddaje javnega naročila, ki, ob upoštevanju pravil odprtega postopka, v celoti poteka na elektronski način. Na podoben način kot se pravno varstvo zagotavlja za posamezna naročila znotraj multiplega okvirnega sporazuma v katerem se odpira konkurenca noveli zagotavljata pravno varstvo tudi za posamezna naročila v dinamičnem nabavnem sistemu.

Po vzpostavitvi dinamičnega nabavnega sistema mora naročnik pred oddajo vsakega posameznega naročila objaviti »*Poenostavljeno obvestilo o naročilu po dinamičnem nabavnem sistemu*«, saj se lahko v sistem ves čas vključujejo novi ponudniki. To obvestilo vsebuje:

- informacije o posameznem naročilu (predmet, količina, merila, rok za oddajo ponudb za posamezno naročilo..) in
- sklic na obvestilo oziroma razpisno dokumentacijo za vzpostavitev dinamičnega nabavnega sistema, kjer so opredeljeni pogoji za vključitev ponudnika v dinamični nabavni sistem.

Na podlagi tega obvestila naročnik prejme prijave za vključitev v dinamični nabavni sistem, zato najprej preveri usposobljenost novih ponudnikov, nato pa vse ponudnike, ki so vključeni v dinamični nabavni sistem, povabi k oddaji ponudb za posamezno naročilo. Naročnik o svoji odločitvi o oddaji posameznega naročila obvesti vse ponudnike, vključene v dinamični nabavni sistem, hkrati pa objavi »Prostovoljno obvestilo za predhodno transparentnost«. Za vsako posamezno naročilo, oddano na podlagi dinamičnega nabavnega sistema, je potrebno zagotoviti pravno varstvo, kar pomeni, da naročnik v obdobju mirovanja ne sme skleniti pogodbe o izvedbi posameznega naročila oziroma začeti izvajati naročila.

Po novem je tudi sprejeto načelo, da odprava računske napake lahko spremeni vrstni red ponudb.

Z novelama je črtana določba, ki je opredeljevala fiksno razmerje med ceno in ostalimi merili. Določanje ponderjev za posamezno merilo je tako prepuščeno presoji naročnika. Na ta način se v postopke javnega naročanja **uvaja eno od ključnih načel javnega naročanja t.i. načelo »value for money«**, VFM, ki pomeni iskanje optimalnega razmerja med ceno in kakovostjo blaga, storitve ali gradnje. S črtanjem obveznega fiksnega razmerja se omogoča tudi implementacija smernic Evropske komisije v zvezi z vključevanjem okoljskih in socialnih vidikov v postopke javnega naročanja.

V skladu z novelama naročniku ni potrebno preverjati vseh ponudb, temveč lahko preverja le najugodnejšo.

Naročnik najprej na podlagi odpiranja pravočasno prejetih ponudb razvrsti ponudbe glede na merila, nato pa preveri le najugodnejšo ponudbo. Če pri najugodnejši ponudbi ugotovi, da ni popolna, pozove ponudnika k dopolnitvi (če so za to izpolnjeni pogoji) oziroma jo izloči (če pogoji za dopolnitev niso izpolnjeni ali je ponudnik kljub pozivu ustrezno ne dopolni) in preveri drugo najugodnejšo na seznamu.

S preverjanjem zgolj najugodnejše ponudbe se naročniku in organom, ki vodijo uradne evidence, prihrani nepotrebno delo, saj se preverja usposobljenost le za najugodnejšega ponudnika. V zvezi s preverjanjem sposobnosti ponudnika se naročniku hkrati omogoča, da upošteva dokazila, ki jih je pridobil v prejšnjih postopkih oddaje naročila, če le-ta niso starejša od štirih mesecev in so po vsebini ustrezna

Možna je ustavitev postopka – možno do roka za odpiranje ponudb. Zavrnitev vseh ponudb je možna po roku za odpiranje. O zavrnitvi vseh ponudb in razlogih zanjo mora naročnik obvestiti vlado oziroma svoj nadzorni organ, razen v primeru postopka oddaje naročila male vrednosti. Odstop od izvedbe javnega naročila je kljub pravnomočni odločitvi o oddaji javnega naročila možen, če naročnik nima zagotovljenih sredstev ali predmeta naročila ne potrebuje več.

Noveli določata, da lahko naročnik za izvedbo postopka javnega naročanja in odločanje v tem postopku pooblasti le naročnika po ZJN-2 ali ZJNVETPS. Kadar naročnik za svetovanje v postopku ali v zvezi s postopkom javnega naročanja pooblasti osebo zasebnega prava ali posameznika, mora ta svetovalec za dobro izvedbo del naročniku predložiti bančno garancijo, storitev svetovanja pa se plača, šele ko je postopek javnega naročanja zaključen.

Strokovni izpit iz javnega naročanja je obvezen za uslužbence, ki pri naročniku vodijo in odločajo v postopku javnega naročanja, z izjemo naročil male vrednosti.

4.4 IZVEDBA JAVNEGA NAROČILA

Primer 15: Izvedba javnega naročila za nabavo aparata v bolnišnici

Bolnišnica nabavlja aparat za magnetno resonanco. Investicija je že v planu nabav in zagotovljena ima proračunska sredstva. Vendar pa, da imajo vsi ponudniki enake možnosti dobave aparata, mora pristopiti k sistemu javnega naročanja. Imenuje se komisija in izda sklep o pričetku javnega naročanja. Načinov je več – vsi so v nadaljevanju navedeni – in treba je izbrati pravega ter slediti v zakonodaji predpisane postopke. Pripraviti je treba razpisno dokumentacijo, objaviti javno naročilo, določiti terminski načrt ter izpeljati postopke izbire.

Razpisna dokumentacija

Razpisno dokumentacijo sestavljajo:

- povabilo k oddaji ponudbe,
- navodilo ponudnikom za izdelavo ponudbe,
- pogoji za ugotavljanje sposobnosti in navodila o načinu dokazovanja sposobnosti ponudnika,
- splošni in posebni pogoji, ki bodo sestavni del pogodbe,
- priprava predračuna z navodilom o izpolnitvi,

- instrumenti zavarovanja plačil in morebitna druga zavarovanja (zelo pomembna je garancija za izvršitev posla).

Priprava in oblikovanje razpisne dokumentacije je temelj za presojo in pregled ustreznosti ponudb, da naročnik strokovno-tehnično opredeli ponudbo.

Kriteriji in merila

Kriterijev v slovenskem zakonu še vedno ni, so pa v EU zakonodaji (criteria so sodila). Poleg navedenih pa morajo naročniki upoštevati merila, merila pa vplivajo na uvrstitev na ocenjevalni lestvici.

Pogoji v ZJN so elementi, ki morajo biti v ponudbi, sicer šteje ponudba za nepravilno, neprimerno ali nesprejemljivo, ker ne izpolnjuje vseh zahtev iz razpisne dokumentacije.

Merila so najpomembnejša sestavina razpisne dokumentacije, ki omogočajo vrednotenje, primerjanje in presojanje ponudb. Zakon o javnem naročanju (ZJN-2) v 48. členu določa merila, na podlagi katerih lahko naročnik odda naročilo.

Ta merila so: kakovost, cena, tehnične prednosti, estetske in funkcionalne lastnosti, okoljske lastnosti, stroški poslovanja, datum dobave ter rok za dobavo ...V praksi najpogosteje pa najnižje cene.

Če naročnik naročilo odda na podlagi ekonomsko najugodnejše ponudbe z uporabo meril, merilo cena ne sme biti manj kot 60 % vseh meril.

Naročnik mora datum odpiranja navesti v sami objavi. Lahko je javno.

V postopku oddaje javnega naročila mora naročnik kot to določa 80. člen Zakona o javnem naročanju (ZJN-2), po opravljenem pregledu in dopolnitvi ponudb izločiti vse ponudbe, ki niso administrativno popolne.

Primer 16: Oddaja javnega naročila po odprtem postopku

V javnem zavodu je bila v letu 2006 izražena potreba po nakupu tovornega vozila. Nabava tega vozila se je posredovala v plan nabav za leto 2007. Plan nabav je na svoji seji sprejel in potrdil Upravni odbor javnega zavoda.

V letu 2007 je javni zavod (v nadaljevanju: naročnik) v Uradnem listu Republike Slovenije, št. 33/2007 in Uradnem listu Evropske unije objavil razpis za nakup tovornega vozila. Naročnik je ocenil vrednost tega vozila na 63.500,00 evrov.

Sledi sklep o začetku postopka oddaje in imenovanje strokovne komisije, ta vsebuje:

- sklep o začetku postopka oddaje javnega naročila po Zakonu o javnem naročanju (ZJN-2): zaporedno številko javnega naročila,
- predmet javnega naročila,
- ocenjeno vrednost,
- faze postopka,
- postavko v planu nabav in v proračunu oziroma v finančnem načrtu,
- pooblaščen osebo za izvedbo javnega naročila,
- časovni načrt izvedbe javnega naročila.

Naročnik je za vodenje postopka javnega naročila imenoval strokovno komisijo.

Strokovno komisijo v javnem zavodu je s sklepom o začetku postopka oddaje javnega naročila po odprtem postopku imenoval direktor zavoda. Komisijo so sestavljali predsednik in šest članov, strokovnjaki področja in ekonomisti.

Naloge strokovne komisije so:

- da pregleda razpisno dokumentacijo in zagotovi,
- da je le-ta po obliki in vsebini takšna, da je možno pričakovati uspešen razpis,
- da so v razpisni dokumentaciji navedene vse potrebne informacije, ki ponudniku omogočajo pripravo pravilne ponudbe,
- da postavljena merila in pogoji niso neupravičeno diskriminatorni,
- da izpelje javno odpiranje ponudb,
- da opravi ocenjevanje in analizo prejetih ponudb,
- predlaga naročniku sklenitev pogodbe z najugodnejšim ponudnikom.

Priloga k sklepu o začetku postopka oddaje javnega naročila so bile tehnične karakteristike vozila.

Priprava in vsebina razpisne dokumentacije

Razpisna dokumentacija za nabavo vozila je vsebovala:

1. splošni del,
2. povabilo k oddaji ponudbe,
3. navodilo ponudnikom za izvedbo ponudbe,
4. ponudbeni del (obrazci 1-14):

št. 1 – Ponudba

št. 2 – Izjava o sprejemanju pogojev razpisne dokumentacije

št. 3 – Pooblastilo za podpis ponudbe, ki jo predlaga skupina ponudnikov

št. 4 – Izjava o sposobnosti ponudnika

št. 5 – Seznam opravljenih dobav

št. 6 – Potrdilo o izvršeni dobavi

št. 7 – Izjava o tehnični ustreznosti specialnih vozil

št. 8 – Seznam delavcev, ki bodo sodelovali pri izvedbi naročila

št. 9 – Vzorec bančne garancije za resnost ponudbe

št. 10 – Izjava o izročitvi bančne garancije za dobro izvedbo pogodbenih obveznosti

št. 11 – Vzorec bančne garancije za dobro izvedbo pogodbenih obveznosti

št. 12 – Vzorec pogodbe

št. 13 – Predračun

št. 14 – Opis predmeta javnega naročila in zahteve naročnika.

V povabilu k oddaji ponudbe so bili navedeni podatki naročnika ter pojasnilo, kdo je lahko ponudnik, da mora biti ponudbena dokumentacija pripravljena v skladu z določili povabila in navodila za pripravo ponudbe razpisne dokumentacije. Odpiranje ponudb je potekalo javno, saj je šlo za odprti postopek oddaje javnega naročila. Odpiranje ponudb je vodila komisija ob prisotnosti predstavnika ponudnika, ki je predložil pooblastilo.

Tabela 17: Podatki, ki se ugotavljajo glede administrativne pravilnosti ponudbe

	Obrazci, izjave in priloge	Datum	Ugotovitve v zapisniku
1.	kazalo ponudbe	-	priloženo
2.	obrazec št. 1 – ponudba	1. 05. 2010	izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan
3.	obrazec št. 2 – izjava o sprejemanju pogojev razpisne dokumentacije	11. 05. 2010	izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan
4.	obrazec št. 3 – pooblastilo za podpis ponudbe, ki jo predlaga skupina ponudnikov	-	ne potrebuje
5.	Obrazec št. 4 – izjava o sposobnosti ponudnika	11. 05. 2010	izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan
6.	BON 1 (lahko tudi BON 1/P)	10. 05. 2010	priložen BON 1; boniteta 2005 2D, 2004 2D; ponudnik v letu 2005 ni posloval z izgubo – ustreza pogoju
7.	potrdilo poslovne banke ali bank (lahko tudi BON 2)	10. 05. 2010	priložen BON 2; zadnjih 6 mesecev ni neporavnanih obveznosti, davčnega dolga ali prisilne izterjave in sodnih sklepov o izvršbi
8.	obrazec št. 5 – seznam opravljenih dobav	11. 05. 2010	izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan; navedeni 3 naročniki
9.	obrazec št. 6 – potrdilo o izvršeni dobavi (obvezno vsaj 1 potrdilo)	11. 05. 2010	potrdilo dobava v letu 2008; kupec je zadovoljen
10.	obrazec št. 7 – izjava o tehnični ustreznosti specialnega tovornega vozila	11. 05. 2010	izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan
11.	katalog in skica ponujenega specialnega tovornega vozila	-	priložen katalog in skica
12.	obrazec št. 8 – seznam delavcev, ki bodo sodelovali pri izvedbi naročila	11. 05. 2010	izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan
13.	bančna garancija za resnost ponudbe	10. 05. 2010	garancija NLB 2.000,00 evrov
14.	obrazec št. 10 – izjava o izročitvi bančne garancije za dobro izvedbo pogodbenih obveznosti	11. 05. 2010	izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan
15.	obrazec št. 11 – vzorec bančne garancije za dobro izvedbo pogodbenih obveznosti	-	priložen
16.	obrazec št. 12 – vzorec pogodbe	-	parafiran, žigosan
17.	obrazec št. 13 – predračun	17. 05. 2010	izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan
18.	obrazec št. 14 – opis predmeta javnega naročila in zahteve naročnika		izpolnjen, datiran, žigosan, podpisan

Vir: Lasten, na osnovi veljavne zakonodaje, www.mf.gov.si

Komisija je ponudbo nato ocenila. Ocena ponudbe je bila izpeljana na osnovi meril: cena 85 točk, rok dobave 7 točk, plačilni rok 5 točk in garancijski rok 3 točke (skupaj 100 točk).

Na podlagi pregleda in ocene prejete ponudbe je komisija predlagala naročniku, da se ponudba sprejme. Naročnik je nato pisno potrdil. Ponudnik je prevzel obvestilo, kar je razvidno iz vrnjene povratnice, ki je sestavni del dokumentacije o postopku. V zakonskem roku desetih dni od dneva prevzema obvestila o oddaji naročila ponudnika naročnik ni prejel nobenega zahtevka za revizijo postopka javnega naročila. Obvestilo o oddaji naročila se pošlje v objavo v Uradni list RS na predpisanem standardnem obrazcu 3 – SL. Sledi sklenitev pogodbe. Po podpisu pogodbe med obema strankama je prodajalec kupcu izročil bančno garancijo za dobro izvedbo pogodbenih obveznosti.

Povzetek poglavja

To poglavje seznaja s temeljnim potrebnim znanjem glede javnega naročanja in z zakonskim okvirom. Potrebno je poznavanje pomena in vsebine ekonomskega in pravnega instrumentarija, ki ga je razvila poslovna praksa.

Subjekti, ki razpolagajo z denarjem davkoplačevalcev, nikakor ne morejo omogočati prevzema obveznosti, ki niso predmet pogodbe, oziroma skleniti pogodbe, ne da bi izvedli predpisanih postopkov oddaje javnega naročila. Ne sme se zgoditi, da ne bi pravočasno objavili sprememb javnega naročila, presegli limite za sklenitev aneksa. Nadalje tudi ne smejo začeti postopka ne da bi izdali sklep o začetku postopka. Javna naročila so pomemben instrument zato, da se zagotovi gospodarno in učinkovito poslovanje, uspešno rabo javnih sredstev takšno, ki doprinaša k rezultatom delovanja javne službe.

Vprašanja za utrjevanje in ponavljanje

- Poiščite na spletni strani www.rs-rs.si revizije Računskega sodišča. Kdaj v primeru revizije glede javnih naročil Računsko sodišče izreče negativno mnenje?
- Ali subjekt lahko sklene z izvajalcem novo pogodbo za izvedbo dodatnih nalog, čeprav so bile te naloge že predmet prvotnega naročila?
- Ali se lahko prične javno naročanje, če niso sprejeti načrti?
- Poiščite na spletni strani www.rs-rs.si revizijo Računskega sodišča v Univerzitetnem Kliničnem centru 2007 in komentirajte uresničevanje temeljnih **načel** javnega naročanja, ki so:

Načelo gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti (ZJN-2, 6. člen) predpisuje in predlaga, da mora: »Naročnik izvesti javno naročanje tako, da z njim zagotovi gospodarno in učinkovito porabo javnih sredstev in uspešno doseže cilje svojega delovanja, določene skladno s predpisi, ki urejajo porabo proračunskih in drugih javnih sredstev«.

Načelo zagotavljanja konkurence med ponudniki izpostavlja, da je treba vsem zainteresiranim ponudnikom omogočiti poslovanje z javnim sektorjem pod enakimi pogoji, kar omogoča učinkovito in gospodarno porabo javnih sredstev in sodelovanje s ponudniki.

Načelo transparentnosti zahteva, da mora biti najugodnejši ponudnik izbran na pregleden način in po postopku, ki je za to predpisan. Če pride do kršitve načela publicitete, kar je ena izmed najhujših kršitev, ima vsak ponudnik možnost zahtevati revizijo postopka.

Načelo enakopravnosti zahteva enakopravno obravnavo vseh ponudnikov, ki se izraža v vseh stopnjah oddaje javnega naročila, od oblikovanja in določitve meril, pogojev in kriterijev, do ocenjevanja ponudb na podlagi teh meril.

Načelo sorazmernosti glasi: »Javno naročanje se mora izvajati sorazmerno predmetu javnega naročanja, predvsem glede izbire, določitve in uporabe pogojev in meril, ki morajo biti smiselno povezana s predmetom javnega naročila«. (ZJN-2, www.mf.gov.si). Prezahtevnost oziroma prekomernost lahko pomeni, da naročnik zahteva več, kot je realno potrebno za dobro izvedbo posla. Sorazmernost torej izraža

kompromis med naročnikovimi pričakovanji in hotenji ter stanjem na relevantnem trgu.

5 NADZIRANJE JAVNIH FINANC

Uvod v poglavje

Primeri neodgovornega ravnanja

Računsko sodišče je na podlagi ugotovitev izreklo o pravilnosti izvršitve proračuna za leto 2009 negativno mnenje. Vlada RS in vladni proračunski uporabniki so ravnali v neskladju s predpisi pri zaposlovanju, plačah in drugih osebnih prejemkih:

- *Zakon o javnih uslužbencih:* Vlada RS in vladni proračunski uporabniki niso zagotovili enakopravnosti kandidatov za zasedbo delovnega mesta; v pogodbi o zaposlitvi niso navedli posebnih pogojev dela in določil o dodatkih; z izvedenim postopkom javnega natečaja so zaobšli dejanski namen javnega natečaja; javni uslužbenci so nepravilno napredovali;
- *Zakon o delovnih razmerjih:* Vlada RS in vladni proračunski uporabniki so razporedili javne uslužbence na delovna mesta, za katera niso izpolnjevali pogojev; z izvedenim postopkom objave prostega delovnega mesta so zaobšli dejanski namen objave prostega delovnega mesta; za opravljanje nadurnega dela niso bili izpolnjeni pogoji;
- *Zakon o sistemu plač v javnem sektorju:* Vlada RS in vladni proračunski uporabniki so nepravilno izplačali dodatek;
- *Uredba o postopkih za zasedbo delovnega mesta v organih državne uprave in v pravosodnih organih:* Vlada RS in vladni proračunski uporabniki so kandidate za zasedbo delovnega mesta različno obravnavali;
- *Uredba o notranji organizaciji, sistemizaciji, delovnih mestih in nazivih v organih javne uprave in v pravosodnih organih:* Vlada RS in vladni proračunski uporabniki so izplačevali dodatek, ki ni opredeljen v aktu o sistemizaciji delovnih mest;
- *Kolektivna pogodba:* Vlada RS in vladni proračunski uporabniki so obračunali previsok dodatek za delovno dobo (www.rs-rs.si).

Javni izdatki morajo služiti porabi za točno dogovorjeni namen, saj so viri vedno redkejši, globalna konkurenca pa vedno hujša. Ker je dejavnikom družbe in države veliko do tega, da so izidi kakovostni, se nadzoruje, spremlja, revidira in evalvira kakovost upravljanja in vodenja virov, saj je treba relativno redke resurse porabiti čim bolj učinkovito in uspešno.

Odgovornost, polaganje računov (ang. accountability) pomeni pomembno usmeritev vladne politike, pomeni, da morajo politiki in javni uslužbenci v rednih časovnih obdobjih odgovarjati za vprašanja, ki se nanašajo na njihove pristojnosti in odgovornosti; odgovarjati morajo za vsebine in naloge, za izpeljavo katerih so jim bila dodeljena pooblastila. Da bi bila odgovornost izpeljana, odgovorni pa zavezani k zakonitemu in odgovornemu ravnanju, morajo biti pravila jasna in treba jih je dosledno upoštevati.

V tem poglavju bomo obravnavali:

- **zakaj je pomembno odgovarjati za rabo sredstev davkoplačevalcev;**
- **koncept uresničevanja odgovornosti;**
- **vrste notranjega in zunanjega nadzora pri osebah javnega prava.**

5.1 ODGOVORNOST IN ETIKA

Odgovornost za rabo javnih sredstev in etika

V Sloveniji je izšel Kodeks ravnanja javnih uslužbencev (Ur. l. RS, št. 8/01), ki ga je razglasila Vlada Republike Slovenije na osnovi podobnega Kodeksa, ki ga je sprejel Svet Evrope kot priporočilo vsem članicam Sveta Evrope za sindikate in stanovske organizacije zaposlenih v javni upravi, da ga upoštevajo pri pripravi svojih kodeksov. Vlada pa se je tudi zavezala, da ga bo smiselno uporabljala tudi za ministre in druge funkcionarje. Tako je po indirektni poti in ne preko neodvisne inštitucije, ki je v državi določena z ustavo za vrhovnega kontrolorja porabe javnih sredstev, tudi Slovenija sprejela Kodeks ravnanja javnih uslužbencev (v nadaljevanju Kodeks). Zajema istih osem temeljnih načel, kot jih je na kongresu sprejel INTOSAI in zadolžil VRI (vrhovne revizijske institucije), da so aktivni pri pospeševanju dobre prakse, da razglasijo in širijo vrednote na vsa področja javnega življenja kot temeljne prvine etičnega in poklicnega ravnanja v stroki in v javnosti (INTOSAI-Conference on Strengthening Supreme Audit Institutions – Results, Conclusion and Recommendations, 2010, www.intosai.org).

Tabela 18: Temeljne prvine etičnega in poklicnega ravnanja

Načela							
Kredibilnost	Neodvisnost	Odgovornost	Poklicna skrivnost	Poštenost	Pospeševanje dobre prakse	Politična nevtrálnost	Nasprotje interesov

Vir: Lasten, INTOSAI Kodeks etike za državne revizorje (INTOSAI Code of Ethics for Auditors in the Public Sector, v nadaljevanju Code)¹1998

Kredibilnost po kodeksu etike pomeni, da morajo javni uslužbenci vzbujati zaupanje, uživati zaupanje in da morajo biti vredni zaupanja. Vodje javnih uradov naj bi odločali zmeraj v korist javnosti, ne pa zaradi pridobivanja finančnih ali drugih koristi zase, za družine ali prijatelje. (CREDIBILITY, TRUST, CONFIDENCE, Code, 1999, I-4)

Neodvisnost, objektivnost in nepristranskost do javnosti pomenijo, da vodje javnih uradov ne bi smeli prevzemati kakršne koli finančne ali druge obveznosti do posameznikov ali organizacij, ki bi zaradi teh okoliščin utegnili vplivati nanje in s tem ogrožati javni interes. (INDEPENDENCE, OBJECTIVITY and IMPARTIALITY, Code, 1999, I-5).

Nasprotje interesov pomeni, da se je treba pri opravljanju javnih nalog izogibati konfliktnim situacijam. Treba je zavračati darila in ugodnosti, ker bi to pomenilo izkoriščanje položaja za svoj zasebni interes zato, ker bi lahko vplivalo na neodvisnost in poštenost.

¹ Kodeks je objavljen v Revizorju št. 2/99, str. 23-29. Svet SIR je že 7. marca 1994 sprejel Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev.

Pooblastila so v okviru pristojnosti in odgovornosti, vedno pa vodje javnih organov poročajo o svojih odločitvah. Če postane preiskava potrebna, jo morajo dopustiti. ODGOVORNOSTI IN PRISTOJNOSTI (COMPETENCE, Code, 1999, I-6). Poklicna skrivnost je tudi razkrivanje informacij. POKLICNA SKRIVNOST (PROFESSIONAL SECRECY, Code, I-6)

Vodje javnih uradov morajo za izpolnitev obveznosti ustrezno ukrepati, da rešijo spore v javno dobro, ne glede na svoj zasebni interes. POŠTENOST (INTEGRITY, Code, I-4). Na temelju uporabe revizijskih načel in standardov je treba z dolžno skrbnostjo skrbeti za celostno kakovost revidiranja, nenehno izboljševati spretnosti in prijeme ter revizije tudi nadzorovati POSPEŠEVANJE DOBRE PRAKSE (PROFESSIONAL DEVELOPMENT, Code, I-4). POLITIČNA NEVTRALNOST (POLITICAL NEUTRALITY, Code, I-5) pomeni politično nevtralnost in korektno strokovno ravnanje.

Kodeks etike, sprejet na INCOSAI leta 1998, je povezal poslanstvo VRI z bojem proti korupciji. Izpostavljeno je bilo, da VRI lahko tudi vplivajo na odkrivanje prevar in korupcije. Hkrati pa tudi VRI z doslednim kakovostnim revidiranjem (po smernicah in standardih INTOSAI) zmanjšujejo tveganja v okolju, ko ustvarjajo možnosti za razkrivanje odgovornosti in pregledno finančno poslovanje.

5.2 KONCEPT URESNIČEVANJA ODGOVORNOSTI ZA RABO JAVNIH SREDSTEV IN NJEGOV NADZOR

Spreminjanje organiziranosti in namenov nadzora v zgodovini potrjuje zmeraj znova, da je okolje tisto, ki narekuje potrebo po vrsti nadzora, odgovornosti institucij in etičnega vedenja njenih zaposlenih, vendar pa za njihovo uresničitev potrebujejo tudi pooblastila. Gre za nadzor najpomembnejšega področja – ki so v državi javna sredstva, tudi tista, ki v proračunu niso zajeta.

Strokovnjaki ločijo značilnosti glede na štiri obdobja: obdobje tradicionalne javne uprave, uprave v razvoju, nove javne uprave in razvoj sodobne uprave.

Tradicionalni način uveljavljanja odgovornosti se poslužuje revizije pravilnosti poslovanja: potrjuje se pravilnost in poštenost v računovodskih izkazih prikazanih transakcij, zakonitost ali skladnost ravnanja s pravili.

Petdeseta leta so leta tradicionalne javne uprave, ko se polaga račune za zakonitost, da je vloga civilnih uslužbencev uresničiti politične odločitve. Pozornost je usmerjena na notranjo organiziranost, dobro družbe pa je bilo zanemarljivo. Stroški v primerjavi z izidom morajo biti nizki, da bo rezultat upravičen. Presoja se odgovornost za poštenost in zakonitost.

V šestdesetih letih se išče orodja, ki bi lahko izboljšala proces načrtovanja in izvajanja nalog državnih uslužbencev. Osredotoča se na inpute in stalno skrbi, da bi se izognili škodi, nepotrebnim stroškom in da bi pospeševali zakonito rabo javnih sredstev. Glavni vrednoti sta učinkovitost in gospodarnost.

V sedemdesetih letih je nova javna uprava izpostavila pomen projektnega vodenja kot alternativo rigidni birokraciji. Ker naj bi programi zadovoljevali potrebe uporabnikov, se namesto birokracije pojavi projektno vodenje in projektna organiziranost. Ko se v javno upravo uvede izvajanje storitev, je pozornost usmerjena na ustreznost in uspešnost programov.

Polaganje odgovornosti za program pomeni, osredotočiti se na nadzor rezultatov delovanja vlade. Polaga se račune za premoženje in za aktivnosti vladnega aparata, ki bi morale zagotavljati uspešnost programa. Za proučevanje odgovornosti je postalo pomembno proučevati tri standarde, t.i. 3E (economy, efficiency, effectiveness).

Standard gospodarnost (economy) je pričel dajati odgovore na vprašanja, ali je bila nabavljena prava količina virov ustrezne kakovosti po upravičeni ceni in v pravem času. Standard učinkovitosti (efficiency) pa dajati odgovore na vprašanja, ali so ustvarjene storitve v skladu s porabljenimi finančnimi in materialnimi viri ter delom zaposlenih. Uspešnost (effectiveness) pa je zasledovala doseganje ciljev sprejete politike, ciljev programa, projekta, idr.

V osemdesetih letih je stroka pričela razmejevati razlike med revizijo pravilnosti poslovanja in revizijo izvajanja nalog. Leta 1980 je bil ustanovljen Inštitut za ocenjevanje programov (ang. Institute for Program Evaluation). Društvo za raziskovanje in ocenjevanje (ang. Evaluation Research Society) pa je pričelo leta 1984 strokovno razčiščevati vprašanja o podobnosti in razlikah med revidiranjem in evalvacijo, ki so jo tedaj poimenovali vrednotenje in še pogostejše analiza. V Evropi se je razmahnila potreba po evalvacijah zaradi nadzora nad kakovostjo doseganja namenov in ciljev investiranja strukturnih skladov že v programskem obdobju EU 2000 – 2006 in nadaljevala v obdobju 2007 – 2013 (ec.europa.eu/dgs/budget/index_en.htm).

Zakonodaja v zvezi s črpanjem EU virov in računovodenjem je navedena v virih, glavna spletna stran pa je www.euskladi.si.

5.3 ZUNANJI NADZOR: VRHOVNA REVIZIJSKA INSTITUCIJA, VRI IN ZUNANJA REVIZIJA

Od države do države imajo VRI različna pooblastila, ker je različno njihovo razmerje do parlamentarne in izvršne oblasti. VRI držav članic Evropske unije (v nadaljevanju EU) so organizirani tako, da delujejo:

- s sodnimi pooblastili (Francija, Portugalska, Italija),
- kot kolegialni organ brez sodnih pooblastil (Nemčija, Nizozemska),
- kot urad z monokratskim vodenjem (Združeno kraljestvo in Danska).

Dvorno sodišče (fran. Cour des Comptes) Francije naj bi bilo zgled napoleonskega modela, računski dvor (nem. Rechnungshof) Nemčije modela urada, nacionalni revizijski urad (ang. National Audit Office, NAO) Združenega kraljestva pa westminstrskega modela.

Naloga neodvisnega VRI je, da izpolni svoje poslanstvo vrhovnega nadzornika odgovorno in uveljavi v državi odgovornost za upravljanje javnih sredstev, da razume razvite strokovne rešitve, način in možnosti njihove uporabe glede na doseženo stopnjo razvitosti države v času in prostoru. Njegova naloga je, da ob dobrem razumevanju uporabi najboljšo prakso, pri čemer si pomaga s smernicami in standardi, saj naj bi bili v njih upoštevani najbolj dognana praksa in teoretični dosežki.

V vsaki demokratični državi se proračunska pooblastila stekajo v potrditev zaključnega računa in se zaključijo s poročanjem vrhovne revizijske institucije (VRI), imenovanim vrhovni revizor, nacionalni urad ali računsko sodišče. Pomembno dejstvo je, da je VRI

odgovoren zgolj parlamentu, da je od vlade ali od drugih političnih dejavnikov neodvisen ter da je visoko strokovno usposobljen. V državah članicah EU ima VRI pomembno dodatno odgovornost, da poroča o porabi sredstev EU, da sodeluje z Evropskim računskim sodiščem; njegova pomembnost je nadalje v njegovi odgovornosti, da vzpostavi neodvisnost in strokovno profesionalno uporabo mednarodnih standardov.

Da bi bilo državno revidiranje učinkovito, ni dovolj zgolj razglasiti pooblastil v zakonodaji, pač pa jih mora vodstvo VRI udejanjiti; njegova odgovornost je, da poskrbi za jasnost ugotovitev (katere nepravilnosti, kako, zakaj, na kašen način, kdo), za prepričljive dokaze, da so koristi priporočil večje od stroškov revizijskih ugotovitev in da, ne nazadnje, poskrbi za učinkovito strategijo komuniciranja. Še tako dobro poročilo je nekoristno, če uporabnik ne zna, ali pa noče reagirati na ugotovitve, pridobljene z revidiranjem. Različnih uporabnikov pa je vse več: vlada (izvršna oblast), parlament (zakonodajna oblast), ministrstva, javna podjetja, javni zavodi, državljani, davkoplačevalci, mediji, korporacije, lokalne oblasti, interesne skupine, naložbeniki in finančni trg.

VRI dandanes najpogosteje izpeljujejo naslednja revizijska pooblastila, vse pa na podlagi smernic, ki jih je mednarodna zveza vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI določila že leta 1977 v temeljnem dokumentu, t.i. Limski deklaraciji (INTOSAI-Conference on Strengthening Supreme Audit Institutions – Results, Conclusion and Recommendations, 2010, www.intosai.org):

- daje mnenje o zaključnem računu vlade,
- vrednoti ustreznost notranjih kontrol,
- preiskuje skladnost delovanja in poslovanja z zakoni in pravili,
- vrednoti kazalnike gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti (3E),
- izpeljuje revizijo izvajanja nalog in posebne raziskave na željo parlamenta,
- nadzira izvrševanje proračunske porabe sredstev,
- revidira javne storitve, ki jih opravlja zasebni sektor,
- revidira okolje,
- nadzira privatizirana podjetja.

Evalvacija

Evalviranje – (o)vrednotenje, zajema analizo izidov, rezultatov in učinkov, postopke in mehanizme izpeljave ukrepov. Vrednotenje pokaže, ali so bili in kako so bili cilji doseženi. Logika vrednotenja sledi odgovorom na dve temeljni vprašanji:

- Ali se delajo prave stvari?
- Ali se delajo na pravi način?

Evalvacij je cela vrsta, pogoste so predhodne (ex ante), vmesne in končne (naknadne ali ex post).

Predhodno ovrednotenje je osnova za pripravo programskih dokumentov in se izvaja med programskim načrtovanjem, in sicer za načrte, pomoči in programska dopolnila. Vrednotenje se upošteva pri izdelavi dokumentov in je tudi sestavni del le-teh. Za predhodno vrednotenje so odgovorni nacionalni organi, ki so pristojni za načrtovalna dela oziroma pripravo teh dokumentov.

5.4 PRORAČUNSKA SREDSTVA IN NJIHOV NADZOR V SLOVENIJI

V Sloveniji izpeljujejo državno revidiranje: Računsko sodišče, ustanovljeno po 150. in 151. členu Ustave RS (Ur. l. RS, I, št. 33/91), in službe notranjih revizorjev, ki delujejo v okviru neposrednega uporabnika državnega proračuna (100. člen, ZJF). Računsko sodišče je začelo delovati leta 1994 po Zakonu o računskem sodišču (Ur. l. RS št. 4/94, ZRacS), 5. marca 2001 pa je začel veljati nov zakon (Ur. l. RS, št. 11/01, ZRacS-1). ZRevS-1 ne zajema področja državnega revidiranja.

Revizija (ang. audit) je izvedensko preiskovanje skladnosti z zakonom, finančne skladnosti ali izvajanja nalog, ki se izpelje z namenom, da se zadovolji zahteve posloводства (interna revizija) ali zunanje enote revidiranja ali katerega koli neodvisnega revizorja, da izpelje obveznosti po statutu (zunanje revidiranje). Posebna naloga notranje revizije je spremljanje sistema vodstvenih kontrol in poročanje višjemu poslovodu o slabostih in dajanje priporočil za izboljšave.

Namen revizij je širok, kot je tudi obsežna terminologija na tem področju (v skladu z revizijskimi standardi, ki jih je pripravila Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij, ang. International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI). Sta dve reviziji : finančna in revizija optimalne koristi davkoplačevalskega denarja (value for money).

1) **Finančna revizija** (revizija pravilnosti poslovanja, ang. regularity audit) vključuje:

- potrjevanje finančne odgovornosti enot, ki morajo predložiti račune, vključno s pregledom in ovrednotenjem finančnih zapisov in izreka mnenja o računovodskih izkazih ;
- revizijo finančnih sistemov in transakcij, ki vključujejo ovrednotenje skladnosti s sprejetimi zakoni in pravili;
- revizijo notranjih kontrol in funkcij notranje revizije;
- revizija poštenosti in ustreznosti upravnih odločitev, ki jih je sprejela revidirana enota;
- poročanje o kateri koli drugi zadevi, ki izhaja ali pa je povezana z revizijo, za katero VRI meni, da jo je treba razkriti.

2) **Revizija izvajanja nalog** (value for money audit) zajema:

- revidiranje ekonomičnosti upravnih aktivnosti v skladu z jasnimi upravnimi načeli in prakso ter politiko usmeritev poslovanja;
- revizijo učinkovitosti rabe človeških, finančnih in drugih virov, vključno s preiskovanjem informacijskih sistemov, kriterijev izpeljave in merjenja izvajanja ter načinov spremljanja (monitoring) ter postopkov, s katerimi se nadzira, kako revidirane enote odpravljajo pomanjkljivosti;
- revizijo uspešnosti izpeljave nalog v povezavi z doseganjem ciljev revidirane enote, revizija dejanskih vplivov aktivnosti v primerjavi z nameranim vplivom, www.intosai.org.

Računsko sodišče po ZRacS-1 www.uradni-list.si lahko revidira pravilnost in smotrnost poslovanja zato, da izdaja mnenja.

VRI lahko vplivajo na računovodenje (temelji računovodstva, klasifikacije in notranje kontrole), da se pripravi in predstavi še bolj kakovostne računovodske in finančne informacije, kar vse prispeva k pripravi visokokakovostnih informacij za vodstvo oziroma menedžment. Tako se ustvarja dobra podlaga za preudarne odločitve in pregledno finančno vodenje (ang. sound financial management), ki je temeljni zapovedan standard poslovanja v EU.

Cilji nadzora in poročanja

Da bi se uveljavil končni namen poročanja, ki je odgovorno ravnanje z omejenimi viri, ki so javnega značaja, ima poročanje javnega sektorja tri cilje:

1. Razložiti finančna razkritja pošteno in v skladu s pravili uresničevanja namena dejavnosti in zastavljenih ciljev pri opravljanju javne službe; v ta namen daje institucija državne revizije mnenje o poročilu izvršne oblasti in razkrije, ali obstajajo vrzeli med namenom in cilji ter potrdi verodostojnost poročila.
2. Posebej poročati – poleg namena dejavnosti – tudi o vrstah aktivnosti. Te so lahko neposredno povezane s temeljno dejavnostjo, jo podpirajo in omogočajo ali pa prav nasprotno – ovirajo izvajanje temeljne dejavnosti.
3. Poročati o izidih.

Ne glede na čas in državo, gledano z zgodovinskega vidika, je bilo vedno težišče finančnega poročanja poročanje o tem, kako dobro je vlada opravila naloge. Finančna poročila so zasnovana na računovodskih pravilih in drugih vrstah pravil ali na standardih.

O porabi javnih sredstev se poroča v številkah in vsebinsko. Številčna poročanja so transparentno prikazana v računovodskih izkazih. Javna sredstva morajo biti porabljena pošteno, v skladu s sprejetimi nameni, njihova uporaba mora potekati gospodarno in učinkovito, ne le na kratki rok, pač pa tudi dolgoročno se mora njihova uporaba izkazati kot uspešna. Zato se presojanje uspešne porabe javnih sredstev povezuje s presojanjem učinkovitosti sprejetih politik.

Prvi cilj preiskovanja razlik med poročanem in dejanskim stanjem je ugotoviti, ali obstajajo nepravilnosti ali ne: gre za dejanja, ki niso v skladu s pravili EU. Človeško je delati napake, kaj pa so nepravilnosti je v pravu EU natančno zapisano. **Nepravilnosti** so »neskladnosti s pravili EU in pomenijo, da je delovanje v nasprotju s cilji preglednega vodenja, pravili in načeli. **Ni preglednosti** pa pomeni, da zaradi neopredeljenih ciljev ali postopkov ni mogoče oblikovati mnenja o preglednem finančnem vodenju o zakonitosti ali skladnosti s pravili« www.eca.org (Audit Manual, 1998, 412).

Kriterij razločevanja med **nepravilnostmi** (ang. irregularities) in napakami (ang. misstatements) je v tem, ali bistveno vplivajo na vrednost in gre za zavestne odmike od sprejete politike izvrševanja proračuna, ali pa gre zgolj za napačne kalkulacije in računske zmote. Da bo pravilnost delovanja potrjena, morajo biti aktivnost, dejavnost ali program zmeraj zakonsko utemeljeni. Neupoštevanje zakona je nezakonito ravnanje ali delovanje, ki ni v skladu s pravili.

Politika Evropskega računskega sodišča, ERS www.eca.org je, da se izdajajo naslednje vrste mnenj:

- mnenje brez pridržkov (pozitivno mnenje),
- mnenje brez pridržkov s pojasnilom,
- mnenje s pridržkom,
- negativno mnenje,
- mnenje se ne izreče.

Nepojasnjene zadeve lahko vplivajo tako, da VRI izrazi mnenje s pridržki, mnenje zavrne ali pa izrazi odklonilno mnenje.

Vrsta mnenja temelji na pomembnosti odkritih napak in nepravilnosti. Kadar so napake pomembne v takšnem obsegu, da vplivajo na več področij računovodskih izkazov, se po kriterijih uporabe pomembnosti odloči za negativno mnenje. Če pa napake še posebno vplivajo na določena področja dejavnosti, se običajno oblikuje mnenje s pridržkom.

5.5 NOTRANJI NADZOR IN NOTRANJE KONTROLIRANJE

Javni zavodi morajo ob predložitvi letnega poročila Agenciji za javnopravne evidence in prihodke do konca februarja tekočega leta za preteklo leto priložiti tudi Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ. Če se ne odda Izjava, se smatra, da javni zavod ni oddal letnega poročila. Zaradi takega sistema so javni zavodi obvezni oddati izpolnjeno Izjavo.

Izjavo se lahko poda na podlagi treh različnih podlagah:

1. če ima zavod organizirano notranjo revizijsko službo, Izjavo pripravi notranji revizor;
2. v primeru da je imel zavod zunanjo revizijo, to je Računsko sodišče, proračunsko inšpekcijo ali Urada Republike Slovenije za nadzor proračuna, so Izjavo pripravile te službe;
3. v primeru da zavod ni imel ne zunanje revizije niti nima organizirane notranje revizije; Izjavo poda na podlagi Samoocenitvenega vprašalnika, ki ga izpolnijo vodje organizacijskih enot.

Osnovni nameni so:

- urejeno, etično, gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje;
- izpolnjevanje obveznosti predložitve obračunov;
- skladnost z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi;
- varovanje dejavnikov pred izgubo, napačno uporabo in poškodbo.

Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Organizirajo se kot sistem postopkov in odgovornosti zaposlenih pri posameznem proračunskem uporabniku.

Notranja revizija je naknadna računovodsko-finančna revizija in revizija učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti. Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove učinkovitosti.

Ministrstvo za finance Republike Slovenije je pripravilo posebno Metodologijo za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. Metodologija za pripravo Izjave določa, da oceno notranjega nadzora javnih financ predloži predstojnik proračunskega uporabnika na posebnem obrazcu, ki je sestavni del zaključnega računa neposrednih proračunskih uporabnikov ter letnih poročil posrednih proračunskih uporabnikov.

Cilji notranjega nadzora javnih financ so zagotavljanje zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti poslovanja oziroma delovanja proračunskih uporabnikov na vseh ravneh.

Notranje kontrole se v javnem sektorju običajno ocenjujejo s pomočjo meril INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions), ki pozna pet sestavin sistema:

- kontrolno okolje,
- analizo tveganj,
- kontrolne aktivnosti,
- informiranje,
- nadzor nad delovanjem sistema.

Notranje kontrole so tudi sestavni del poslovanja in hierarhije uprave. So organizacijska struktura, politike usmeritev in postopki, ki pomagajo zagotavljati, da vladni programi dosegajo nameravane rezultate; da so dodeljena sredstva za te programe skladna z načrtovanimi cilji in s cilji določene organizacije; da so programi zaščiteni pred uničenjem, prevaro in slabim vodenjem, da so pridobljene zanesljive in pravočasne informacije, da so stalno razpoložljive, da se o njih poroča in da se jih pri odločanju tudi uporabljajo. Parlament, ministrski svet, ministrstvo za finance, vladni nadzorni organ in menedžment agencij – organizacij, ki poslujejo z javnimi sredstvi, morajo odgovarjati za vzpostavitev in delovanje sistema vodstvenih kontrol. Zato se najpomembnejši del – vrh notranjih kontrol v državi in javni upravi imenuje sistem vodstvenih kontrol (ang. management control system).

Po smernicah notranjega revidiranja INTOSAI www.intosai.org se po namenu svojega izvajanja notranje kontrole delijo na upravljalne, vodstvene in računovodske; povedano z drugimi besedami so sestavina upravljanja (upravljalne kontrole, ang. administrative management), vodenja (vodstvene kontrole, ang. management controls) in sestavine informiranja o financah, kar je računovodenje (računovodske kontrole, ang. accountant controls). Njihova pomembna vrednota je, da vzpostavljen sistem posameznih vrst kontrol, z njimi povezani postopki in dorečene odgovornosti subjektov varujejo pred napakami, odkrivajo napake, do katerih je že prišlo, in popravljajo že odkrite napake. Notranje kontrole so sestavina sodobnega menedžmenta in sicer njegovih temeljnih funkcij: vodenje, načrtovanje, organiziranje, motiviranje kadrov in kontrola. Te sestavine so pričeli vključevati v zakonske predpise in še več: notranje kontrole prevzemajo tiste aktivnosti revidiranja, ki se nanaša na presojo poštenosti poslovanja in poslovanja skladnosti z zakonodajo, kar nadzirajo sproti, in ne več tako kot včasih z revidiranjem. Zato je tudi notranja revizija postala njihov sestavni del. Obveznost revizorja je, podobno kot komercialnega revizorja, da preizkusi delovanje notranjih kontrol. Še pomembnejša pa je obveznost VRI in njegovega vodstva, da je soodgovorno za delovanje notranjih kontrol v državnih institucijah: ministrstvih, lokalnih oblasteh, gospodarskih družbah, javnih organizacijah, družbah v lasti države, zavodih in javnih podjetjih.

Vodstvene kontrole

Vodstvene kontrole so najpomembnejši del sistema notranjih kontrol; notranje kontrole so sistem, postopki in odgovorne osebe. Pojem 'vodstvene kontrole' poudarja, da je organiziranost sistema, izpeljava in izvajanje postopkov ter dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti obveznost menedžmenta organizacije, ne pa da so vodstvene kontrole delo nadzora revizorjev. Notranja revizija je sestavni del notranjih kontrol.

Reforma javne uprave vključuje tudi bistveni del: uvedbo novega menedžmenta, sodobnih pristopov vodenja v javni upravi, to pomeni, da se pozornost preusmerja na rezultate, na dosego ciljev programa, za izpeljavo aktivnosti pa se pravočasno zagotavljajo viri sredstev.

Vodstvene kontrole so namreč del notranjih kontrol, posebej pa poimenovanje kot vodstvene zato, da se poudari njihova povezava z najvišjim vodenjem menedžmenta.

Za pregledne vodstvene (notranje) kontrole so bistveni naslednji sistemi in postopki:

- standardi in pravila finančnega poročanja;
- sodoben računovodski sistem, ki je v skladu z mednarodnimi standardi;
- opredeljena revizijska sled, preko katere menedžment jasno opredeli vloge, pristojnosti in odgovornosti vpletenih na različnih nivojih v državi, v primeru črpanja sredstev EU vključno v povezavi z Nacionalno Management Authority (Organ upravljanja po slovensko), Plačilnimi agencijami in Agencijami za izpeljavo (kot je to opredeljeno v pravilih Evropske Komisije, to je več Uredb o strukturnih skladih);
- ex ante kontrole sprejetih obveznosti in plačil;
- postopki javnega naročanja, ki morajo biti skladni s pravili Evropske komisije in učinkovito izpeljani; in
- kontrola.

Povzetek poglavja

Ob koncu smo povzeli, kako pomembno je, da so jasno določene pristojnosti in odgovornosti tudi za računovodenje vseh aktivnosti, saj je večina med njimi neposredno povezana s proračunom in davkoplačevalskim denarjem. Javno razpoložljive informacije, priprava, izvrševanje in poročanje o proračunu je javno, potrebna so neodvisna zagotovila poštenosti. Zakoni in pravni predpisi pa so minimalno merilo za etično odločanje. Celostna kakovost poslovanja pa zahteva tudi gospodarnost, učinkovitost in uspešnost.

Revizijske ugotovitve naj bi bile stalno ugotavljanje dejstev. Revizijske ugotovitve izvirajo s procesa primerjave 'kaj naj bi bilo' s 'kaj je'. Običajno so revizijski postopki izpeljani na vzorcu izbrane populacije, ki so relevantni za izpeljavo revizijskega dela bolj kot celotne populacije, pri čemer bo revizor pri obisku na mestu samem v prvi vrsti potreboval sodelovanje računovodje.

Kakovost delovanja uprave pri izvajanju proračuna, tudi nadzornih funkcij in računovodenja, usodno odloča o tem, ali bodo cilji in pričakovanja, ki so sestavni deli načrta proračuna, doseženi, ali bo denar davkoplačevalcev koristno porabljen, ali bodo sredstva namensko porabljena.

Vprašanja za razpravo in ponavljanje:

- Javni zavodi so kot porabniki javnih financ in kot posredni proračunski uporabniki deležnih pogostejših revizij in inšpekcij. Nadzor se namreč izvaja nad porabo denarja davkoplačevalcev, in sicer se nadzira, ali javni zavodi porabljajo prejeta namenska finančna sredstva v skladu z zakonom, ali ga uporabljajo ekonomično ter v skladu z namenom, zaradi katerega so bila sredstva dodeljena in predvidena. Pri tem ima pomembno vlogo notranji nadzor zavoda in zunanji nadzor, ki ga opravlja državna institucija – računsko sodišče. Ali se s to trditvijo strinjate? *Poiščite primere med revizijami Računskega sodišča in jih komentirajte?*
- *Poiščite primere med revizijami Računskega sodišča primere revizij, ko je Računsko sodišče izreklo negativno mnenje in jih komentirajte?*
- Kdaj se subjekti obnašajo gospodarno?
- V čem se razlikuje vloga Urada RS za nadzor proračuna od Računskega sodišča?

»Urad RS za nadzor proračuna opravlja naloge na področjih usmerjanja, koordinacije in kontrole delovanja sistema notranjega nadzora javnih financ v RS, neodvisnega nadzora nad izvajanjem in porabo evropskih skladov in nacionalnega sofinanciranja, inšpekcijskega nadzora državnega proračuna, usmerjanja in koordinacije zaščite finančnih interesov EU in boja proti goljufijam«, www.mf.gov.si.

- Ker mora država pred investicijami v železniško infrastrukturo, pa tudi v cestno, postaviti trdne temelje gospodarnih in transparentnih odločitev je pomembno, kaj so nadzorne institucije jasno ugotovile. Da Dars pri delovanju ne deluje smotrno je razvidno iz revizijskega poročila: Smotrnost vzdrževanja avtocest (www.rs-rs.si, arhiv 23.3.2010). Komentirajte!



- Objekt C2 – Podjetniški inkubator Podbreznik je poslovno, razvojno-tehnološki objekt, ki se nahaja znotraj Tehnološkega parka Podbreznik. Podjetniški inkubator Podbreznik predstavlja novo institucijo, ki bo skrbela za razvoj podjetništva in njegovo promocijo v regiji JV Slovenija.

Ali Računsko sodišče revidira podjetniške inkubatorje? Ali bi jih moralo? Zakaj?

- Poiščite Kodeks računovodskih načel na spletni strani: http://www.si-revizija.si/racunovodje/pravila_stroke.php [05. 12. 2009 ob 18:14] in komentirajte, katera načela so res pomembna za nadziranje.

6 LITERATURA IN VIRI

Allen, R., in Tommasi, D. *Managing Public Expenditure*, A reference Book for Transition Countries, Paris: OECD, 2001.

Čizman, M. Posebnosti pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, ki uporabljajo kontne načrte za nepridobitne organizacije in društva, Ljubljana: *Revija za računovodstvo in finance IKS*, XXXV, 2008, št. 3, str. 263–269.

Duhovnik, M. Povezava med računovodstvom in financami podjetja. V. *Zbornik referatov 30. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah*. Portorož: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998.

Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, *Revizor št. 7–8*, Slovenski inštitut za revizijo (SIR), 1999.

Hočevar, M. Kako izboljšati računovodske informacije za poslovodno odločanje? Ljubljana: *Revija za računovodstvo in finance IKS*, XXX, 2003, št. 9, str. 263–269.

Hočevar, M., et al. *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004.

Hočevar, M. *Računovodstvo*. Ljubljana: Visoka upravna šola, 2001.

Igličar, A., in Hočevar, M. *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997.

Jones, M., *Financial Accounting*, John Wiley & Sons, Ltd. Cardiff Business School, England 2006.

Johnson, H. V. A., in Kihlstedt, P. E. *Performance based reporting*, New Management Tools for Unpredictable Times, John Wiley&Sons, Inc., 2006.

Kaplan, R. S. *Strateško usmerjena organizacija: praktična uporaba uravnoteženega sistema kazalnikov v novem poslovnem okolju*. Ljubljana: GV Založba, 2001.

Kavčič, S., et al. *Osnove poslovnega Računovodstva*, Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003.

Koletnik, F. *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2007.

Peterlin, J. *Obvladovanje finančnih tveganj*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005.

Repovž, L. *Finančno odločanje in gospodarjenje. Odločitve o financiranju*. Maribor: EPF-MBA, 1992.

Temeljni akti evropskih skupnosti. *Amsterdamska pogodba, prečiščeni besedili Maastrichtske in Rimske pogodbe*. Ljubljana: Založba Uradni list Republike Slovenije, 2002.

Turk, I., et al. *Finančno računovodstvo*, Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo ter Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Kočevski tisk, 2004.

Turk, I., et al. *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004.

Turk, I. *Uvod v poslovno ekonomiko*, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006.

Turk, I., et al. *Stroškovno računovodstvo*, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003.

Vezjak, B. Uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Ljubljana: *Revija za računovodstvo in finance IKS*, XXX, 2004, št. 9, str. 9–28.

VIRI

Slovenski računovodski standardi, Slovenski inštitut za revizijo, Uradni list Republike Slovenije 118(2005), 17.12. str. 13488.

Ustava RS, Uradni list Republike Slovenije, 33(1991), 28. 12. str.1409.

Zakon o računskem sodišču, Uradni list Republike Slovenije, 11(2001), 16. 2. str. 662.

Zakon o računovodstvu. Uradni list Republike Slovenije, 23(1999), 28. 4. str. 2491. Proračun Republike Slovenije za leto 2010 in 2011, Uradni list Republike Slovenije 99(2009), 7.12. str. 4370. Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2010 in 2011, Uradni list Republike Slovenije 50(2007), 6. 6. str. 694. Zakon o plačilnem prometu, Uradni list Republike Slovenije 110(2006), 26. 10. str. 11356.

Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. Uradni list Republike Slovenije 126(2007), 31. 12. str. 18637. Zakon o državni upravi, Uradni list Republike Slovenije, 113(2005), 16. 2. str. 5007.

Zakon o davčnem postopku, Uradni list Republike Slovenije, 21(2006) 30. 12. str. 816.

Zakon o delovnih razmerjih, Uradni list Republike Slovenije, 103(2007), 13. 11. str. 5131.

Zakon o dohodnini ZDoh-2, Uradni list Republike Slovenije, 28(2010), 6. 4. str. 1235.

Zakon o prispevkih za socialno varnost, Uradni list Republike Slovenije, 97(2001), 8. 7. str. 4797).

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju ZPIZ-1-UPB4, Uradni list Republike Slovenije, 109(2006), 23. 10. str. 46464.

Zakon o zaposlovanju in zavarovanju za primer brezposelnosti – uradno prečiščeno besedilo, Uradni list Republike Slovenije, 107(2006), 17.10. str. 4584.

Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju, Uradni list Republike Slovenije, 62(2006), 12. 7. str. 3350.

Zakon o minimalni plači, Uradni list Republike Slovenije, 13(2010), 22. 2. str. 519.

Zakon o davku na dodano vrednost – uradno prečiščeno besedilo (Uradni list Republike Slovenije, 10(2010), 12. 12. str. 39.

Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list Republike Slovenije, 10 (2010) 12. 2., str. 392.

Zakon o javnih agencijah, Uradni list RS, št. 52/02) 14. 6. str.2527, Zakon o gospodarskih javnih službah, Uradni list RS, št. 32/93), ZGJS, 17 str. 3411,

Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti, Uradni list Republike Slovenije 53(2007), 15. 6. str. 2817.

Zakon o gospodarskih javnih službah, Uradni list Republike Slovenije 32(1993), 17. 6. str. 1350.

Zakon o zdravstveni dejavnosti– uradno prečiščeno besedilo, Uradni list Republike Slovenije 23(2005), 10. 3.str.778.

Zakon o financiranju vzgoje in izobraževanja, Uradni list Republike Slovenije 16(2007), 23. 2. str. 718.

Zakon o javnih skladih, Uradni list Republike Slovenije 77(2008), 28. 7. str. 3449.

Zakon o javnih uslužbencih, Uradni list Republike Slovenije 65 (2007), 13. 7. str. 8789.

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2), Uradni list Republike Slovenije 43(2010), 31. 5. str. 6117.

Zakon o socialnem varstvu– uradno prečiščeno besedilo, Uradni list Republike Slovenije 3(2007), 17.1. str. 100.

Zakon o zavodih, Uradni list Republike Slovenije 8(1996), 12. 2. str. 379.

Zakon o javnih financah, Uradni list Republike Slovenije 49(2009), 29. 6. str. 2428.

Zakon o javnem naročanju (ZJN-2), Uradni list Republike Slovenije 19(2010), 12. 3. str. 2249.

Zakon o javnem naročanju na vodnem, energetske, transportnem področju in področju poštne storitve (ZJNVETPS-B), Uradni list Republike Slovenije 19(2010), 12. 3. str. 2265.

Zakon o sistemu plač v javnem sektorju, Uradni list Republike Slovenije 108(2009), 28.1 2 str. 4891.

Zakon o revidiranju Uradni list Republike Slovenije 65(2008), 30. 6. str. 2813.

Zakon o reviziji postopkov javnega naročanja – uradno prečiščeno besedilo Uradni list Republike Slovenije 19(2010), 12. 3. str. 86.

Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. Uradni list Republike Slovenije 126(2007), 31. 12. str. 18637.

Zakon o pomoči za reševanje in prestrukturiranje gospodarskih družb v težavah, Uradni list Republike Slovenije, 82(2006), 17. 9. str. 10666.

Kolektivna pogodba za javni sektor, Uradni list Republike Slovenije 57(2008), 10. 6.str. 6185.

Kodeks ravnanja javnih uslužbencev, Uradni list Republike Slovenije 8(2001), 2. 2. str. 474.

Uredba o regionalnih razvojnih programih Uradni list Republike Slovenije 31(2006), 24. 3. str. 1269.

Uredba o izvajanju postopkov pri porabi sredstev evropske kohezijske politike v Republiki Sloveniji v programskem obdobju 2007–2013 Uradni list Republike Slovenije 17(2009), 6. 3. str. 646.

Uredba o standardni klasifikaciji dejavnosti Uradni list Republike Slovenije 9(2007), 31. 7. str. 3820.

Uredba o standardni klasifikaciji institucionalnih sektorjev (SKIS) Uradni list Republike Slovenije 13(2006), 10. 2. str. 497.

Metodološko navodilo za predložitev letnih poročil pravnih oseb javnega prava Uradni list Republike Slovenije 138(2006), 28. 12. str. 5927.

Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna Uradni list Republike Slovenije 8(2007), 29. 1. str. 345.

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list Republike Slovenije 115(2002), 27. 12. str. 5618.

Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Uradni list Republike Slovenije 68(2009), 28. 8. str. 3087.

Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu, Uradni list Republike Slovenije 117(2002), 28. 12. str. 5692.

Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev Uradni list Republike Slovenije 112(2009), 6. 5. str. 1836.

Pravilnik o načinu predložitve letnih poročil, njihove javne objave in obveščanja registrskega organa o javni objavi, Uradni list Republike Slovenije, 82(2006), 13. 5. str. 1313.

Uredba o merilih, vsebini programa prestrukturiranja, pogojih za pridobitev poroštev, nadzoru in vodenju evidenc o dodeljenih državnih pomočeh gospodarskim družbam v težavah, Uradni list Republike Slovenije, 82(2006), 17. 9. str. 12399.

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list Republike Slovenije 112(2009), 30. 12. str. 5088.

Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, Uradni list Republike Slovenije 81 (2002), 20. 9. str. 8749.

Odredba o funkcionalni klasifikaciji javnofinančnih izdatkov, Uradni list Republike Slovenije 79(1999), 30. 12. str. 5088.

Odredba o ekonomski klasifikaciji javnofinančnih prihodkov in odhodkov, danih in vrnjenih posojil ter zadolževanja in odplačil dolga, Uradni list Republike Slovenije 34(2009), 30. 12. str. 5807.

Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 50 (2007) 16. 6. str. 8041.

Zakon o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja, Uradni list RS, št. 93(2005) 21. 10. str. 9621.

Sklep o razvrstitvi razvojnih regij po stopnji razvitosti za programsko obdobje 2007 – 2013, Uradni list Republike Slovenije, št. 23 (2006), 3. 3. 2393.

Uredba o dodeljevanju regionalnih spodbud, Uradni list Republike Slovenije, št. 113 (2009), 7. 5. 5091.

Uredba o izvajanju postopkov pri porabi sredstev evropske kohezijske politike v Republiki Sloveniji v programskem obdobju 2007 – 2013, Uradni list Republike Slovenije, št. 17, 16. 4. 4083.

Nacionalni strateški referenčni okvir za obdobje 2007 – 2013, www.euskladi.si/OP/2007-2013.pdf/15, 6.2010.

Operativni program krepitve regionalnih razvojnih potencialov za obdobje 2007–2013, www.euskladi.si/OP/2007-2013.pdf/15, 6.2010.

Zakonodaja EU

Direktiva 2004/18/EC o uskladitvi postopkov za oddajo javnih naročil za dobavo, javnih naročil za storitve in javnih naročil za gradnje.

Direktiva 2004/17/EC o uskladitvi postopkov naročil s strani naročnikov, ki delujejo na vodnem, energetske, prometnem in poštnem sektorju.

Uredba Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št.1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta, Uradni list UL L 261, 13. 10. 2003, str. 1.

Uredba Sveta (ES) št. 1083/2006 z dne 11. julija 2006 o splošnih določbah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu in Kohezijskem skladu in razveljavitvi Uredbe (ES) št. 1260/1999 (Uredba 1083/2006/ES), Uradni list UL L 210/25, 31.7.2006.

Uredba Sveta (ES) št. 1341/2008 z dne 18. decembra 2008 o spremembi Uredbe (ES) št. 1083/2006 o splošnih določbah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem

socialnem skladu in Kohezijskem skladu v zvezi z nekaterimi projekti, ki ustvarjajo prihodek (Uredba 1341/2008/ES), Uradni list UL L 210/12.

Uredba (ES) št. 1080/2006 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. julija 2006 o Evropskem skladu za regionalni razvoj in razveljavitvi Uredbe (ES) št. 1783/1999 (Uredba 1080/2006/ES), Uradni list UL L 210/1, 31. 7.

Uredba Komisije (ES) št. 1828/2006 z dne 8. decembra 2006 o pravilih za izvajanje Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006 o splošnih določbah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu in Kohezijskem skladu ter Uredba (ES) št. 1080/2006 Evropskega parlamenta in Sveta o Evropskem skladu za regionalni razvoj (Uredba 1828/2006/ES), Uradni list UL L 371/1, 27. 12.

INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards (2001)

http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_CodEth_AudStand2001_E.pdf

2004 IFAC Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements (February 2004)

<http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl?SID=95705605132866>

ECA Audit Manual

European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards (1998)

http://www.eca.eu.int/audit_approach/guidelines/docs/intosai_en.pdf

Recommendations concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the context of European Integration (1999, Prague)

http://www.sigmaweb.org/PDF/EA_FC/Recommendations_SAIsfunctioning.pdf



Projekt *Impletum*

Uvajanje novih izobraževalnih programov na področju višjega strokovnega izobraževanja v obdobju 2008–11
Konzorcijski partnerji:



Šolski center
Novo mesto



Operacijo delno financira Evropska unija iz Evropskega socialnega sklada ter Ministrstvo RS za šolstvo in šport. Operacija se izvaja v okviru Operativnega programa razvoja človeških virov za obdobje 2007–2013, razvojne prioritete Razvoj človeških virov in vseživljenjskega učenja in prednostne usmeritve Izboljšanje kakovosti in učinkovitosti sistemov izobraževanja in usposabljanja.