

VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

ANALIZA DEJAVNIKOV USPEŠNOSTI FINANČNEGA POSLOVANJA JAVNEGA ZAVODA XY

Kandidatka: Blanka Cerovšek

Študentka študija ob delu

Številka indeksa: 11190122821

Program: Računovodja

Mentor: dr. Vlasta Črčinovič Krofič

Maribor, september 2011

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Blanka Cerovšek, izjavljam, da sem avtorica diplomskega dela z naslovom

ANALIZA DEJAVNIKOV USPEŠNOSTI FINANČNEGA POSLOVANJA JAVNEGA ZAVODA XY,

ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinovič Krofič

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo diplomsko delo izključno rezultat mojega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia;
- se zavedam, da je plagiatorstvo predstavljanje tujih del oz. misli kot moje lastne kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 16/2007), prekršek pa podložen tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili;
- po 32A členu ZAPS dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomskega dela na spletnem portalu šole.

Maribor, september 2011

Podpis študenta:

ZAHVALA

Iskreno se zahvaljujem svoji mentorici gospe dr.Vlasti Črčinovič Krofič za njeno pomoč, trud in nasvete pri pisanju diplomske naloge. Še posebej sem ji hvaležna zaradi njene hitre pripravljenosti za pomoč.

Zahvaljujem se moji družini, ki mi je pomagala s svojo potrpežljivostjo in vzpodbujanjem. pri pisanju diplomske naloge.

Prav tako velika zahvala sodelovkama Lei Ekart in Tatjani Dvoršak za vložen trud in čas pri prevodu in lektoriranju ter vodstvu šole za finančno pomoč.

POVZETEK

V današnjih kriznih časih so podjetja vedno bolj občutljiva na zunanje spremembe in boj za preživetje je vedno težji. Preživijo samo podjetja, ki so se sposobna prilagoditi novim razmeram. Tudi javni vzgojno izobraževalni zavodi, ki spadajo pod javni sektor so v tem obdobju pod naraščajočim pritiskom, saj je njihovo delovanje odvisno od zunanjega okolja.

Velik vpliv na delovanje zavodov imata država in občina, ki že krčita in še napovedujeta zmanjšanje javnih izdatkov (racionalizacija stroškov, zmanjšanje zaposlenih in njihovih plač). Sedaj je prišel čas, da se vodje zavodov zamislijo in se začnejo prilagajati novim razmeram. Vse bolj je namreč pomembno, kako najbolje izkoristiti finančne vire, ki jih bo vedno manj na razpolago.

V teh kriznih časih še mora biti večji poudarek na tem, da gospodarno in učinkovito ravnamo z davkoplačevalskim denarjem, saj je danes to še posebej občutljiva tema. Javni zavodi morajo namreč nenehno opravičevati smotno porabo proračunskih sredstev. Po drugi strani pa javnost in uporabniki storitev zahtevajo kakovostne storitve.

Možnosti, da bi javni vzgojno-izobraževalni zavodi dosegali in ustvarjali dodatne vire financiranja so na vse splošno krizo v državi omejene. Kupna moč uporabnikov storitev (v tem primeru staršev) je vedno manjša, da bi pomagali s prostovoljnimi prispevki v Šolski sklad, prav tako se manjša krog donatorjev (dobavitelji in druga podjetja), saj se vsi soočajo s krizo.

Danes se bodo javni vzgojno-izobraževalni zavodi morali vedno bolj osredotočati na svoje notranje dejavnike uspešnosti (vodstvo, poslovanje, zaposleni, organiziranost zavoda) in izboljšati njihovo delovanje, da bodo zastavljeni cilji uresničeni in kakovost storitev uspešna.

Predvsem je pomembno učinkovito finančno poslovanje, ki bo učinkovito obvladovalo stroške, saj je prav od stroškov močno odvisna uspešnost podjetja.

Ključne besede: uspešnost, učinkovitost, javni zavod, dejavniki uspešnosti, kazalniki uspešnosti

ABSTRACT

A ANALYSIS OF FACTORS OF SUCCESSFULNESS FINANCIAL BUSINESSES OF PUBLIC INSTITUTION XY

In today's times of crisis, companies are getting more and more sensitive to external changes and the struggle for survival is more and more difficult. Only the companies that are able to adapt to new realities will be able to survive. Even the public sector and the public educational institutions within is in these times under a big pressure because their function depends on the external environment. Major impact on the functioning of these institutions is on the state and communities, which are already reducing public spending (cost rationalization, reduction of employees and their salaries).

Now it is time for the managers of these institutions to think and to adapt to new situations. It is all the more important now to find the best way of using the financial resources, which are getting less and less available. In these times of crisis, there has to be even greater emphasis on dealing with taxpayers' money in more economic and efficient way. Today this is a particularly sensitive topic. Public institutions must constantly explain their rational use of budget funds. On the other hand, the public and the service consumers require high-quality services.

According to the general crisis in the country, the possibilities that public educational institutions would achieve and create additional financial sources are limited. Since we are all faced with the crisis, the purchasing abilities of service consumers (in this case the parents) are reducing, and therefore also the voluntary contributions to school funds. The circle of donors (suppliers and other companies) is also getting smaller.

Today the public educational institutions will have to focus on their internal efficiency factors (leadership, management, staff and organization of the Institute) in order to improve their functions and to achieve the objectives and the quality of their services.

It is very important to have an efficient financial management that will effectively control the costs, because the efficiency of the company or the institution highly depends on them.

Keywords: successfulness, efficiency, public institution, factors of successfulness, indicators of successfulness

KAZALO VSEBINE

1	UVOD	9
1.1	OPREDELITEV PODROČJA IN OPIS PROBLEMA	9
1.2	NAMEN IN CILJ NALOGE	9
1.3	PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE RAZISKAVE	10
1.4	PREDVIDENE METODE RAZISKOVANJA	11
2	NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE	12
2.1	GLAVNE ZNAČILNOSTI NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJ	12
2.2	JAVNI ZAVODI	14
2.3	RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV	15
3	MERJENJE USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI ORGANIZACIJ	18
3.1	RAZLIKA UGOTAVLJANJA USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI MED PROFITNIMI IN NEPROFITNIMI ORGANIZACIJAMI	18
3.2	OPREDELITEV, KDAJ POSLUJE ORGANIZACIJA USPEŠNO IN KDAJ UČINKOVITO	19
3.3	MERJENJE USPEŠNOSTI ORGANIZACIJ	20
3.3.1	Analiza računovodskih izkazov	22
3.3.1.1	Vrste analiz računovodskih izkazov	23
3.3.2	Finančni kazalniki	23
3.3.2.1	Vrste finančnih kazalnikov	24
3.4	MERJENJE DRUŽBENE ODGOVORNOSTI PODJETIJ	26
4	KRATKA PREDSTAVITEV JAVNEGA ZAVODA XY	28
5	ANALIZA DEJAVNIKOV USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI ZAVODA ...	30
5.1	NOTRANJI DEJAVNIKI	30
5.1.1	Vodstvo zavoda kot pomemben dejavnik uspešnosti	31
5.1.1.1	Značilnosti uspešnega vodje	32
5.1.1.2	Nekatere značilnosti vodenja v šolstvu	33
5.1.1.3	Etično vodenje	34
5.1.2	Zaposleni v zavodu, kot pomemben dejavnik uspešnosti	36
5.1.2.1	Pomen in vloga računovodje	37

5.2	ZUNANJI DEJAVNIKI	40
5.2.1	Občina in država, kot pomemben dejavnik uspešnosti	40
5.2.2	Zakonska ureditev izvajanja občinskih nalog.....	42
5.2.3	Občina in država, kot financer zavoda	42
5.2.4	Občina kot lastnik premoženja zavoda	43
5.2.5	Uporabniki storitev, kot pomemben dejavnik uspešnosti	43
5.2.6	Donatorji in sponzorji, kot pomemben dejavnik uspešnosti	45
6	ANALIZA DOLOČENIH SEGMENTOV FINANČNEGA POSLOVANJA	
	ZAVODA XY	47
6.1	POMEN FINANČNEGA NAČRTA IN URESNIČEVANJE LE-TEGA	47
6.1.1	Ugotovitve in predlogi	48
6.2	SREDSTVA V UPRAVLJANJU IN UPRAVLJANJE Z NJIMI	49
6.2.1	Ugotovitve in priporočila	51
6.3	PREDSTAVITEV IZKAZOVANJA PRIHODKOV IN ODHODKOV NA JAVNO SLUŽBO IN TRŽNO DEJAVNOST	52
6.3.1	Ugotovitve.....	52
6.3.2	Predlagane rešitve.....	53
6.4	PROBLEMATIKA RAZMEJEVANJA NA DEJAVNOSTI IN STROŠKOVNA MESTA	53
6.4.1	Ugotovitve.....	54
6.4.2	Predlagane rešitve.....	56
7	ZAKLJUČEK	58
8	UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI	60
8.1	LITERATURA	60
8.2	INTERNETNI VIRI	61
8.3	VIRI.....	62

KAZALO SLIK

SLIKA 1: METODE IN TEHNIKE FINANČNEGA PREUČEVANJA USPEŠNOSTI	20
SLIKA 2: NEFINANČNI KAZALNIKI IN KAZALCI USPEŠNOSTI PODJETJA.....	26
SLIKA 3: VRSTE SEKTORJEV V JAVNEM ZAVODU IN NJHOVI ZAPOSLENCI	29
SLIKA 4: NOTRANJI DEJAVNIKI USPEŠNOSTI	30
SLIKA 5: RAČUNOVODSKA NAČELA	38
SLIKA 6: ORGANI IN SLUŽBE V SESTAVI MINISTRSTVA ZA ŠOLSTVO IN ŠPORT	41
SLIKA 7: GLAVNA IN POMOŽNA STROŠKOVNA MESTA V ZAVODU XY	55

1 UVOD

1.1 *Oprelitev področja in opis problema*

Povezano z zaposlitvijo v javnem zavodu nas je zanimalo, kdaj posluje javni zavod uspešno in učinkovito, zato želimo v diplomski nalogi priti do tega spoznanja in odgovora.

Zaradi omejenih virov financiranja v neprofitnem sektorju je pomembna racionalna poraba sredstev in v povezavi s tem uspešnost in učinkovitost poslovanja javnega zavoda. Glede na omejeno oziroma majhno možnost pridobivanja dodatnih virov financiranja, je zelo pomembno izvajanje dejavnosti zavoda s čim nižjimi stroški torej učinkovito in smotno.

1.2 *Namen in cilj naloge*

Cilji diplomske naloge so:

- Predstaviti merilce, kazalnike uspešnosti podjetij.
- Predstaviti dejavnike, ki lahko vplivajo na uspešnost poslovanja.
- Podati mnenje o finančnem poslovanju zavoda.

Namen naloge je pokazati, da je finančno poslovanje (menedžment) v nepridobitnih organizacijah prav tako pomembno kot v pridobitnih ali celo bolj pomembno, ker se nepridobitne organizacije pretežno financirajo iz proračunskega denarja in imajo sredstva v upravljanju. Zaradi tega mora biti poslovanje še bolj odgovorno, saj mora zagotoviti varnost državnega premoženja pred izgubo, oškodovanji in prevarami (druga točka 100. člena ZJF-C). Prav tako je namen naloge prikazati vpliv občine in ostalih dejavnikov na poslovanje zavoda.

V raziskovalnem delu naloge bomo proučili področja poslovanja, na katerih zavod ravna kot dober gospodar in področja, na katerih ne ravna ustrezno. Nadalje bomo proučevali vzroke in dejavnike, ki ne omogočajo optimalnih rešitev, in se vprašali, kako jih odpraviti.

Poudarek raziskovalne naloge bo na kritični presoji finančnega poslovanja, ki obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja, računovodenja in poročanja.

Za izboljšanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja zavoda bomo v določenih segmentih računovodenja in poslovanja, kjer se bodo pokazale pomanjkljivosti, poskušali poiskati boljše rešitve od sedanjih.

Trditve (hipoteze) o obravnavani temi

Dejavniki, ki vplivajo na uspešno in učinkovito finančno poslovanje zavoda so:

- ustrezno finančno poslovanje in dobra organizacija zavoda, ki se odražata v učinkovitosti zavoda;
- zavedanje posloводства o družbeni odgovornosti (predvsem zakonski in etični);
- posloводство zavoda z znanjem zakonodaje na področju javnih financ in računovodstva;
- dobra organiziranost računovodstva in nenehno izobraževanje zaposlenih;
- dobra komunikacija zavoda z ustanoviteljem (občino) in sklenjene pogodbe med zavodom in občino o financiranju in sredstvih v upravljanju ter upoštevanju le-teh;
- sodelovanje občine in zavoda pri pripravi finančnega načrta in izvrševanje le-tega;
- prizadevanje posloводства za izvajanje dejavnosti izvajanja dejavnosti s čim nižjimi stroški in spremljanje namenske porabe proračunskih virov financiranja.

1.3 Predpostavke in omejitve raziskave

Pri pisanju diplomske naloge ne pričakujemo omejitev, saj bo vsa potrebna dokumentacija pri raziskovalnem delu obravnavanega zavoda na voljo neomejeno. Uporabljali bomo različne vire in literaturo, in sicer strokovno literaturo, strokovne članke in internetne vire.

1.4 *Predvidene metode raziskovanja*

Pri pisanju diplomske naloge bomo uporabili metodo zbiranja in analiziranja podatkov.

Način raziskovanja bo namizno in kvalitativno raziskovanje, saj bomo zbirali in analizirali podatke ter iskali vzroke in razloge.

Pristop k raziskovanju bo deskriptivni, ker bomo opisovali določeno delovanje, strukturo itd. in bo obsegal metodo kompilacije.*(sestavljanje iz virov drugih piscev)*.

2 NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE

2.1 Glavne značilnosti nepridobitnih organizacij

Nepridobitne organizacije spadajo pod javni sektor, ki je del procesa upravljanja, ki poteka na operativno-strokovni ravni. Nepridobitne organizacije so vse osebe javnega prava, ki so ustanovljene za uresničevanje javnih interesov in se financirajo iz javnih sredstev (proračun, iz drugih javnih blagajn npr. sklad zdravstvenega zavarovanja).

Glede na organizacijsko definicijo poznamo javni sektor kot:

- teritorialni (*država, občine*) in
- specializirani (*so tisti del javnega sektorja, ki ga država oziroma lokalne skupnosti ustanovijo za izvajanje javnih nalog, npr. javni zavodi, javni skladi, javne agencije, zbornice z obveznim članstvom*).

Funkcije javnega sektorja delimo na:

- oblastni del (*odločanje o javnih zadevah, proces javnega upravljanja, ki ga določa država*) in
- storitveni del (*ki ga predstavljajo javne službe, kot so zdravstvo, šolstvo, kultura*).

(<http://209.85.129.132/search?q=cache:yipdwnSgOA4J:www.najblog.com/media/1148/200611,23.1.2011>)

Glede na javnofinančno definicijo poznamo neposredne in posredne proračunske uporabnike.

Neposredni proračunski uporabniki državnega oziroma občinskih proračunov so:

- državni ter občinski organi in organizacije, vključno z občinsko upravo, ki so ustanovljeni z zakonom, občinskim odlokom ali drugim pravnim aktom;
- ožji del občin, ki so pravne osebe.

Posredni proračunski uporabniki državnega ali občinskih proračunov so pravne osebe:

- ki so organizirane v pravno organizacijski obliki kot javni zavod, javna agencija ali javni sklad, katerih ustanovitelj in lastnik je država oziroma občina;
- ki izvajajo javno službo, dejavnost v javnem interesu ali druge naloge, s katerimi se izvajajo javne funkcije;
- ki sredstva za financiranje pridobivajo iz državnega ali občinskih proračunov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in drugih virov;
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije;
- javni zavodi, javne agencije ter javni skladi, ki jih ustanovijo drugi posredni uporabniki;
- samoupravne narodnostne skupnosti in Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije ter javni zavodi, katerih ustanovitelj je Kmetijska gozdarska zbornica Slovenije.
(<http://www.ujp.gov.si/dokumenti/dokument.asp?id=12>, 23.1.2011)

Neprofitne, nepridobitne oziroma nedobičkonosne organizacije so skupni pojem za javno upravo, za družbene dejavnosti in za prostovoljne organizacije, ki poslujejo brez dobička, ali pa z njim, vendar cilj njihovega poslovanja ni dobiček. Če do njega pride, se z njim ne razpolaga po svobodni presoji, ampak se le-ta vlaga nazaj v dejavnost organizacije in služi kot sredstvo za razširitev te dejavnosti ali za dvig kvalitete storitev (Rus, 1994, 959).

Glede na ustanovitelja nepridobitne organizacije delimo na vladne nepridobitne organizacije, ki jih ustanovi vlada, in nevladne nepridobitne organizacije, ki jih ustanovijo drugi subjekti.

Poznamo več vrst nevladnih nepridobitnih organizacij, kot so podjetja, zavodi, ustanove in društva. Nevladne nepridobitne organizacije dopolnjujejo dejavnost države neodvisno od vladne politike. Njihov namen delovanja je predvsem namenjen za reševanje problemov, kot so lakota, brezdomstvo, onesnaževanje okolja in reševanje okoljevarstvenih problemov, mamila in nasilje v družini ter za organiziranje družbenih dejavnosti (šport, kultura, verska dejavnost itd.) Nevladne neprofitne organizacije se financirajo s prostovoljnimi prispevki ali jih financirajo razne institucije. (<http://www.radiostudent.si/projekti/ngo/teksti/Hrovatin.html>, 24.1.2011)

Značilnosti javnega sektorja so naslednje (Dorič, 2007, 4, povz. po Kavčič, 2005):

- pojav javne odgovornosti,
- velikost in kompleksnost javnega aparata,
- delovna intenzivnost upravne panoge,
- velika pripadnost zaposlenih in
- etika javnega dela s politično nevtralnostjo, lojalnostjo, nepristranskostjo in nepodkupljivostjo.

2.2 Javni zavodi

V Sloveniji statusna vprašanja zavodov ureja Zakon o zavodih (Uradni list RS, usna vpri1, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000), ki jih je opredelil kot organizacije, ki opravljajo dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega in invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in drugih dejavnosti.

Cilj opravljanja teh dejavnosti ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb.

Ustanovitelj zavoda ima možnost, da v ustanovitvenem aktu in statutu natančneje opredeli pristojnosti in vpliv ustanovitelja ter odloča o vrsti in obsegu dejavnosti, ki naj jo zavod opravlja, imenuje ali daje soglasje k imenovanju in razrešitvi direktorja/ravnatelja ter k statutu zavoda.

Organ upravljanja zavoda je svet zavoda, ki je sestavljen iz predstavnikov ustanovitelja, uporabnikov in delavcev zavoda, in sicer v razmerjih, kot jih določa statut. Svet zavoda sprejema statut in pravila in splošne akte zavoda, programe dela in razvoja zavoda ter spremlja njihovo uresničevanje. Svet zavoda prav tako določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda. Ustanovitelju in direktorju oziroma ravnatelju daje predloge ter mnenja o posameznih vprašanjih, predlaga spremembe ali razrešitve dejavnosti (Kolenc, 2005, 6-7).

2.3 Računovodstvo javnih zavodov

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe in se kot njen del ukvarja z računovodskim (vrednostnim) spremljanjem in računovodskim presojanjem poslovanja podjetja.

S spremljanjem poslovanja mislimo na:

- računovodsko predračunavanje ali načrtovanje z računovodskimi predračuni in
- knjigovodenje z računovodskimi obračuni.

S presojanjem poslovanja pa mislimo na:

- računovodsko nadziranje in
- računovodsko proučevanje ali analiziranje.

Računovodstvo torej ni le servisna dejavnost, ampak je vedno bolj tudi kreator gospodarskih gibanj s tem, da vpliva na poslovno odločanje (Dominko, Hojak, Petejan, 2008, 15).

Računovodstvo javnih zavodov zaradi načina opravljanja različnih dejavnosti, pridobivanja prihodkov, lastništva sredstev, organizacijske oblike, pozna kar nekaj posebnosti:

- dvojno vodenje računovodstva, ki deluje po načelu denarnega toka in načelu nastanka poslovnega dogodka (fakturirana oziroma zaračunana realizacija);
- ločeno prikazovanje prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti na tržno dejavnost in dejavnost javne službe;
- prikazovanje prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, ki deluje po načelu prejema ali izplačila denarja ter je pomemben zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov;
- vodenje obračunane amortizacije po vrstah dejavnosti na javno službo in tržno dejavnost;
- prikazovanje ugotovljenega poslovnega izida na dejavnost javne službe in tržne dejavnosti.

Javni zavodi lahko poleg javne službe opravljajo tudi pridobitno oziroma tržno dejavnost, ki predstavlja prodajo proizvodov in storitev na trgu.

Značilnost nepridobitne dejavnosti oziroma opravljanja javne službe je zadovoljevanje javnih potreb, brez ustvarjanja dobička med tem ko je značilnost pridobitne oziroma tržne dejavnosti ustvarjanje dobička, obdavčljivost prodaje in izpostavljanje konkurenci.

Nekateri javni zavodi imajo večji delež tržne dejavnosti (npr. lekarne), nekateri pa manjši delež tržne dejavnosti (npr. vrtci, šole, knjižnice).

Zavod, ki se ukvarja z obema dejavnostma mora po 9. členu Zakona o računovodstvu, zagotoviti ločeno spremljanje teh dveh dejavnosti.

Resorna ministrstva oziroma lokalne skupnosti določijo katere dejavnosti lahko javni zavodi opravljajo kot tržno dejavnost (navadno v ustanovitvenem aktu). Računovodstvo javnih zavodov urejajo naslednji zakoni, predpisi in pravilniki:

Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih financah, Slovenski računovodski standardi 2006, Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja, Zakon o sistemu plač v javnem sektorju in drugi predpisi, ki urejajo področje računovodstva.

3 MERJENJE USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI ORGANIZACIJ

3.1 Razlika ugotavljanja uspešnosti in učinkovitosti med profitnimi in neprofitnimi organizacijami

Iz razlike v poslanstvu izhaja osnovna razlika v merjenju uspešnosti profitnih in neprofitnih organizacij. Če sprejmemo splošno prevladujoče mnenje, da je danes glavni cilj profitnih organizacij doseganje čim večjega dobička za lastnike, potem je temeljna mera uspešnosti poslovanja profitnih organizacij donosnost sredstev in donosnost kapitala ter gospodarnost in produktivnost.

Uspešnost neprofitne organizacije torej ni mogoče meriti s temi merami, saj njeno poslanstvo ni profit. Kriterij za merjenje uspešnosti neprofitnih organizacij mora biti vezan na njeno poslanstvo, katerega končni cilj je praviloma zadovoljstvo uporabnikov.

Prav tako mera gospodarnosti in produktivnosti ni primerna. Gospodarnost namreč pokaže, koliko prihodkov je organizacija ustvarila na enoto odhodkov. Neprofitna organizacija je z vidika gospodarnosti lahko neuspešna (ima več odhodkov kot prihodkov), vendar pa z vidika poslanstva lahko uspešno opravlja svojo nalogo.

Kljub temu morajo neprofitne organizacije zaradi nestabilnih virov financiranja, in to tem bolj, kolikor so odvisne od darovalcev poslovati učinkovito s čim nižjimi stroški.

Produktivnost je mera, ki ugotavlja koliko proizvodov oziroma storitev je organizacija proizvedla v enoti časa (oziroma na zaposlenega).

Merjenje uspešnosti je neposredno povezano z evalvacijo. Ta je posebej kritičen element za javne kot tudi za nevladne organizacije za razliko od profitnih podjetij.

V profitni organizaciji poteka evalvacija menedžerskega dela prek trga. Trg proizvodov in storitev daje signale trgu kapitala o donosnosti podjetja. Če menedžerji niso uspešni, se

dogajajo prevzemi in stečaji podjetij. Zamenjave menedžerjev so mehanizem za povečanje uspešnosti menedžerjev, ki je lasten trgu menedžerskih znanj.

V neprofitnih organizacijah evalvacija ne more potekati prek trga, ker ta v tradicionalnem smislu praviloma na obstaja. Zaradi tega je še toliko bolj potrebno, da organizacija v skladu s svojim dolgoročnim poslanstvom določi kriterije, po katerih presoja svojo uspešnost ter s tem posredno uspešnost svojih menedžerjev.

Tako je potrebno na umeten način vzpostaviti evalvacijo, ki varuje pred samozadovoljstvom. Evalvacija kot takšna postane mehanizem za presojo uspešnosti in s tem za oceno dela menedžerja.

(<http://www.radiostudent.si/projekti/ngo/teksti/Hrovatin.html>, 25.1.2011)

3.2 Oprelitev, kdaj posluje organizacija uspešno in kdaj učinkovito

Razliko med učinkovitostjo in uspešnostjo opredeljujejo ekonomisti takole: uspešnost pomeni delati prave stvari, učinkovitost pa pomeni delati prave stvari prav. To praviloma pomeni, da podjetje izvaja pravo dejavnost (v primeru profitnih podjetij tisto, ki ji prinese največji dobiček) in to s čim nižjimi stroški.

(<http://www.radiostudent.si/projekti/ngo/teksti/Hrovatin.html>, 25.1.2011)

Učinkovito delamo takrat, ko se želeni rezultati dosežejo z minimalno uporabo sredstev. Torej nas zanima ali smo sredstva stroškovno optimalno izrabili. Ko merimo učinkovitost, nas torej zanima donosnost na investicije in povečanje dobička glede na vložena sredstva.

Uspešnost je stopnja doseganja cilja podjetja v primerjavi z naporom, ki je potreben za doseganje le-tega, učinkovitost pa je razmerje med učinkom in zanj potrebnimi vložki. Je tehnični pojem, v nasprotju z uspešnostjo, ki je družbeni pojem.

(<http://www.google.si/search?hl=sl&source=hp&q=razlika+med+u%C4%8Dinkovitostjo+in+uspe%C5%A1nostjo+podjetja&meta=&aq=f&oq=>, 26.1.2011)

3.3 MERJENJE USPEŠNOSTI ORGANIZACIJ

Organizacije želijo z merjenjem poslovne uspešnosti poslovanja predvsem preveriti svoje poslovanje, tako da vedo ukrepati za naprej. Organizacija si mora prizadevati za taka merila, ki bodo dovolj zgodaj opozarjala na slabosti, da se bo lahko še pravočasno na to odzvala z ustreznimi ukrepi, sicer utegne neukrepanje povzročiti usodne posledice.

Poznamo tradicionalno oziroma finančno in nefinančno merjenje uspešnosti organizacij.

Finančno uspešnost podjetja lahko merimo z različnimi vrstami računovodskih proučevanj. V nadaljevanju so grafično prikazane najpogostejše metode.



Slika 1: Metode in tehnike finančnega proučevanja

Vir : Lasten prikaz (prirejeno po Kolenc, Logar, 2008, 64)

Slabosti tradicionalnih (finančnih) sistemov merjenja poslovne uspešnosti že dalj časa niso nobena neznanka. V prvi vrsti gre za njihovo zelo ozko osredotočenost in naravnost samo v pretekla poslovna dogajanja, kar spodbuja najhujšo izmed bolezni sodobnega menedžmenta, kratkoročno naravnost organizacij. Profit se tako, kot edino zveličavno merilo poslovne uspešnosti, počasi, vendar zanesljivo, odpravlja v zgodovino. Finančna merila predstavljajo danes po različnih virih le še približno eno tretjino presoje o poslovni uspešnosti podjetij. To pošilja menedžmentu podjetij jasno in nedvoumno sporočilo: takoj pričnite integralno predstavljati poslovno uspešnost organizacij. Praksa tega še ne potrjuje, saj 90 % menedžerjev še vztraja na klasičnem finančnem računovodstvu. To togost je še eden od znamenitih mislecev menedžmenta, Charles Handy, cinično komentiral: »Kar se ne da šteti, ne šteje«. Denar (profit) se šteje z lahkoto, zato je postal tako rekoč univerzalno merilo vsega, tudi poslovne uspešnosti. Sedanji organizacijski koncepti in orodja so neprimerni za obvladovanje in nadzor poslovanja. Potrebujemo povsem nove načine merjenja poslovne uspešnosti organizacij - recimo jim kar poslovni auditi. Oče sodobnega managementa kot pravijo Petru Druckerju, je s tem stavkom nedvomno opozoril, da novi načini merjenja poslovne uspešnosti niso nobena modna muha enodnevnica, ampak stvarna potreba, ki bo omogočila potreben veter sprememb v organizacije, ki svojo uspešnost še vedno merijo z merilom, ki pa zgolj izraža preteklo poslovanje, z dobičkom namreč.

(<http://www.dialogos.si/slo/objave/clanki/nefinancna-merila/>, 18.7.2011)

Slabosti finančnega merjenja uspešnosti podjetij so naslednje (Kolenc, Logar, 2008, 64):

- računovodsko merjenje uspešnosti poslovanja ima izrazit poudarek na vrednostnih kazalnikih, katerih problem je, da ne zajemajo strateško pomembnih področij, ki jih je bodisi nemogoče bodisi težko denarno ovrednotiti;
- temeljni kriteriji uspešnosti so dobičkonosnost kapitala, gospodarnost poslovanja in produktivnost dela, ki so podvrženi potencialnim pastem kreativnega računovodstva;

- računovodsko spremljanje uspešnosti sloni predvsem na kazalcih in kazalnikih, ki odražajo rezultate poslovanja, manj pa dejavnike uspešnosti;
- metodološko se opira na analizo poslovanja, ki je kratkoročna,
- usmerjena je predvsem na preteklost in je zato slab napovedovalec prihodnosti.

Podatkovne podlage in cilji za proučevanje finančne uspešnosti podjetij so podatki iz (Kolenc, Logar, 2008, 55):

- obveznih notranjih virov (letni računovodski izkazi z dodatnimi razkritji, letna poročila in medletna poročila),
- neobvezni notranji viri (poročila na skupščinah, tiskovne konference, podjetniški časopis, oglaševalna sporočila),
- podatki iz zunanjih virov (strokovne in gospodarske publikacije, sporočila iz računovodskih izkazov, dnevno časopisje, borzna sporočila, sporočila institucij o konjunkturnih gibanjih in sporočila o statističnih podatkih).

3.3.1 Analiza računovodskih izkazov

Proučevanje (analiziranje) bilanc spada med tradicionalne metode in tehnike proučevanja finančne uspešnosti podjetja.

Pri računovodskem proučevanju računovodskih izkazov se v glavnem uporabljata dva različna pristopa (Kolenc, Logar, 2008, 64):

- **Običajna analiza**, ki kaže bilanco stanja v odstotkih bilančne vsote in izkaz poslovnega izida v odstotkih celotnega prihodka ter je dopolnjena z odstotnimi spremembami bilančnih postavk v določenem času.
- **Analiza kazalnikov**, ki jo dopolnjuje analiza gibanja kazalnikov z indeksnimi števili.

3.3.1.1 Vrste analiz računovodskih izkazov

Računovodski izkaz stanja lahko pri analizi presekamo vodoravno ali navpično.

Z vodoravnim proučevanjem je mišljeno ugotavljanje vrednostnega zneska in odstotka spremembe določene postavke v računovodskih izkazih. V tej vrsti proučevanja primerjamo postavke zadnjega leta s postavkami v predhodnem letu. Informacije te vrste so pomembne za ugotovitev, ali se je poslovanje podjetja v nekem obdobju izboljšalo ali poslabšalo.

Na osnovi teh informacij lahko ugotovimo, na katerih področjih poslovanja podjetja so potrebne spremembe.

Z navpičnim proučevanjem pa se postavke v računovodskih izkazih prikazujejo kot relativni deleži glede na izbrano celoto (Kolenc, Logar 2008, 64).

3.3.2 Finančni kazalniki

Finančni ali računovodski kazalniki so relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki. Lahko so:

- koeficienti,
- stopnje udeležbe ali
- indeksi.

Dobijo se s primerjavo dveh kategorij. Če se količnik pomnoži s 100, se govori o odstotnem koeficientu, odstotku udeležbe ali odstotnem indeksu.

3.3.2.1 Vrste finančnih kazalnikov

Glede na izhodišče v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter glede na potrebe po finančnem in gospodarskem načinu presojanja se računovodski kazalniki skupinijo kot:

- *kazalniki stanja financiranja (vlaganja)* nam kažejo višino dolgov oziroma kapitala v strukturi vseh virov financiranja. Kažejo nam stopnjo zadolženosti podjetja;
- *kazalniki stanja investiranja (naložbenja)*;
- *kazalniki vodoravnega finančnega ustroja* nam kažejo plačilno sposobnost ali solventnost podjetja oziroma kako podjetje razpolaga z likvidnostnimi sredstvi za pravočasno plačilo obveznosti. Kazalnik je zanimiv za posojilodajalce za odobritev kratkoročnih kreditov. Za poslovodstvo pa je pomemben zaradi ocene kreditne sposobnosti podjetja;
- *kazalniki obračanja* odražajo sposobnost poslovodstva, kako učinkovito posluje s sredstvi. Večji kot je ta kazalnik, hitrejša je obračanja sredstev, kar pomeni uspešnejše poslovanje, saj neposredno vpliva na dobičkonosnost kapitala;
- *kazalniki gospodarnosti* odražajo razmerje med celotnimi prihodki in odhodki. Podjetje je poslovno uspešno, če je vrednost kazalnika večja od 1 in hkrati izkazuje čisti dobiček;
- *kazalniki dobičkonosnosti* prikazujejo dobiček na enoto vloženega kapitala in donosnost sredstev;
- *kazalniki dohodkovnosti*.

Nekateri avtorji uvrščajo kazalnike dobičkonosnosti med najpomembnejše kazalnike.

Temeljni kazalniki dobičkonosnosti so:

- **Koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala (ROE – povrat kapitala)**

Koeficient je opredeljen z razmerjem med doseženim čistim dobičkom v obdobju in zanj vloženim povprečnim kapitalom. Kazalec pojasnjuje uspešnost posloводства z upravljanjem premoženja lastnikov, zato je predvsem zanimiv za lastnike kapitala. Prikazuje stopnjo donosnosti kapitala. Z drugimi besedami prikazuje dobiček oziroma čisti dobiček na enoto kapitala.

- **Koeficient čiste donosnosti sredstev (ROA)**

Ta kazalnik je opredeljen z razmerjem med celotnim dobičkom in povprečno vloženimi vsemi poslovnimi sredstvi. Kaže nam, kako uspešno je posloводство upravljalo s sredstvi, oziroma kako racionalno so bila sredstva porabljena. Čim večja je vrednost kazalnika, tem uspešnejša je gospodarska družba (Kolenc, Logar, 2008, 76).

Pri izračunu kazalnikov se moramo zavedati, da (Kolenc, Logar, 2008, 66):

- kazalnik ni nadomestilo za objektivno, logično razmišljanje;
- pomembna je interpretacija kazalnika in je različna za različne dejavnosti;
- predvsem pa je pomembno, da posamezen kazalnik zase ne pomeni nič; povezovanje je vse.

3.4 Merjenje družbene odgovornosti podjetij

Kot je že ugotovljeno, imajo računovodska merila uspešnosti podjetij slabosti. Nefinančna merila, ki lahko odpravijo navedene slabosti, so kazalniki in kazalci, prikazani v naslednji tabeli.



Slika 2: Nefinančni kazalniki in kazalci uspešnosti podjetja

Vir: Lasten prikaz (prirejeno po Kolenc, Logar, 2008, 83)

Merjenje družbene odgovornosti je bilo v študijah obravnavano različno. Tako sta Margolis in Walsh (2002) našla, da je bila družbena odgovornost merjenja v 27 različnih virih podatkov, ki pokrivajo 11 različnih področij delovanja podjetja, in sicer: programi podjetja, računovodska razkritja, politične donacije, donacije dobrodelnim organizacijam, naložbe v skupnost, okolje, človekove pravice, človeški viri, izdelki, pravična konkurenčnost in globalna področja.

Največkrat uporabljen kriterij za merjenje družbene odgovornosti je bilo ravnanje z okoljem, ki je bilo uporabljeno predvsem v zgodnjih letih in sicer v 20 študijah.

Na podlagi raziskav lahko sklepamo, da družbena odgovornost zagotovo ne zmanjšuje finančne uspešnosti podjetja, temveč jo kvečjemu povečuje. Zvišuje jo takrat, ko je strateško usmerjena, torej na področje, kjer podjetje ima kompetence in lahko pričakuje največje pozitivne učinke.

Pri tem moramo poudariti, da družbena odgovornost vključuje različne deležnike, dejavnike, ki vplivajo na uspešnost podjetja (zaposlene, kupce, uporabnike, naravno okolje itd.). Analitiki morajo zato vključiti družbeno komponento v svoje izračune, saj ne vključevanje pomeni nepopolne informacije o stanju podjetja in njegovi prihodnosti in slabo odločanje o naložbah. Na drugi strani pa se menedžerji morajo zavedati, da družbena odgovornost ni le dobro marketinško orodje, ampak zares dobra poslovna strategija.

(<http://www.erevir.si/Moduli/Clanki/Clanek.aspx?ModulID=1&KategorijaID=11&ClanekID=555>, 16.01.2010)

4 KRATKA PREDSTAVITEV JAVNEGA ZAVODA XY

Zavod xy je bil ustanovljen dne 20. 05. 1961. Ustanoviteljica zavoda je občina, ki je tudi lastnica premoženja zavoda.

Zavod xy opravlja naslednje dejavnosti:

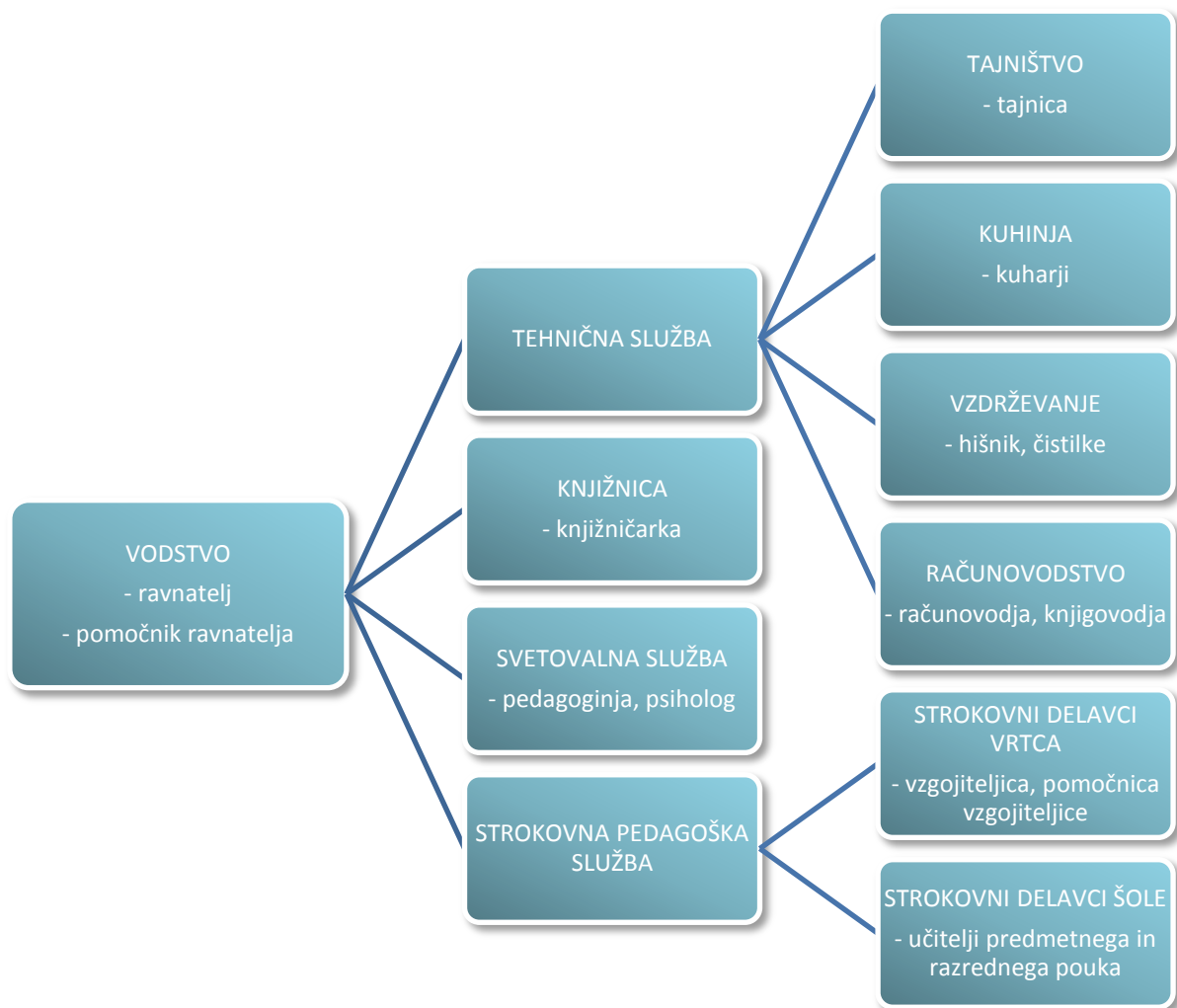
- dejavnost vrtcev in predšolsko izobraževanje,
- osnovnošolsko splošno izobraževanje.

Zavod upravljajo naslednji organi: svet zavoda, ravnatelj, strokovni organi in svet staršev.

Zavod deluje na štirih lokacijah:

- matična šola
- podružnica
- vrtec 1
- vrtec 2

Osnovnošolsko izobraževanje v šolskem letu 2010/2011 obiskuje 305 učencev. Šola ima skupaj s podružnico 24 oddelkov. Oba vrtca obiskuje 150 otrok, ki so razporejeni v 9 oddelkov. V zavodu je trenutno zaposlenih 76 delavcev – od tega 9 vzgojiteljic in 9 pomočnic vzgojiteljic, 6 kuharjev, 2 hišnika, 6 čistilk, 1 računovodkinja, 05 knjigovodkinje, 1,5 tajnice, 1 ravnatelj, 1 pomočnica ravnatelja, 1 knjižničarka, 1,5 pedagoginje, 0,5 računalničarja, 1 spremljevalec gibalno oviranega otroka in 35 učiteljev.



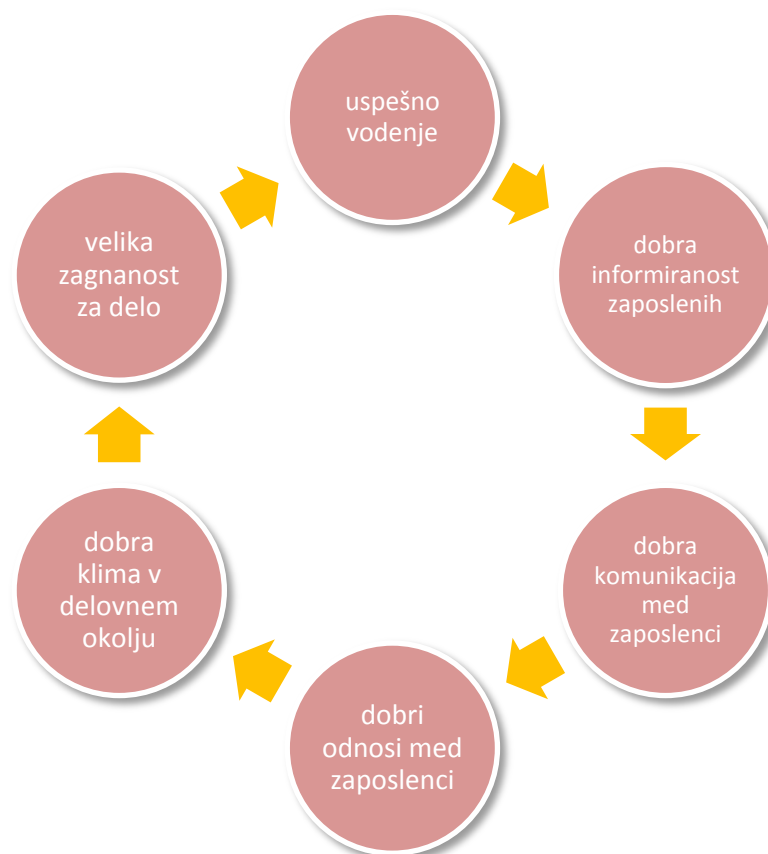
Slika 3: Vrste sektorjev in njihovi zaposlenci

Vir: Lasten prikaz

5 ANALIZA DEJAVNIKOV USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI ZAVODA

5.1 Notranji dejavniki

Za povečanje učinkovitosti in uspešnosti organizacije so pomembni naslednji notranji dejavniki: organiziranost, vodenje, odnos zaposlenih do dela, odnos do organizacije, medsebojni odnosi, klima, motivacija zaposlenih, notranje komuniciranje in informiranje. Notranji dejavniki uspešnosti se med seboj prepletajo in dopolnjujejo (eden dejavnik vodi k drugemu), kar prikazuje naslednja tabela.



Slika 4: Notranji dejavniki uspešnosti

Vir: Lasten prikaz

5.1.1 Vodstvo zavoda kot pomemben dejavnik uspešnosti

Menedžment (upravljanje, ravnateljstvo, vodenje, voditeljstvo) v resnici ni niti malo enostavno opravilo. Od menedžerjev pričakujemo, da so usposobljeni v financah, razvoju produktov ali storitev, v marketingu in odnosih z javnostmi, da "obvladajo" tehnologijo, proizvodne in poslovne procese nasploh. Biti morajo vrhunski v strategiji, prepričevanju in pri pogajanjih. Njihove vizije morajo navdihovati sodelavce in zaposlene, za kar potrebujejo veliko energije, strasti, čustvene in siceršnje inteligence, spoštovanja etičnih norm, odločnosti, empatije in občutka za ljudi. Znati morajo ravnati z ljudmi, jih motivirati in pripraviti do maksimalne zavzetosti. Kako slediti tem idealom?

Če pogledamo katerokoli organizacijo v težavah, bomo po vsej verjetnosti našli vzrok v menedžmentu. Vprašajte zaposlene o njihovem počutju in zadovoljstvu in na površje bo takoj priplaval vodja. Preučujte velike sisteme in razkrivajte, kaj pogosto ovira hitro spreminjanje in učenje ali inovacije, kaj blokira ustvarjalnost, kaj ne omogoča sproščenega timskega dela in spet bo odgovor: menedžment.

(<http://www.dialogos.si/slo/objave/clanki/prvinsko-vodenje/>, 19.1. 2010)

Za uspešno vodenje je potrebna pravilna izbira načina vodenja, osebnostne lastnosti in značaj vodje ter etika in morala vodje.

Različno avtorji opisujejo in imenujejo različne načine vodenja in njihove značilnosti, med katerimi večina omenja, glede na moč, ki jo vodja uporablja in glede na odnos do članov, naslednje tri:

- *Avtokratski način vodenja* temelji na ukazovanju z vrha navzdol.
- *Demokratski način vodenja* temelji na sodelovanju vodje in podrejenih delavcev.
- *Swobodni način vodenja* postavlja vodjo v vlogo informatorja skupine (Kralj, 2007, 59).

Izrazito avtorski in izrazito demokratski način vodenja sta samo dva ekstrema. Možne so seveda vse vmesne variante. Kateri način vodenja je najprimernejši, je odvisno od različnih okoliščin in tipov nalog. Avtorski način ima prednosti v skupinah, ki imajo

naloge, ki ne prenesejo oklevanja in zadrževanja (npr. vojaške enote, gasilci, policija, službe za reševanje itd.). Ta stil je nujen tudi takrat, kjer so člani skupine neizkušeni ali začetniki in bi prevelika samostojnost ogrozila učinek cele skupine. Demokratski stil vodenja je praviloma ustrezen v vseh okoliščinah, saj spodbuja vse člane skupine, da aktivno sodelujejo in pokažejo lasten trud.

(<http://www.telesat.si/~user239/posebnostivodenja.pdf>, 19.01.2010)

5.1.1.1 Značilnosti uspešnega vodje

Osnovne veščine, ki jih potrebuje vodja, lahko razdelimo na:

- strokovne veščine (poznavanje dela),
- človeške veščine (način uspešnega ravnanja z ljudmi),
- konceptualne veščine (ustvarjalne in organizacijske veščine).

Delež navedenih veščin se spreminja in je odvisen od tega ali gre za nižje (npr. predelavec, poslovodja) ali višje vodje (npr. šef direktor).

Nižji vodje morajo v veliki meri posedovati strokovne veščine in samo minimum konceptualnih veščin, pri višjih vodjih pa je stanje ravno obratno.

Po dosedanjih raziskavah pa se vendarle zdi, da obstaja nekaj splošnih faktorjev oz. karakteristik, ki naj bi jih imeli vsi vodje na vseh vodilnih delovnih mestih. Prva taka karakteristika je želja po vodenju, saj brez nje nihče ne more uspeti kot vodja. Druga je sposobnost osredotočanja na ljudi in njihove probleme, in tretja je porazdelitev odgovornosti med člani skupine. Med pomembnimi lastnostmi dobrega vodje pa bi morda na prvem mestu morali omeniti inteligentnost oz. sposobnost, da se znajde v različnih situacijah in ustrezen način reagiranja glede na situacijo.

(<http://www.telesat.si/~user239/posebnostivodenja.pdf>, 19.01.2010)

5.1.1.2 *Nekatere značilnosti vodenja v šolstvu*

Kljub temu da so ravnatelji v šoli zaradi osebnostnih značilnosti lahko dokaj različni, pa vendar obstajajo neke skupne značilnosti:

- gre za vodenje visoko izobraženega kolektiva , ki je po smeri izobrazbe zelo heterogen,
- aktivni posameznih predmetnih skupin,
- rivalstvo med posameznimi člani.

Opisi vloge ravnatelja kažejo, da morajo ravnatelji poznati:

- šolski sistem in vlogo šole v njem;
- zakonodajo, ki se nanaša na delo šol ali vanj posega;
- pristojnosti in odgovornosti: posameznih organov upravljanja tega sistema, ravnatelja samega ter ustanov, ki vplivajo na delo šole ter drugih udeležencev;
- procese načrtovanja, organiziranja in pristope k nadziranju dela v šoli ter jih obvladovati;
- zakonitosti pedagoškega procesa, ki poteka v šoli, pouka, poučevanja, učenja in zahteve teh področij na nacionalni ravni in šolski ravni,
- ravnanje z ljudmi v šoli (učitelji, učenci, s starši in drugimi vpletenimi);
- spretnosti vodenja sestankov, reševanja problemov in konfliktov, komuniciranja, odločanja, vodenja upravnih postopkov, izbiranja sodelavcev.

(<http://www.telesat.si/~user239/posebnostivodenja.pdf>, 19.01.2010)

Za ravnatelja v šoli je zelo pomembno, da obvlada usklajevanje interesov notranjih in zunanjih udeležencev, pri čemer uporablja metode in veščine pogajanj. Ker v nepridobitnih organizacija prihaja do nehomogenih in spremenljivih interesov udeležencev ter zato tudi smotrov, je za te organizacije še posebej pomembno vseobsežno in celovito snovanje ciljev in strategij za doseganje teh ciljev, kar je nedvomno strateški management (Bizjak, 2006, 9, povzeto po Trunk- Širca in Tavčar, 1998, 18-38).

Značilnost vodenja v šolah je tudi pedagoško vodenje.

Hopkins (2000) je ob sodelovanju v mnogih raziskavah o uvajanju nenehnih izboljšav in o uspešnih šolah namreč ugotovil, da je vodenje ključni dejavnik (ne)uspeha šole.

Pedagoško vodenje, ki ga Hopkins (2000) pojmuje kot vodenje poučevanja in učenja, ni samo delo z ljudmi, pač pa tudi zagotavljanje pogojev za izvajanje poučevanja in učenja ter uspešno načrtovanje, kamor sodi tudi načrtovanje razvoja sodelavcev. Že v uvodu jasno nakaže, da je prvi pogoj za uspešno učenje učencev urejeno okolje, ki ga mora nekdo učinkovito in dobro "menedžirati". Tako je strnil vlogo vodje pri pedagoškem vodenju v samo tri točke. Govori o modelu pedagoškega vodenja, opredeljenega s tremi kategorijami:

- oblikovanje poslanstva šole,
- menedžment pedagoškega procesa,
- spodbujanje pozitivne šolske klime.

(http://www.solazaravnatelj.si/datoteke/File/Erculj_Koren_O_vodenju_VIZ%20.pdf, 19.01.2010)

Pedagoške zadolžitve ravnatelja vključujejo tudi dolžnosti v zvezi s poučevanjem: mentorstvo učiteljem pripravnikom; hospitacije, spremljanje poučevanja učiteljev; evalvacija učiteljevega dela. Kriterije določijo ravnatelji sami glede na prednostne naloge spremljanja poučevanja, določene za tekoče leto, ali pa uporabijo splošne kriterije, ki so v različnih knjigah in priročnikih o tem, kaj naj bi bila dobra učna ura. Določeni so v obliki protokola za spremljanje poučevanja, ni pa nacionalne politike glede tega.

(http://209.85.129.132/search?q=cache:dPgU9hmvw68J:www.mszs.si/eurydice/pub/avtonomija/Avtonomija_odgovornost_Slovenija.pdf+avtonomija+odgovornost+pedago%C5%A1ke+zadol%C5%BEitve&cd=1&hl=sl&ct=clnk&gl=si, 19.01.2010)

5.1.1.3 Etično vodenje

Etika je filozofska disciplina, ki obravnava merila človeškega hotenja in ravnanja glede na dobro in zlo. Etika je filozofska panoga, ki se ukvarja s tematiko človeškega hotenja in ravnanja z vidika dobrega in zla, moralnega in nemoralnega (Kralj, 2007, 81, povz. po Sruk, 1999, 138).

Vsak manager se vsak dan srečuje z etičnimi in moralnimi dilemami. To so dnevni problemi srečevanja z vrednotami: poštenost, korektnost, zaupanje, delitev odgovornosti, odgovornost, posebej do zaposlenih, partnerjev in lastnikov.

Kaj omejuje etično odločanje managerjev?

V vsakodnevnem poslovanju lahko managerja pri odločanju omejujejo: nemarnost, neznanje ali nizka stopnja osebnega etičnega razvoja managerjev; pretirani pritiski upravljavcev na uspešnost, neprimerna urejenost organizacije, neustrezno vodenje, klima in kultura; pretirani pritisk konkurence, značilnosti kultur in spremenljivosti zunanjih okolij organizacije.

Kaj izboljšuje etično odločanje managerjev?

Izboljšuje ga zavzetost, znanje in visoka stopnja osebnega etičnega razvoja managerjev. Pomembno je zavedanje sodelavcev in spodbujanje razvoja kulture organizacije, ki podpira etičnost, pa tudi poučevanje o etiki, dokumentih, ki opisujejo etiko organizacije, ter notranja urejenost, ko odkrivanje neetičnosti. Management se ne sme odzivati le na vplive okolja, temveč mora tudi sam vplivati nanj ter uveljavljati etično presojanje in ravnanje (Kralj, 2007, 82-83, povz. po Možina, 1994, 164).

Etika managementa obsega problem na treh ravneh (Kralj, 2007, 81):

- etika do zunanjega okolja organizacije,
- etika znotraj podjetja in
- osebne dileme managerjev.

Manager se mora enačiti z etiko organizacije tudi izven delovnega časa, ker zastopa organizacijo 24 ur na dan. To pa je cena, ki jo prinaša funkcija vodje.

5.1.2 Zaposleni v zavodu, kot pomemben dejavnik uspešnosti

K izboljšanju uspešnosti in učinkovitosti organizacije prispevajo zaposleni z (Kralj, 2007, 91-93):

- dobro komunikacijo,
- medsebojnimi odnosi,
- odnosom do dela,
- odnosom do organizacije.

Ključni dejavnik uspeha zavoda so zaposleni. Njihova pripadnost zavodu je velikega pomena za uspešno izvajanje poslanstva in doseganja ciljev. Ljudje smo po definiciji družbena in družabna bitja. Še zlasti to velja takrat, ko smo del organizacije. Seveda nikakor ni vseeno kako in na kakšen način smo del organizacije, kakšna je naša vloga v njej, kako se kot člani organizacije počutimo.

Dobro počutje je namreč del zdravja, saj po definiciji WHO zdravje obsega tako telesno, duševno kot seveda tudi socialno zdravje. Socialno zdrav pa je človek, ki ima zadovoljene svoje materialne potrebe, ki se počuti sprejetega in zaželenega v okolju kjer dela, in še zlasti, da ni v stalni, permanentni zaskrbljenosti, torej stresu ali celo ustrahovanosti. Konstanten stres močno ogroža splošno človekovo zdravje in s tem tudi zdravje kolektiva v katerem je zaposlen. Vedno je namreč prisotna tudi medosebna interakcija, ki je lahko pozitivna, nevtralna ali negativna.

Še posebej je to pomembno za zavod, kot je javna šola. Tu namreč ne gre samo za socialno in s tem tudi psihično zdravje zaposlenih, temveč tudi za psihično zdravje druge strani. To pa so udeleženci v izobraževalnem procesu, torej učenci, dijaki, študentje in odrasli.

Zato se kljub poudarjanju in formalnim zakonskim predpisom vse premalo zavedamo s kom ali čim imamo opravka in na daljnosežne posledice tega poklica.

Človek in še zlasti mladina je naše največje bogastvo. Te pogosto izrečene krilatice se vsi, ki so profesorji, prav gotovo ne zavedajo vedno. Pogosto prav zaradi tega ne, ker so tudi sami pod močnim stresom ali v skrajnih primerih blizu roba živčnega zloma.

Vzdušje v šoli je odvisno od več dejavnikov. Predvsem pa sta za dobro vzdušje potrebna motivacija, dobra komunikacija, medsebojni odnosi, odnos do organizacije, odnos do dela in na drugi strani vodenje tako profesorskega zbora in drugih zaposlenih, kot seveda dijakov. Nikakor niso zanemarljivi niti materialni pogoji in tudi izgled in predvsem ugled šole ima svoj vpliv.

K dobremu delovanju delavcev lahko veliko prispeva dobro pripravljen program dela. Priprava programa pa se začne z določanjem ciljev, ki jih svet delavcev v določenem obdobju želi doseči.

Tudi (ne)uspešnost podjetja presojujejo najpogosteje z vidika doseganja postavljenih ciljev. Cilj definiramo kot zaželeno prihodnje stanje odnosov ali razmer v organizaciji, ki ga svet delavcev želi doseči. Cilj je potemtako lahko seznanitev zaposlenih z razvojnimi namerami organizacije, v kateri delajo, doseči soglasje med delavci in delodajalcem glede predvidenih sprememb v organizaciji dela in podobno.

Postavljanje ciljev je zahtevna in pomembna dejavnost, ki jo mnogokrat podcenjujemo. Cilji so torej tisto, kar usmerja dejavnost delavcev, kar ga predstavlja napram drugim v podjetju in izven in kar služi kot merilo njegove uspešnosti v posameznem časovnem obdobju. Brez postavljenih ciljev je vsaka aktivnost ali neaktivnost enako dobra. Kot velja za popotnika: cilj določa izbiro poti. »Če ne veš kam greš, je vsaka pot prava!«

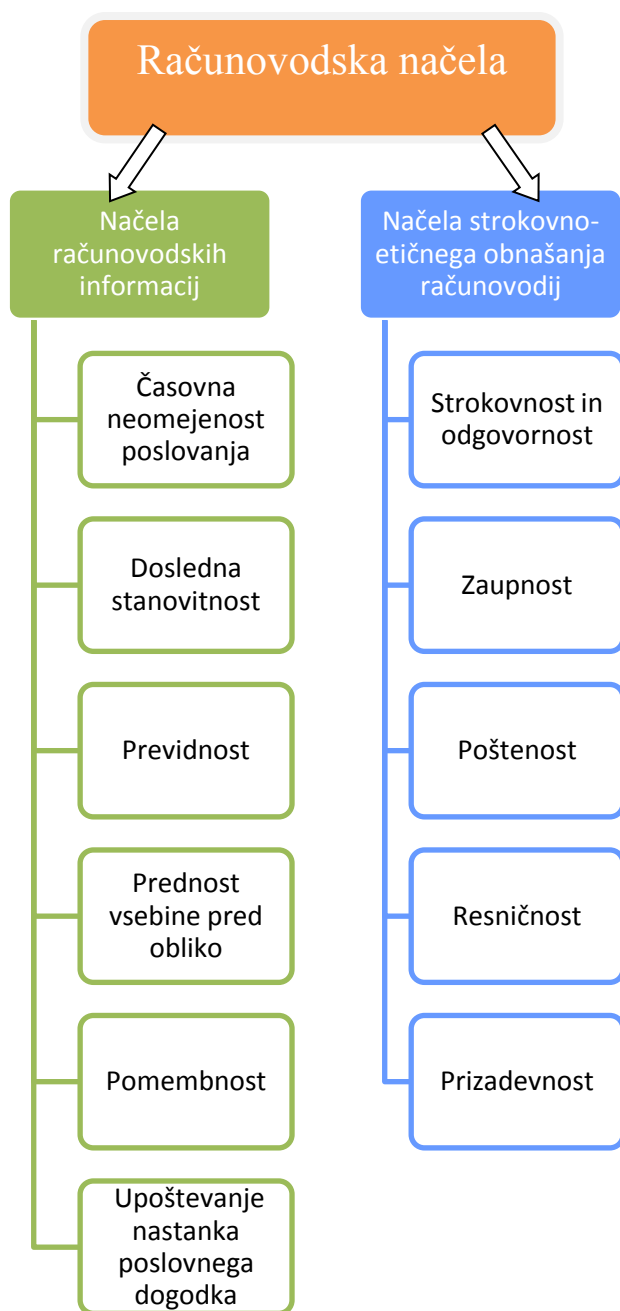
(<http://www.google.si/search?hl=sl&source=hp&q=kdo+vpliva+na+cilje&meta=&aq=f&oeq>, 20.7.2011)

5.1.2.1 Pomen in vloga računovodje

Biti dandanes vodja računovodstva ni preprosto. Naloge in odgovornosti so izredno velike in obsežne ter raznovrstne. Zavedati se mora, da je dolžan delovati v skladu s koristmi tistih, za katere dela, ter pri svojem delu spoštovati zunanje predpise, notranje računovodske usmeritve in seveda strokovna načela iz kodeksa poklicne etike računovodje.

Izhodiščna in izrazito pomembna dejavnika, ki sta temeljna za delovanje vodij računovodstva, sta kodeksa računovodskih načel (sprejel ga je svet Slovenskega inštituta

za revizijo 22. marca 1995) in poklicne etike računovodje (sprejel ga je svet Slovenskega inštituta za revizijo 29. aprila 1995).



Slika 5: Računovodska načela

Vir: Lasten prikaz

Računovodstvo je temeljna informacijska dejavnost pravne osebe, ki obsega sistemsko celoto računovodskega informiranja na podlagi računovodskega predračunavanja, knjigovodstva, računovodskega nadziranja in računovodskega razčlenjevanja (analiziranja).

Računovodstvo je torej nekakšna delavnica, »proizvodnja«, sistem za pripravljanje pomembnih in pravočasnih računovodskih informacij za odločanja v organizaciji na različnih ravneh organiziranosti pa tudi za obveščanje zainteresiranih organov tako v organizaciji kot v njenem okolju. Vodja računovodstva je torej odgovoren za delovanje računovodskega informacijskega sistema.

Skrbeti mora, da se pri ustvarjanju računovodskih informacij za odločanje uporabljajo najnovejša spoznanja, strokovna pravila (računovodski standardi in druga), metode in tehnična sredstva (sodobna strojna in programska oprema).

Vodja računovodstva lahko z ustreznimi računovodskimi informacijami o preteklih poslovnih dogodkih zelo vpliva tudi na načrtovanje bodočih poslovnih procesov, dogodkov in stanj, tako da so informacije o preteklosti koristne tudi za intuitivno usmerjanje bodočega ravnanja.

Nekatere računovodske informacije o preteklosti lahko včasih vodstvu povedo, česa naj v prihodnje ne dela. Lahko bi rekli, da so računovodske informacije nekakšen kažipot, kako naj organizacija spleza na hrib, na katerega je mogoče priti po takih in drugačnih poteh (le da z različnimi izidi, dobrimi ali slabimi, bolj ali manj koristnimi in bolj ali manj donosnimi).

Vodja računovodstva mora torej nenehno skrbeti za svoj ugled, tega pa je v sodobnem času mogoče gojiti in povečati le, če je pri izpolnjevanju svojih obveznosti in odgovornosti zanesljiv v vsej računovodski dejavnosti in do vseh, za katere dela.

Da pa lahko svoje delo opravlja strokovno in odgovorno mora tudi izredno dobro poznati organizacijsko sestavo (organigram organizacije), temeljne poslovne procese, usposobljenost drugih vodilnih ljudi, strateške, taktične in seveda tudi operativne poslovne načrte ter načrtovano strategijo razvijanja organizacije v bodoče. Vse to pa pomeni, da mora biti enakovreden član vodstva organizacije, v kateri vodi računovodstvo.

Naj na koncu povzamemo: vodja računovodstva mora biti pošten, dovolj strokoven ter predvsem odgovoren za resničnost in poštenost navedb v računovodskih razvidih in

računovodskih izkazih. Zato ne sme dovoljevati razvidovanja poslovnih dogodkov, temelječih na laži, zlorabi, goljufiji, kraji in drugih manipulacijah. Tudi nad njegovim delom bdijo nadzorni organi: revizorji, davčni inšpektorji, notranji nadzorni organi in drugi (Koželj, 2009, 13-19)

5.2 Zunanji dejavniki

Na vsak javni zavod delujejo različni interesi zunanjega okolja, zato mora vsaka nepridobitna organizacija spremljati okoliščine in analizirati interese zunanjih udeležencev, ter se odzivati na njihove vplive in zahteve, da lahko predvidi svoja ravnanja v prihodnosti (Bizjak, 2006).

Delovanje okolja je povezano z negotovostjo, saj je težko napovedati, katere spremembe v okolju bodo bistveno vplivale na delovanje organizacije (politični, ekonomski, socialni in tehnološki dejavniki), ki pa jih je treba pri ocenjevanju delovanja in izvajanja nalog upoštevati. Kot enega od dejavnikov okolja ne gre zanemariti ekologije kot pojmovanja okolja v ožjem pomenu besede. Ta ima v nekaterih dejavnostih (npr. elektrarne, toplotne, rudniki) pomemben vpliv na samo organizaciji, na okolje in na obseg porabe javnih sredstev (Dorić, 2007, 20, povz. po Jamnik, 1999, str. 43).

5.2.1 Občina in država, kot pomemben dejavnik uspešnosti

Pomemben zunanji dejavnik javnega zavoda je država, ki z zakonsko ureditvijo določa meje zakonitega delovanja na podlagi zakonov in podzakonskih aktov. Ti so izpostavljeni nenehnim spremembam, ki se pogosto dogajajo ob zamenjavi politične elite ob volitvah. (Bizjak, 2006).

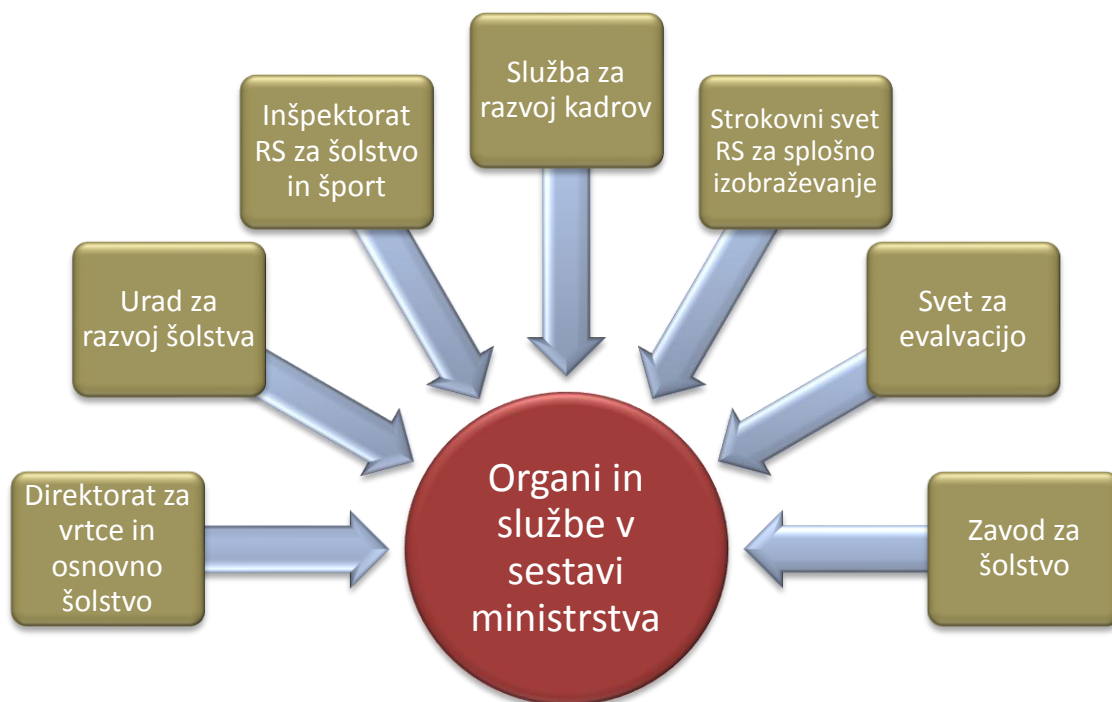
Država oziroma resorno ministrstvo (v našem primeru Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport) s svojo centralno vlogo zagotavlja enakost izobraževanja vsem v državi ter zmanjšuje nejasnosti pri odgovornosti in določanju temeljnih ciljev. Prav tako lahko preprečuje prevelik vpliv političnih sil na lokalnih ravneh, ki bi lahko delovale tudi v

nasprotju s profesionalnimi in temeljnimi učno-vzgojnimi cilji, sprejetimi na nacionalni ravni.

Vloga države v šolstvu je v tem, da določi temeljne cilje in merila za razporeditev sredstev in zaposlenih v skladu s temi cilji, skrbi za merjenje rezultatov, preverja uspeh posameznih šol in izvajanje nagrajevanja ter ukrepe na podlagi zmerjenih rezultatov.

(<http://www.fm-kp.si/zalozba/ISBN/961-6268-83-x/135-144.pdf>, 19.01.2010)

Za izvedbo nacionalne izobraževalne politike, predpisov in nadzora so zraven Ministrstva za šolstvo in šport, odgovorni direktorat ter drugi organi, uradi in službe v sestavi ministrstva.



Slika 6: Organi in službe v sestavi ministrstva za šolstvo in šport

Vir: Lasten prikaz, povzeto po

http://209.85.129.132/search?q=cache:dPgU9hmvw68J:www.mszs.si/eurydice/pub/avtonomija/Avtonomija_odgovornost_Slovenija.pdf+avtonomija+in+odgovornost&cd=1&hl=sl&ct=clnk&gl=si, 16.1.2010

5.2.2 Zakonska ureditev izvajanja občinskih nalog

Občine so lokalne samoupravne skupnosti, ki so bile ustanovljene z Zakonom o ustanovitvi občin, ter o določitvi njihovih območij leta 1995. Temeljne listine, ki urejajo delovanje občin, so evropska listina lokalne samouprave, Zakon o lokalni samoupravi in Zakon o financiranju občin.

Osnovna naloga občine je zagotavljati javno infrastrukturo in lokalne javne službe za zadovoljevanje potreb, ki so skupne večini ljudi, ki živijo na specifičnem geografskem prostoru, in se kažejo v skupnih interesih po kakovostnejšem življenju.

Ena od ključnih pristojnosti lokalne skupnosti so tudi javni vzgojno-izobraževalni zavodi, kar pomeni pristojnost vzpostavljanja javne mreže, ustanoviteljske pravice in dolžnosti, zlasti financiranje izvajanja javne službe za državljane in državljanke (Bizjak, 2006).

5.2.3 Občina in država, kot financer zavoda

Na podlagi Zakona o vrtcih 2005 in Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja 2007 občina iz svojega proračuna zagotavlja sredstva za investicijsko vzdrževanje in investicije v nepremičnine in opremo ter zagotavljati sredstva za pokrivanje stroškov dejavnosti in nalog, potrebnih za izvajanje predšolske in šolske vzgoje in izobraževanja. Zagotavlja tudi sredstva za pokrivanje razlike med ceno programov v vrtcih in plačili staršev (Bizjak, 2006,).

Resorno ministrstvo prav tako na osnovi Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja financira stroške delovanja javne službe, razen sredstev za investicijsko vzdrževanje. Zadnje dve leti se je izboljšalo financiranje ministrstva na področju nabave učbenikov, ki jih v celoti financira in so postali za starše brezplačni. Prejšnja leta je namreč šola staršem zaračunavala obrabnino za uporabo učbenikov. Prav tako država od 1. 9. 2010 financira prehrano v osnovnih šolah za vse učence.

5.2.4 Občina kot lastnik premoženja zavoda

Kjer je občina ustanoviteljica javnega zavoda, je tudi lastnica vsega premoženja. Zavod s sredstvi samo upravlja, za kar morajo biti sklenjene pogodbe o upravljanju, v katerih se jasno razmeji pristojnosti in odgovornosti tako upravljavca (zavod), kot lastnika sredstev (občina). Obvezna priloga k pogodbi je evidenca sredstev, danih v upravljanje, za katero je treba zagotoviti tudi način ažuriranja ob spremembah.

V zvezi s pridobivanjem, razpolaganjem in upravljanjem s stvarnim premoženjem občine, s katerim upravljajo zavodi, je treba upoštevati statut občine ustanoviteljice, Zakon o javnih financah, Uredbo o pridobivanju, razpolaganju in upravljanju s stvarnim premoženjem države in občin ter sklenjenih pogodb o upravljanju in drugih sklepov ter navodil lastnika sredstev. Sredstev za pokrivanje stroškov amortizacije ustanovitelji praviloma ne zagotavljajo, zato je treba pri nakupu ali gradnji osnovnih sredstev, nabavi opreme in drugih opredmetenih sredstev in neopredmetenih sredstev povečati realno premoženje prejemnika teh sredstev, to je zavoda, in obvezno oblikovati vir za pokrivanje stroškov amortizacije – in ta vir je obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje.

Vir lahko zagotavlja ustanovitelj ali država v obliki investicijskih transferov, vir je lahko presežek prihodkov nad odhodki iz preteklih let in vir so lahko prejete donacije različnih fizičnih in pravnih oseb, ki niso uporabniki proračunov. Zato moramo biti pozorni, da evidenci premoženja sledi evidenca virov premoženja. Na koncu leta zavod in občina vsa sredstva med seboj računovodsko uskladita. Sredstva, ki jih ima zavod v upravljanju so v računovodskih izkazih prikazana kot obveznosti za sredstva v upravljanju, občina kot lastnica teh sredstev pa ima v računovodskih izkazih prikazano, kot terjatev za sredstva, ki jih daje v upravljanje zavodu (Horvat, 2006, 121).

5.2.5 Uporabniki storitev, kot pomemben dejavnik uspešnosti

V primeru zavoda xy so uporabniki storitev starši in njihovi otroci. Obveščenost in informiranje sta temelj, da stvari v vsakdanjem življenju tečejo po ustaljenem redu. Zato je potrebno za uspešnost šole vzpostaviti pristen odnos med starši in šolo. Povezovanje

med starši in šolo poteka na roditeljskih sestankih, skupnih in individualnih govorilnih urah, individualnih razgovorih v okviru šolske svetovalne službe, sestankih sveta staršev ter sodelovanjem na dnevih dejavnosti ter prireditvah.

Pomembno je sprotno reševanje problemov, ki so vezani na izobraževanje otroka in vzgojno delovanje. Starši in šola si morajo medsebojno zaupati in usklajeno delovati.

Starši sodelujejo s šolo tudi tako, da ji finančno pomagajo s prostovoljnimi prispevki v Šolski sklad, ki je namenjen za izboljšanje kakovosti pouka z nabavo učnih pripomočkov in zunanjih igral.

Starši lahko vplivajo na delovanje šole preko Sveta staršev, ki ima sledeče naloge in pristojnosti:

- voli predstavnike staršev v Svet šole ter v druge organe in organizacije, ki zastopajo interese staršev;
- daje mnenje o predlogu programa razvoja šole in o letnem delovnem načrtu;
- opredeli način in zagotovi posredovanje informacij o svojem delu šole staršem v oddelkih;
- opredeli način in omogoči zbiranje pobud, predlogov in pritožb staršev v zvezi z vzgojno-izobraževalnim delom in organizacijo dela šole, ter jih obravnava;
- oblikuje mnenja in pobude, ki ga posredujejo predstavniki staršev v Svet šole ter druge organe in organizacije, ki zastopajo interese staršev;
- obravnava poročilo ravnatelja o vzgojno-izobraževalni problematiki in organizaciji dela šole;
- obravnava poročila, ki jih svetu posredujejo predstavniki staršev v Svetu šole, ter v drugih organih in organizacijah, ki zastopajo interese staršev;
- predlaga nadstandardne storitve in poda mnenje k predlogu ravnatelja o nadstandardnih storitvah;
- sprejema spremembe pravil delovanja Sveta staršev;
- opravlja druge naloge v skladu s predpisanimi pooblastili.

Uporabniki storitev (starši) želijo, da se izvajanje procesa izobraževanja, vzgoje in varstva otrok izraža na znanju, vedenju in razvoju otrok. To so kazalci, s katerimi ugotavljamo

učinkovitost posameznih delov procesa. Če zavod opravlja aktivnosti, ki prispevajo h kakovosti storitev in zadovoljijo pričakovanja staršev in družbe, potem je to eden izmed kazalcev uspešnosti poslovanja zavoda. Povečanje učinkovitosti (ko z danimi sredstvi ustvarimo največ) znižuje stroške poslovanja in vodi k povečanju gospodarnosti (ustvarjanje ob minimalnih stroških) in k povečanju uspešnosti (ustvarjanje kakovostnih storitev). (Pozeb, 37, 2010).

5.2.6 Donatorji in sponzorji, kot pomemben dejavnik uspešnosti

Donatorji in sponzorji vplivajo na uspešnost zavoda xy s financiranjem določenih storitev, projektov in nabave opreme vse za izboljšanje kakovosti delovanja šole.

Dobrodelnost je nekomercialna dejavnost, za katero podjetje ne pričakuje povračila (donatorstvo, mecenstvo). Dobrodelna dejavnost je lahko celo anonimna. Prejemnik donacije je lahko pravna ali fizična oseba, kar velja tudi za donatorja.

Pomembno pri donaciji je dejstvo, da donator praviloma sredstev ne da prejemniku za izvedbo neke določene storitve, ki bi bila tudi donatorju v korist, ali pa bi neposredno koristila le prejemniku.

Namen donacije je širši; s takšno podporo bo prejemnik skušal narediti nekaj splošno dobrega ali pa dosegel nek splošno koristen cilj, ki ga bodo koristili drugi in ne donator ter prejemnik (npr.: neko podjetje kot donator pomaga društvu, ki si prizadeva ljudem predstaviti slovenska dramska dela tako, da mu nameni sredstva za brezplačne kulturne prireditve, ki bi bile dostopne vsem).

Zavod in donator morata podpisati pogodbo o doniranju. Ko podpišemo pogodbo in sredstva tudi dobimo, izdamo donatorju potrdilo o prejemu donacije, ki ga bo ta potreboval za dokazovanje o izplačilu in za morebitno zmanjšanje osnove za plačilo davka na dohodek pravnih oseb. V tem primeru računa ne izstavljamo.

Sponzorstvo je poslovni partnerski odnos, v katerem se organizacija in sponzoriranec (posameznik ali organizacija) pogodbeno dogovorita za obojestransko koristno sodelovanje. Sponzor prejemniku nameni sredstva (denarna ali nedenarna), prejemnik pa se zaveže, da bo promoviral sponzorja na dogovorjen način.

Pomembno je natančno določiti, kakšna bo ta promocija, saj se na tak način izognemo morebitnemu kasnejšemu nezadovoljstvu sponzorja ali očitkom, da ga nismo korektno ali pravilno promovirali. Če se namreč v pogodbi zavežemo, da bomo objavili logotip sponzorja na prireditvi ali pa ga omenili med zahvalnim govorom, natančno vemo, kakšna je naša dolžnost. Če je ne izpolnimo, lahko sponzor zahteva vrnitev sredstev, če pa dolžnost izpolnimo, kot smo se zavezali (v pogodbi), je strah odveč. (<http://www.artservis.org/prirocnik/sponzorstvo.htm>, 21.1.2011)

Zavod xy vsako leto pridobi sredstva od svojih dobaviteljev in drugih domačih pravnih oseb za nabavo knjig, da lahko obogati knjižnico, v katero učenci zelo radi zahajajo. Vsak december šola organizira božični sejem, na katerem učenci predstavijo svoje ročne izdelke in krajani za njih prostovoljno prispevajo finančna sredstva.

Zavod xy vsa zbrana sredstva izključno nameni za izboljšanje kakovosti pouka za učence.

6 ANALIZA DOLOČENIH SEGMENTOV FINANČNEGA POSLOVANJA ZAVODA XY

V tem poglavju se bomo osredotočili na določene segmente finančnega poslovanja, ki glede na naše delovne izkušnje v javnih vzgojno izobraževalnih zavodih predstavljajo največje tveganje za neustrezno finančno poslovanje.

6.1 Pomen finančnega načrta in uresničevanje le-tega

Če javni zavod nima sprejetega finančnega načrta, obstaja tveganje, da sredstva za delo zavoda niso ustrezno načrtovana in usklajena s programom dela zavoda. Navodila o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/2000 in 122/2000) pravijo, da mora imeti finančni načrt splošni del in posebni del.

Takšna razmejitev je smiselna, ker je za splošni del finančnega načrta (pojasnila) odgovoren ravnatelj in ga tudi on pripravi ter posebni del (finančni), ki ga pripravi računovodja.

V finančnem delu morajo biti prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki posrednega uporabnika prikazani po ekonomski klasifikaciji, upošteva enotni kontni načrt.

V skladu z navodilom o finančnem načrtu zavod pripravi predlog finančnega načrta na podlagi izhodišč, ki veljajo tudi za občinski proračun. V 6. členu navodila o finančnem načrtu je določeno, da mora biti finančni načrt usklajen s programom dela. Finančni načrt mora prikazovati podatke za tri leta in sicer: realizirano preteklo leto, realizirano tekoče leto in načrt za prihodnje leto. Prav tako morajo biti prihodki in odhodki prikazani ločeni za javno službo in na tržno dejavnost (prodaja blaga in storitev na trgu).

Po 26. in 27. členu ZJF mora zavod uskladiti finančni načrt s sprejetim proračunom občine v 30 dneh po sprejetju občinskega proračuna. Tako usklajen načrt in potrjen od sveta zavoda pa mora šola poslati tudi ustanovitelju.

Finančni načrt je podlaga za obvladovanje stroškov. Če želi zavod obvladovati stroške, jih mora mesečno spremljati na osnovi potrjenega finančnega načrta, prav tako mora mesečno spremljati namensko porabo prihodkov. Pravočasno posredovanje ustreznih računovodskih informacij je bistveno za poslovne odločitve posloводства. Za gospodarno poslovanje zavoda je ključno zniževanje stroškov, ki ga dosežemo s ceno in količino storitev proizvodov, materiala in blaga. Posloводство mora iskati najugodnejšega dobavitelja in izdelovalca storitev ter proizvodov. Pri tem mora upoštevati zakon o javnih naročilih, ki omogoča izbiro najugodnejših ponudnikov.

6.1.1 Ugotovitve in predlogi

Finančni načrt šole je pripravljen ločeno za dve temeljni dejavnosti osnovnošolsko izobraževanje (šola) in predšolsko vzgojo (vrtec). Prav tako je pripravljen ločeno za javno službo in tržno dejavnostjo. Pri izdelavi finančnega načrta zavod upošteva določene izhodiščne predpostavke in sicer:

- število vpisanih otrok,
- število oddelkov,
- polna zasedenost oddelkov po zakonskih normativih,
- povprečna prisotnost otrok,
- število zaposlenih.

Vsa ta izhodišča vplivajo na obseg dejavnosti in ta posledično na obseg stroškov.

V finančnem načrtu šole so analitično izkazani stroški po namenih porabe opisno ter s številkami kontov, kot se izkazujejo za vodenje glavne knjige po predpisanem enotnem kontnem načrtu. Finančni načrt se je izkazoval za posamezne sklope namenskih sredstev: stroški materiala in storitev, stroški dela, amortizacija in drugo.

Prihodki in odhodki so bili izkazani po denarnem toku in ne po nastanku poslovnega dogodka. Takšen finančni načrt natančneje določa predvideno financiranje s strani občine in tudi ministrstva ter vključuje tudi denarni tok za investicije in investicijsko vzdrževanje.

V finančnem načrtu zavoda je izkazan plan nabave opreme ter investicijskih vlaganj. Izkazani viri se nanašajo na sredstva financiranja z ministrstva in občine.

Finančni načrt je prikazoval samo podatke, ki se nanašajo na prihodnje leto, ne pa tudi realizacijo preteklega leta in tekočega leta. Prav tako finančni načrt ni bil usklajen s sprejetim proračunom občine.

Priporočamo, da zavod v finančnem načrtu navede in pojasni tudi prihodke in odhodke preteklega leta in tekočega leta. Tudi vodstvu zavoda priporočamo, da poskuša uskladiti finančni načrt z ustanoviteljem.

6.2 Sredstva v upravljanju in upravljanje z njimi

Zakon o javnih financah v 67. členu določa, da so sredstva v upravljanju državno in občinsko premoženje. To premoženje je lahko finančno (denarna sredstva, terjatve, dolžniški vrednostni papirji, delnice, kapitalske naložbe ...) in stvarno premoženje (premičnine in nepremičnine). S stvarnim premoženjem se lahko razpolaga, upravlja, se ga daje v uporabo itd. Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin v 3. členu določa pomen tem pojmom in sicer:

- *razpolaganje s stvarnim premoženjem* pomeni vsak prenos lastninske pravice na drugo fizično ali pravno osebo, zlasti pa to pomeni prodajo, odsvojitve na podlagi menjave ali drug način odplačane ali neodplačane odsvojitve stvarnega premoženja ter vlaganje stvarnih vložkov v pravne osebe zasebnega in javnega prava;
- *upravljanje stvarnega premoženja* pomeni skrb za pravno in dejansko urejenost, investicijsko vzdrževanje, priprava, organiziranje in vodenje investicij v vseh fazah investicijskega procesa, oddajanje v najem, obremenjevanje s stvarnimi pravicami, dajanje stvarnega premoženja v uporabo in podobno;

- *uporaba stvarnega premoženja* pomeni neposredno oblast na posameznem stvarnem premoženju ali na njegovem delu in neposredno skrb zanj.

Ustanovitelj in lastnik zavoda xy je občina. Zavod je uporabnik in upravljavec stvarnega premoženja in ga neposredno uporablja, občina pa je lastnica stvarnega premoženja in je pristojna za ravnanje z njim. Uredba o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin (Ur. list RS, št. 84/04-55/09) v 2. členu povezuje pojma upravljavec in uporabnik.

Ker je zavod xy uporabnik in upravljavec stvarnega premoženja, se mora pri svojem upravljanju držati naslednjih načel, ki jih v 4. členu določa Zakon o stvarnem premoženju:

- *načelo gospodarnosti*, ki pravi, da mora upravljavec na vsak način zagotoviti gospodarno rabo stvarnega premoženja, tudi v primeru, ko ga ne potrebuje več in mora s prodajo ali z oddajo v najem zagotoviti gospodarno ravnanje. S stvarnim premoženjem je treba ravnati učinkovito, s čim manjšimi stroški in na podlagi metod, ki omogočajo najugodnejše rezultate za državo in samoupravne lokalne skupnosti (občine);
- *načelo enakega obravnavanja*, ki pravi, da mora upravljavec voditi postopke ravnanja s stvarnim premoženjem na način, ki zagotavlja enakopravno obravnavanje vseh udeležencev v postopku;
- *načelo preglednosti*, ki pravi, da upravljavec vodi postopke ravnanja s stvarnim premoženjem na način, ki zagotavlja preglednost vodenja postopkov in sprejemanja odločitev;
- *načelo javnosti*, ki pravi, da je potrebno s stvarnim premoženjem ravnati javno, razen kadar poseben zakon določa drugače.

Med zavodom in občino mora biti sklenjena pogodba o upravljanju, v kateri se jasno razmeji pristojnost in odgovornost zavoda, kot tudi občine.

Zavod mora voditi evidenco premoženja v upravljanju, kateri sledi tudi evidenca virov premoženja. Evidence premičnega premoženja se vodijo v skladu s predpisi, ki urejajo materialno in finančno poslovanje upravljavca.

Zakon o stvarnem premoženju v 13. členu govori tudi o premičnem premoženju katerega posamična nabavna vrednost presega 10.000 EUR. Za takšno osnovno sredstvo se mora narediti načrt ravnanja z njim in poročilo o realizaciji načrta.

6.2.1 Ugotovitve in priporočila

Med zavodom xy in občino ni sklenjene pogodbe o upravljanju s sredstvi, prav tako ne o financiranju teh sredstev. Stvarno premoženje se amortizira in nastaja strošek amortizacije, ki ga v svojih poslovnih knjigah zavede zavod. Finančna sredstva za pokrivanje stroška amortizacije sredstev v upravljanju mora zagotavljati občina. Ker občina ne zagotavlja sredstev za pokrivanje stroškov amortizacije, zavod oblikuje vir za pokrivanje stroškov amortizacije. Ta vir so obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje, ki se zmanjšuje za pokrivanje stroška amortizacije. Občina ta vir povečuje z občasnimi investicijami v zgradbo zavoda in nabavo osnovnih sredstev. Zavod za sprotno nabavo osnovnih sredstev uporablja vire ministrstva (letne dotacije) in lastne vire financiranja. Kljub temu, da financer vseh osnovnih sredstev ni občina, zavod vodi v svojih evidencah vsa sredstva kot sredstva v upravljanju.

Priporočamo, da zavod natančneje vodi evidenco premoženja, predvsem evidenco virov premoženja in osnovna sredstva v knjigovodskih evidencah loči na sredstva v upravljanju, lastna sredstva in sredstva ministrstva. Zavod in občina morata skleniti pogodbo o upravljanju s sredstvi premoženja, ker v nasprotnem primeru lahko pride do prekoračitve pooblastil o pridobivanju ter razpolaganju z njimi. Prav tako ima zavod xy v uporabi motorno vozilo, ki presega nabavno vrednost 10.000 EUR, za katerega bi občina morala sprejeti načrt ravnanja in od zavoda zahtevati poročilo o realizaciji načrta.

6.3 *Predstavitev izkazovanja prihodkov in odhodkov na javno službo in tržno dejavnost*

Javni zavodi, kot posredni proračunski uporabniki, lahko poleg dejavnosti javne službe, zaradi katere so bili ustanovljeni, opravljajo še druge dejavnosti, s katerimi dopolnjujejo svojo osnovno dejavnost oziroma skrbijo za optimalnejšo izkoriščanje kadrov in premoženja, s katerim opravljajo. To spremljajočo dejavnost v javnih zavodih imenujemo tržna dejavnost.

Javni zavodi imajo lahko opredeljeno možnost o izvajanju tržne dejavnosti z aktom o ustanovitvi, z zakonom ali s podzakonskimi predpisi. Zakon o računovodstvu (6. člen) zahteva, da se poslovne knjige in poročila vodijo ločeno za javno službo in tržno dejavnost, zato je razmejitev med njima nujna. Ob neustreznem spremljanju poslovanja javnih zavodov na javno službo in tržno dejavnost, lahko prihaja do pokrivanja obveznosti, nastalih iz naslova opravljanja dejavnosti prodaje blaga in storitve na trgu, iz proračunskih sredstev, kar pa pomeni nenamensko porabo sredstev javnih financ (Lah, 2007, 41).

6.3.1 *Ugotovitve*

Zavod xy se ukvarja s tržno dejavnostjo, ki obsega:

- storitev pripravljanja prehrane za zaposlene ter
- storitev dajanja telovadnice v uporabo.

Delež tržne dejavnosti je v zadnjih letih znašal največ do 1% vseh prihodkov. Storitve krijejo v celoti uporabniki sami in sicer za pripravo prehrane zaposleni, za uporabo telovadnice pa fizične osebe in športna društva. Pri razmejevanju odhodkov na odhodke za izvajanje tržne dejavnosti je bilo uporabljeno sodilo razmerje med prihodki od poslovanja doseženimi za javno službo in doseženimi pri tržni dejavnosti.

V aktu o ustanovitvi javnega zavoda xy je opredeljena možnost o izvajanju javne službe, in sicer: dejavnost vrtca in predšolsko izobraževanje, osnovnošolsko splošno izobraževanje in izobraževanje odraslih. Možnost za izvajanja drugih (tržnih) dejavnosti ni opredeljena.

6.3.2 *Predlagane rešitve*

Glede na dosedanje ugotovitve bi zavod moral sprejeti, veljavne akte, ki določajo pravila poslovanja, in ob upoštevanju dejanskega načina poslovanja zavoda, je nujno, da predstojnik (ravnatelj) zavoda pripravi predlog, ki bo podlaga za sprejem odločitve s strani ustanovitelja, tako glede vrste dejavnosti, ki jo zavod opravlja in načina opravljanja te dejavnosti ter spremljanja poslovanja. Nujno je da predstavniki občine in predstojniki zavoda skupaj oblikujejo ustrezne rešitve v zvezi z opredelitvijo in razmejitvijo dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti ter da ustanovitelj (občina) tudi sprejme odločitve.

6.4 *Problematika razmejevanja na dejavnosti in stroškovna mesta*

Ena pomembnejših določb zakona o računovodstvu je, da morajo poslovne knjige in poročila zagotavljati ločeno:

- spremljanje poslovanja
 - s sredstvi javnih financ,
 - z drugimi sredstvi za opravljanje javne službe,
 - s sredstvi pridobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu (z opravljanjem lastne dejavnosti), ter
- prikazovanje izida, doseženega z naštetimi sredstvi.

Da bi javni zavod kot določeni uporabnik lahko spremljal poslovanje in prikazoval izid na tak način, pa mora spremljati prihodke in odhodke za vsako dejavnost posebej, da se pravilno ugotovijo stroški, ki bodisi neposredno ali posredno pripadajo določeni dejavnosti. Take informacije pa lahko zagotavlja le urejeno stroškovno računovodstvo,

katerega končni izdelek je kalkulacija stroškov proizvodov, storitev, programov, dejavnosti in ne nazadnje organizacije kot celote (Čižman, 2011, 7-8).

Izkušnje v javnih zavodih kažejo, da pri določitvi prihodkov na tržno dejavnosti in na dejavnost javne službe ne prihaja do problemov, ker je iz dokumentacije navadno razvidno na katero vrsto dejavnosti se nanašajo.

Pri razmejevanju odhodkov, ki se nanašajo na tržno dejavnost in javno službo pa je žal drugače in javnim zavodom lahko prinaša velike težave. V 15. členu SRS 36 in v 23. ter 26. členu Pravilnika o letnem poročilu piše, da se odhodki lahko razmejujejo na podlagi sodil.

V kolikor pa sodila niso določena se lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti. To velja le za tiste odhodke oziroma stroške, za katere iz dokumentacije ni razvidno, na katero vrsto dejavnosti se nanašajo.

Stroške je vedno mogoče povezovati z mesti, na katerih so nastali, zato lahko govorimo o stroškovnih mestih. Stroškovno mesto se lahko opredeli kot funkcijsko, prostorsko in stvarno zaokrožen del organizacije, na katerem in v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški. Ugotavljanje stroškov po stroškovnih mestih je pomembno zato, da stroške lažje porazdelimo po stroškovnih nosilcih učinkih poslovnega procesa. Pomen ugotavljanja stroškov po stroškovnih mestih pa je tudi v tem, da ugotovimo, kje kaki stroški nastajajo in kdo je zanje odgovoren, ter na tej podlagi lahko sprejmemo ukrepe za zmanjšanje stroškov (Čižman, 2001, 9).

6.4.1 Ugotovitve

Zavod xy ima v svojih poslovnih knjigah opredeljeni dve splošni stroškovni mesti, ki istočasno predstavljata tudi dejavnosti zavoda in pomožna stroškovna mesta:

- stroškovno mesto vrtca (predšolska vzgoja),
- stroškovno mesto šole (osnovnošolsko izobraževanje in vzgoja).



Slika 7: Glavna in pomožna stroškovna mesta v zavodu xy

Vir: Lasten prikaz

Pri razmejitvi stroškov na glavni dejavnosti (predšolska vzgoja in osnovnošolsko izobraževanje) se uporabljajo dejanski stroški, ki so razvidni iz računov in ločeni na obe dejavnosti. Problem nastaja pri stroških, kjer iz računa ni razvidno, kateri dejavnosti pripadajo oziroma kolikšen delež stroškov pripada določeni dejavnosti.

Največji problem pri razmejitvi stroškov v zavodu xy je razmejitev stroškov na dejavnost šole in vrtea pri stroških, ki nastajajo pri pripravi obrokov prehrane.

Zavod ima namreč centralno kuhinjo, kjer se pripravlja hrana za vse dejavnosti. Stroški, ki nastajajo pri pripravi prehrane, so različni, nekatere, kot je strošek živil, zavod z lahkoto razvrsti med vrtec in šolo, ker se nabava živil vodi ločeno za vrtec in šolo in je z računov razvidno, kateri dejavnosti stroški pripadajo. V ostalih primerih, ko ni razvidno,

koliko stroškov pripada kateri dejavnosti, zavod stroške razdeli v enakem deležu na šolo in vrtec.

Zraven stroškov živil predstavlja velik strošek pri pripravi prehrane še elektrika, voda in komunalne storitve. Centralna kuhinja namreč nima odštevavnega števca za elektriko in vodo, kar predstavlja veliko težavo za razvrstitev porabe elektrike na stroškovno mesto kuhinje in ostalo zgradbo šole. Zavod se v tem primeru poslužuje lastne ocene porabe vode kuhinje, ki znaša 60%. Pri strošku elektrike pa se poslužuje ocene oziroma izkušnje iz preteklih let, ko je v kuhinji bil odštevavni števec in je takrat poraba elektrike za kuhinjo znašala okoli 35 % stroškov elektrike.

V dejavnosti šole se pojavljajo še pomožna stroškovna mesta, kjer se vrši tudi tržna dejavnost in sicer:

- **kuhinja**, kjer se pripravljajo obroki prehrane tudi za zaposlene in zunanje odjemalce;
- **telovadnica**, ki se oddaja v uporabo.

Za razmejevanje odhodkov na tržno dejavnost zavod nima določenih sodil in pri tem uporablja razmerje med doseženimi prihodki pri opravljanju določenih vrst dejavnosti.

6.4.2 Predlagane rešitve

Ker se v kuhinji kot v telovadnici opravljata obe dejavnosti - tako tržna kot javna služba je potrebno nujno določiti sodila oziroma merila za ločevanje odhodkov oziroma stroškov na javno službo in tržno dejavnost.

Predlagana sodila za stroškovno mesto telovadnice

Pri telovadnici predstavljajo največji problem razmejitev stroškov elektrike, ogrevanja, vode, odvoz smeti in material za čiščenje.

V konkretnem primeru za vse te stroške prihajajo skupni računi za celotno zgradbo. Prvi korak za razmejitev stroškov je določiti delež teh stroškov na stroškovno mesto telovadnice. Za strošek elektrike in vode bi bila najboljša rešitev namestitev odštevavnega števca za telovadnico. Občina, kot lastnica zgradbe in financer zavoda ima pri tem

odločilno besedo, zaradi dodatnega financiranja. Če to ne bo izvršeno, mora zavod sam podati oceno porabe elektrike in vode v telovadnici. Drugi korak je ugotoviti primerno sodilo za razmejitev stroškov med tržno dejavnostjo in javno službo. Pri razmejitvi stroškov na ti dve dejavnosti se lahko uporablja čas uporabe telovadnice, kot primerno merilo oziroma sodilo.

Pri porabi kurjave se lahko uporablja sodilo, ki predstavlja razmerje med kvadraturo telovadnice in kvadraturo celotne ogrevane zgradbe. Ko ima zavod s sodili določen strošek ogrevanja za telovadnico, se s sodili v tem primeru število ur uporabe, razvrsti strošek na tržno dejavnost in javno službo.

Predlagane rešitve za stroškovno mesto kuhinje

Največji problem pri razmejevanju stroškov v zavodu predstavlja prav stroškovno mesto kuhinje. Zavod ima namreč centralno kuhinjo, v kateri se kuha tako za dejavnost šolske vzgoje (šola), kot za dejavnost predšolske vzgoje (vrtec) in tržne dejavnosti (priprava hrane za delavce in zunanje odjemalce). Za razmejitev stroškov vode in elektrike na stroškovno mesto kuhinje je potrebno vgraditi odševalne števec, drugače mora zavod še naprej sam podati oceno deleža stroškov na stroškovno mesto kuhinje. Nato se s sodilom določi kako razmejevati stroške na tržno dejavnost in javno službo. Predlagamo, da se pri razmejevanju stroškov vzame za merilo število obrokov, ki se pripravljajo za otroke (javna služba) in za zaposlene ter zunanje odjemalce (tržna dejavnost).

7 ZAKLJUČEK

Ker smo v diplomskem delu proučevali javni vzgojnoizobraževalni zavod, ki spada med neprofitne organizacije, smo predstavili glavne značilnosti teh organizacij, njihovo organiziranost, funkcije ter značilnosti in posebnosti računovodenja javnih zavodov.

V tretjem poglavju smo ugotavljali razlike med uspešnostjo profitnih in neprofitnih organizacij. Glavni cilj profitnih organizacij, kot že samo njihovo ime pove, je ustvarjanje profita oziroma dobička. Poslanstvo neprofitnih organizacij ni doseganje dobička, temveč zadovoljstvo uporabnikov njihovih storitev. Kljub temu morajo neprofitne organizacije s sredstvi ravnati gospodarno, torej s čim nižjimi stroški.

Nadalje smo spoznavali tradicionalno oziroma finančno merjenje in nefinančno merjenje uspešnosti organizacij. Ker imajo finančna proučevanja merjenja uspešnosti organizacij slabosti, predstavljajo po različnih merilih le še eno tretjino presoje o poslovni uspešnosti organizacij. Zato prihaja v ospredje nefinančno merjenje uspešnosti organizacij, kot so: zadovoljstvo kupcev in uporabnikov storitev, kakovost ustvarjenih učinkov, rast zaposlenih, donacije dobrodelnim organizacijam, pravična konkurenca in globalna področja. Podjetja, ki dajejo poudarek na ta merila so družbeno odgovorna podjetja.

V četrtem in petem poglavju smo na kratko predstavili javni vzgojnoizobraževalni zavod xy in analizirali dejavnike uspešnosti in učinkovitosti. Notranji dejavniki, ki vplivajo na uspešnost in učinkovitost zavoda so: vodenje in etika, zaposlenci, odnos do dela, komuniciranje, dobra klima v delovnem okolju itd. Ti dejavniki se med seboj prepletajo in dopolnjujejo. Brez dobrega vodenja ni dobre komunikacije, brez dobre komunikacije ni dobre informiranosti itd. Vse to pa vpliva na klimo v organizaciji in če je ta slaba, lahko vodi v slabe medsebojne odnose zaposlenih in premajhno zavzetost za delo.

Zavod se mora nenehno prilagajati zunanjim dejavnikom uspešnosti, ki so istočasno zunanje okolje zavoda. Država, občina, uporabniki storitev itd. imajo različne interese in zavod se mora nenehno odzivati in prilagajati na njihove zahteve in vpliv. Dobro sodelovanje med zavodom in občino je velikega pomena za uspešno delovanje določenih segmentov poslovanja. Razumevanje lokalne skupnosti za določene finančne probleme

zavoda, lahko v veliki meri pripomore k izboljšanju kakovosti storitev in zadovoljstvu uporabnikov.

V šestem poglavju smo se seznanili z določenimi segmenti finančnega poslovanja zavoda xy, ki predstavlja največje tveganje za neustrezno finančno poslovanje. Finančni načrt je eden izmed pomembnih dejavnikov, ki nam kaže, ali so sredstva ustrezno načrtovana in usklajena s programom dela. Če zavod dosledno uresničuje dobro pripravljen finančni načrt, je tudi poraba sredstev namenska in usklajena s predpisi in zakoni. Finančni načrt je namreč podlaga za obvladovanje stroškov in mora biti usklajen z ustanoviteljem zavoda. Zavod xy mora s sredstvi ravnati pregledno in odgovorno, kot dober gospodar. Ustanovitelj, v našem primeru občina, posveča premalo pozornosti tako finančnemu načrtu zavoda kot sredstvom v upravljanju, saj finančnega načrta ne potrdi in ne sklene pogodbe z zavodom o sredstvih v upravljanju. Velik problem predstavlja zavodu xy razmejevanje stroškov na tržno dejavnost in javno službo. Različne dejavnosti se namreč izvajajo v istih prostorih in iz prejetih računov ni razvidno kateri dejavnosti pripadajo oziroma kakšen delež pripada določeni dejavnosti. Zato smo predlagali rešitve z določitvijo meril oziroma sodil.

Javni zavodi morajo ravnati transparentno in gospodarno ter se nenehno prilagajati zunanjemu okolju, ki je lahko njihov zaveznik in kritik. Glede na vse naštetu morajo za uspešno in učinkovito poslovanje biti zaslužni predvsem zaposleni. Še tako ugodne razmere na trgu in v okolju v katerem organizacija deluje, ne pomenijo nič, če niso pravi ljudje ob pravem času na pravem mestu.

Glede na navedeno ugotavljamo, da smo v celoti izpolnili postavljene cilje diplomske naloge in preverili, potrdili oziroma s predlogi podkrepili postavljene hipoteze.

8 UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI

8.1 Literatura

1. Bizjak, B.: *Financiranje predšolske vzgoje, Analiza primera izbrane občine in vrtca*, Diplomsko delo, Koper, Fakulteta za management, 2006.
2. Dominko, Š., Hojak S., Petejan, A.: *Poslovodno računovodstvo*, Academia d.o.o., Maribor, 2008
3. Dorič, B.: *Posebnosti računovodstva javnih zavodov*, Specialistično delo, Ljubljana, Ekonomska fakulteta, 2007.
4. Horvat, T.: *Priprava pravilnika o računovodstvu in drugih notranjih aktov javnega Zavoda*, Šola za ravnatelje, Ljubljana, 2006.
5. Kolenc, T., Logar, D.: *Analiza bilanc in revizija*, Academia, d.o.o., Maribor, 2008.
6. Kralj, M., Ivanuša, M., Križman, A.: *Organizacija in menedžment podjetja*, Academia, d.o.o., Maribor, 2007.
7. Lah, M.: *Računovodstvo v javnih zavodih v povezavi s tveganji*, Ljubljana, 2007.
8. Pozeb, I.: *Obvladovanje stroškov v javnem vzgojno izobraževalnem zavodu za predšolsko vzgojo*, Diplomsko delo, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2010.
9. Rus, V.: *Management v neprofitnih organizacijah*, Založba Didakta, Radovljica, 1994.

8.2 Internetni viri

1. <http://209.85.129.132/search?q=cache:yipdwnSgOA4J:www.najblog.com/media/1148/200611>, dne 23.1.2011
2. <http://www.ujp.gov.si/dokumenti/dokument.asp?id=12>, dne 23.1.2011
3. <http://www.radiostudent.si/projekti/ngo/teksti/Hrovatin.html>, dne 24.1.2011
4. <http://www.google.si/search?hl=sl&source=hp&q=razlika+med+u%C4%8Dinkovitos+tjo+in+uspe%C5%A1nostjo+podjetja&meta=&aq=f&oq=>, dne 26.1.2011
5. <http://www.dialogos.si/slo/objave/clanki/nefinancna-merila/>, dne 18.7.2011
6. <http://www.erevir.si/Moduli/Clanki/Clanek.aspx?ModulID=1&KategorijaID=11&ClanekID=555>, dne 16.01.2010
7. <http://www.dialogos.si/slo/objave/clanki/prvinsko-vodenje/>, dne 19.1. 2010
8. <http://www.telesat.si/~user239/posebnostivodenja.pdf>, dne 19.1.2010
9. http://www.solazaravnatelje.si/datoteke/File/Erculj_Koren_O_vodenju_VIZ%20.pdf, dne 19.01.2010
10. http://209.85.129.132/search?q=cache:dPgU9hmvw68J:www.mszs.si/eurydice/pub/avtonomija/Avtonomija_odgovornost_Slovenija.pdf+avtonomija+odgovornost+pedago%C5%A1ke+zadol%C5%BEitve&cd=1&hl=sl&ct=clnk&gl=si, dne 19.01.2010
11. <http://www.google.si/search?hl=sl&source=hp&q=kdo+vpliva+na+cilje&meta=&aq=f&oq=>, dne 20.7.2011
12. <http://www.fm-kp.si/zalozba/ISBN/961-6268-83-x/135-144.pdf>, dne 19.01.2010
13. http://209.85.129.132/search?q=cache:dPgU9hmvw68J:www.mszs.si/eurydice/pub/avtonomija/Avtonomija_odgovornost_Slovenija.pdf+avtonomija+in+odgovornost&cd=1&hl=sl&ct=clnk&gl=si, dne 16.1.2010
14. <http://www.artservis.org/prirocnik/sponzorstvo.htm>, dne 21.1.2011

8.3 Viri

1. Čižman, M.: *Razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih*, revija IKS, številka 6, letnik 2011.
2. Koželj, S.: *Vloga vodje računovodstva v današnjih razmerah*, revija IKS, številka 7, letnik 2009.
3. *Navodila o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov* (Ur. list RS, št. 91/2000 in 122/2000).
4. *Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti* (Ur. list RS, št. 109/2007).
5. *Zakon o javnih financah* (Ur. list RS, št. 79/1999, št. 124/2000, št. 79/2001, št. 30/2002, št. 14/2007, št. 109/2008 in št. 49/2009).
6. *Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin* (Ur. list RS, št. 14/07).
7. *Zakon o zavodih* (Ur. list RS, št. 12/91 – 127/06).
8. *Zakon o računovodstvu* (Ur. list, št. 12/1991).