

**VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

**ANALIZA IN REALIZACIJA FINANČNEGA NAČRTA
ZA OBDOBJE 2004–2008 V JAVNEM ZAVODU**

Kandidatka: Milanka Vodušek

Študentka študija ob delu

Številka indeksa: 11190122624

Program: Računovodja

Mentor: dr. Vlasta Črčinovič-Krofič

Maribor, december 2009

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKE NALOGE

Podpisana Milanka Vodušek, št. indeksa 11190122624, sem avtorica diplomske naloge z naslovom Analiza in realizacija finančnega načrta za obdobje 2004–2008 v javnem zavodu ,

ki sem jo napisala pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinovič-Krofič.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela.
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, 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; UL št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili.
- Skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

Maribor,

Podpis študenta:

ZAHVALA

Za strokovno vodenje, nasvete in pomoč pri izdelavi diplomske naloge se iskreno zahvaljujem mentorici dr. Vlasti Črčinovič-Krofič.

Prav tako bi se rada zahvalila ravnateljici mag. Mirjani Ivanuša-Bezjak za prijaznost in pomoč pri prvih začetkih nastajanja do samega zaključka diplomske naloge.

Posebna zahvala velja moji družini in staršem, ki so me v času študija spodbujali in namesto mene naredili marsikatero družinsko obveznost.

Zahvaljujem se tudi javnemu zavodu X, ki mi je študij omogočil.

Zahvaljujem se lektorju Janezu Bostiču za lektoriranje diplomske naloge.

POVZETEK

Javni zavodi s področja kulture so neprofitne organizacije, ki jih ustanovi država ali lokalna skupnost za zadovoljevanje širših družbenih potreb. Financirani so iz državnega ali občinskega proračuna in s svojo dejavnostjo ustvarijo le majhen delež lastnega prihodka. Financiranje in vse ostale obveznosti do ustanovitelja so usklajene s pogodbo. Zavod je dolžan sestaviti finančni načrt za vsak projekt posebej in za zavod kot celoto. Finančni načrt je načrt gospodarjenja z denarnimi sredstvi v načrtovanem obdobju, povezan z načrtovanjem prejemkov in izdatkov.

Pred izdelavo finančnega načrta je treba narediti predračune posameznih projektov, ki se bodo izvajali v določenem časovnem obdobju. Za zavod kot celoto je zelo pomembno, da analizira sprejeti finančni načrt z realiziranim ter ugotovi odmike in poišče vzroke za njihov nastanek, kajti to so informacije, ki bodo omogočale lažje in realnejše finančno načrtovanje v prihodnjem obdobju.

Zavodi morajo sredstva trošiti kar najbolj ekonomično, da lahko izvedejo vse projekte, ki so načrtovani v določenem časovnem obdobju, obenem pa si morajo prizadevati za čim večjo učinkovitost in uspešnost svojega poslovanja.

Ključne besede: javni zavodi s področja kulture, neprofitne organizacije, finančni načrt, predračunavanje projektov, analiziranje finančnega načrta, ugotavljanje odmikov, iskanje vzrokov za njihov nastanek, upoštevanje rezultatov v prihodnjem obdobju.

ABSTRACT

Public institutions in the field of culture are non-profit organizations established by the state or local government for meeting the broader social needs. They are financed by the state or municipal budget. Their own activities make only a small share of own revenue. Financing and all other obligations towards the founder are harmonized with the contract. The Institute is obliged to draw up a financial plan for each project separately and for the Institute as a whole. A financial plan is a plan management of cash and cash equivalent in the planning period associated with the planning of revenue and expenditure.

However, before drawing up a financial plan it is necessary to make a cost estimate of individual projects to be implemented in the planned period. For the Institute as a whole it is very important to analyze the accepted financial plan with the realized one and to identify deviations and to find reasons for their incurrence since this information will enable a better and more realistic financial planning in the period ahead.

Institutions must spend financial funds and resources economically and reasonably in order to implement all planned projects and at the same time should seek to maximize the effectiveness and efficiency of operating activities.

Keywords: public institutions in the field of culture, non-profit organizations, financial plan, budgeting projects, analyzing the financial plan, identifying deviations and finding reasons for their incurrence, considering results in the period ahead.

KAZALO

1	UVOD.....	8
1.1	Organizacija – zavod	8
1.2	Opredelitev obravnavane zadeve.....	8
1.3	Namen, cilji in osnovne trditve	8
1.4	Predpostavke in omejitve raziskave	9
1.5	Predvidene metode raziskovanja	10
2	PRIDOBITNE IN NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE	11
2.1	Pridobitne organizacije	11
2.2	Nepridobitne organizacije.....	12
2.3	Javni zavodi	14
2.3.1	Financiranje javnih zavodov.....	16
2.3.2	Tržna dejavnost v javnih zavodih.....	18
3	FINANČNI NAČRT	19
3.1	Pomen in razvoj finančnega načrtovanja.....	19
3.2	Tradicionalno finančno načrtovanje	19
4	PREDSTAVITEV JAVNEGA ZAVODA X S PODROČJA KULTURE.....	21
4.1	Predstavitev predračunavanja v javnem zavodu.....	23
4.2	Finančno načrtovanje v javnem zavodu x s področja kulture	26
4.3	Primer finančnega načrta v javnem zavodu x s področja kulture.....	27
5	ANALIZA FINANČNIH NAČRTOV OD LETA 2004–2008 V JAVNEM ZAVODU X S PODROČJA KULTURE.....	32
6	SKLEP	39
7	UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI	41

KAZALO TABEL

Tabela 1: Pridobitne organizacije	12
Tabela 2: Nepridobitne organizacije.....	14
Tabela 3: Primer predračuna predstave	25
Tabela 4: Finančni načrt prihodkov za leto 2005 v EUR in deležih.....	28
Tabela 5: Realizacija FN prihodkov za leto 2005 v EUR in deležih.....	29
Tabela 6: Finančni načrt odhodkov za leto 2005 v EUR in deležih	29

Tabela 7: Realizacija FN odhodkov za leto 2005 v EUR in deležih	30
Tabela 8: Finančni načrti prihodkov MK in realizacija le-teh od leta 2004–2008	32
Tabela 9: Finančni načrt lastnih prihodkov in realizacija le-teh od leta 2004–2008	33
Tabela 10: Finančni načrt sponzorskih in donacijskih sredstev od leta 2004–2008	34
Tabela 11: Finančni načrt odhodkov (stroškov) materiala in realizacija le-teh od leta 2004–2008	35
Tabela 12: Finančni načrt odhodkov (stroškov) storitev in realizacija le-teh od leta 2004–2008	36
Tabela 13: Finančni načrt odhodkov za avtorske honorarje in realizacija le-teh od leta 2004–2008	37
Tabela 14: Finančni načrt odhodkov za plače in realizacija le-tega od leta 2004–2008	38

KAZALO SLIK

Slika 1: Tradicionalni proces finančnega načrtovanja	20
Slika 2: Organigram javnega zavoda x s področja kulture	22

KAZALO GRAFOV

Graf 1: Finančni načrt prihodkov v deležih za leto 2005	28
Graf 2: Realizacija FN prihodkov v deležih za leto 2005	29
Graf 3: Finančni načrt odhodkov za leto 2005 v deležih	30
Graf 4: Realizacija FN odhodkov v deležih za leto 2005	30
Graf 5: Finančni načrt prihodkov MK in realizacija le-teh od leta 2004–2008	32
Graf 6: Finančni načrt lastnih prihodkov in realizacija le-teh od leta 2004–2008	33
Graf 7: Finančni načrt in realizacija sponzorskih in donacijskih sredstev od leta 2004–2008	34
Graf 8: Finančni načrt odhodkov (stroškov) materiala in realizacija le-tega od leta 2004–2008	35
Graf 9: Finančni načrt (odhodkov) stroškov storitev in realizacija le-teh v letih 2004–2008	36
Graf 10: Finančni načrt odhodkov za avtorske honorarje in realizacija le-teh od leta 2004–2008	37
Graf 11: Finančni načrt odhodkov za plače in realizacija le-tega od leta 2004–2008	38

1 UVOD

1.1 Organizacija – zavod

Javni zavod x je eden največjih na področju kulturne dejavnosti v severovzhodni Sloveniji. Pod eno streho združuje tri organizacijske enote. Dejavnost zavoda je umetniško ustvarjanje in poustvarjanje. Poslanstvo zavoda je trajno in nemoteno izvajanje programov ter projektov, posredovanje umetniške ustvarjalnosti na področjih gledaliških, opernih in plesnih predstav, koncertih ter drugih dejavnosti v lokalnem, regionalnem in mednarodnem prostoru. V javnem zavodu je redno zaposlenih 327 članov, honorarno pa več kot 160.

1.2 Opredelitev obravnavane zadeve

V diplomski nalogi bomo raziskovali proces finančnega načrtovanja in spremljanje realizacije le-tega v javnem zavodu s področja kulture za obdobje petih let.

V javnih zavodih s področja kulture je finančni načrt izrednega pomena, saj je to osnova, na podlagi katere lahko zavod sploh kandidira za proračunska finančna sredstva, ki jih razporeja Ministrstvo za kulturo RS (v nadaljevanju MK). Javni zavodi morajo v skladu z navodilom o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskega proračuna pripraviti letni finančni načrt, v katerem morajo biti prikazani vsi predvideni prejemki in izdatki v prihodnjem koledarskem letu.

Finančno načrtovanje se ne more začeti, dokler ni vsebinsko potrjen program predstav za prihodnje leto. Le potrjeni in sprejeti program predstav se finančno ovrednoti, to pomeni, da se izdelajo predračuni za vsako predstavo posebej in se združijo v finančni načrt javnega zavoda. Vsebina programa in finančnega načrta za proračunske uporabnike ni strogo predpisana, ampak jim je vsaj delno prepuščeno, da sami odločajo, kaj bodo vključili v svoje programske in finančne načrte.

1.3 Namen, cilji in osnovne trditve

Naš namen je s pomočjo razpoložljivih podatkov poudariti pomen finančnega načrtovanja v javnem zavodu in ugotoviti odstopanja med načrtovanim in uresničenim stanjem. Za finančno načrtovanje v neprofitnem sektorju velja, da vsi, ki naj bi zagotavljali sredstva za

sofinanciranje, želijo poznati predvidene rezultate procesa načrtovanja, tako programskega kot tudi finančnega.

Cilj diplomskega dela je predstaviti celovit potek priprave finančnega načrta, realizacije tega in ugotoviti vzroke za odstopanja. Prikazali bomo predračunavanje posameznega projekta – predstave, nato bomo posamezne predračune združili v finančni načrt, kjer bomo upoštevali tudi prihodke in odhodke. Na koncu bomo primerjali finančni načrt z realizacijo in ga tudi analizirali.

Osnovna trditev v diplomski nalogi je, da je končni finančni načrt v veliki meri odvisen od metode predračunavanja. V javnem zavodu se uporablja metoda rastočega predračunavanja, ki pa ima veliko slabost, saj se nepravilnosti iz enega obdobja vlečejo v naslednje. Veliko boljše bi bilo uporabiti ničelno predračunavanje, ker je veliko bolj realno. Vse to zahteva dobro poznavanje problematike, tako s strokovnega kot tudi z umetniškega vidika. Za natančno pripravo finančnega načrta bi potrebovali več časa in primerno usposobljen strokovni kader.

1.4 Predpostavke in omejitve raziskave

Računovodstvo v javnih zavodih s področja kulture se razlikuje od računovodstva v privatnih podjetjih že zaradi poslanstva in lastništva podjetja.

V zaključni nalogi izhajamo iz naslednjih predpostavk:

- priprava ustreznega predračuna predstave,
- priprava finančnega načrta,
- realizacija finančnega načrta,
- analiza vzrokov za odmike med finančnim načrtom in končno realizacijo programa.

Omejitve pri pripravi diplomske naloge so predvsem pomanjkanje strokovne literature s tega področja. Za praktičen del naloge bomo uporabili dejanske podatke iz finančnih načrtov za obdobje 2004–2008 in analizirali odmike med posameznimi leti. Zaradi varovanja podatkov bo javni zavod obravnavan kot javni zavod x.

1.5 Predvidene metode raziskovanja

V diplomskem delu bomo uporabili poslovno raziskavo, ki bo osredotočena na predračun in finančni načrt javnega zavoda, pri tem pa bomo poudarili tudi posebnosti računovodstva v javnih zavodih s področja kulture. Poslovna raziskava je statična, saj se nanaša na preteklo in sedanjo sestavo posameznih postavk v finančnem načrtu zavoda. Pri teoretičnem delu bomo uporabili metodo deskripcije ali opisovanja ter metodo kompilacije oziroma uporabo različnih informacij iz strokovne literature različnih avtorjev.

Pri praktičnem poglavju bodo na voljo podatki in informacije o javnem zavodu, ki so na voljo v internih virih.

2 PRIDOBITNE IN NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE

2.1 Pridobitne organizacije

Ekonomska teorija govori o tem, da sta osnovni cilj in motiv gospodarjenja pridobitne organizacije maksimiranje dobička za lastnike, kajti dobiček je glavni cilj delovanja pridobitne organizacije, ki zadovolji lastnike. Ena od temeljnih značilnosti dobička je namreč ta, da pripada lastniku (podjetniku) in si ga lahko izplača. Pripada mu zato, ker nosi podjetniško tveganje. Temu je podrejeno celotno poslovanje tovrstne organizacije oziroma podjetja. Smoter poslovanja pridobitne organizacije je izrazito ekonomski (Turk, 2003, 83–89). Poleg ustvarjanja dobička je izrednega pomena za pridobitne organizacije še produktivnost (proizvodnost) in ekonomičnost (gospodarnost) poslovanja.

Produktivnost je definirana kot tehnološka učinkovitost poslovanja (količina poslovnih učinkov/povprečno število zaposlencev), na katero vplivajo tehnično-tehnološki (posebnosti proizvoda, tehnološkega procesa, delovnih sredstev, predmetov dela, delovnih razmer ali ravni tehnične opremljenosti), družbeni (visoke cene predmetov dela, ki narekujejo zamenjavo s cenejšimi) in organizacijski dejavniki (strokovnost zaposlencev, intenzivnost dela, organiziranost dela) (Turk, 1993, 274).

V današnjem času uspevajo samo tista podjetja, ki so se sposobna hitro prilagoditi trenutnim razmeram na trgu in ki so uspešnejša od konkurence. Da se pridobitne organizacije uveljavijo na trgu, je odvisno od kakovosti izdelka ali storitve in cene. Večinoma skušajo podjetja z agresivnimi marketinškimi potezami povečati svoj tržni delež (Trunk Širca, Tavčar, 1998, 2–11). Za uspešno poslovanje profitne organizacije je potreben managerski kader, ki »obvlada« strateški management in razpolaga z ustreznimi osebnostnimi lastnostmi. Strokovnjaki imajo strokovne interese, ki niso vedno nujno enaki ciljem organizacije. Mnoge pridobitne organizacije so zadržane do postavljanja ozko usmerjenih strokovnjakov za izvršne managerje. V sodobnih podjetjih ima management na skrbi predvsem učinkovitost in uspešnost organizacije, lastniki pa posredno obvladujejo organizacijo.

Tabela 1: Pridobitne organizacije

PRIDOBITNE ORGANIZACIJE	
JAVNE ORGANIZACIJE	• Javna podjetja
NA POL JAVNE ORGANIZACIJE	• Javna podjetja z udeležbo zasebnega kapitala • Zasebna podjetja s koncesijo
ZASEBNE ORGANIZACIJE	• Podjetja • Samostojni podjetniki • Gospodarske družbe - osebne - kapitalske • Povezane družbe • Banke

Vir: Trunk Širca, Tavčar, 1998, 7

2.2 Nepridobitne organizacije

Pojem nepridobitne organizacije (nonprofit organization, nonprofit association ali nonprofit corporation) izhaja iz ameriške teorije managementa (Trunk Širca, Tavčar, 1998, 3).

Nepridobitne organizacije imajo za svoj cilj proizvodnjo storitev, ki jo ciljna populacija najbolj potrebuje. Bistvo neprofitne organizacije ni v pridobivanju dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb, dobrodelne ali splošno koristne dejavnosti, izpolnjujejo vnaprej postavljene naloge, kar pa ne izključuje težnje k čim boljšemu finančnemu rezultatu. Te organizacije morajo dobiček porabiti za opravljanje in razvoj osnovne dejavnosti, zaradi katere so bile ustanovljene, in ga ne smejo deliti (Kamnar, 1999, 29–32).

Nepridobitno organizacijo, kot vsako organizacijo, ustanovijo lastniki oziroma ustanovitelji zato, da bi jim dajala želene koristi. Po teh koristih določijo smotre (temeljne cilje) in njim podrejene cilje ter merila in standarde za doseganje teh smotrov in ciljev s strategijami. Smotri nepridobitne organizacije so nepridobitni in praviloma niso neposredno merljivi v denarju: koristi lastnikov oziroma ustanoviteljev so lahko materialne ali nematerialne, neposredne ali posredne. Nepridobitne organizacije delujejo v javnem interesu in je njihov namen trajno zagotavljati storitve in dobrine, ki so pogoj za uspešno delovanje družbe kot celote. V sodobnem svetu zavzemajo nepridobitne organizacije vedno pomembnejše mesto od

pridobitnih. So nadvse raznolike: zajemajo vso javno upravo, šolstvo, zdravstvo, socialo, kulturo, društva, šport, dobrotelost. Na nepridobitne organizacije imata mnogokrat odločilen vpliv država kot vir sredstev in politika, ki lahko vpliva na razporejanje teh sredstev. Za delovanje organizacije prejemajo sredstva iz državnega ali javnega proračuna, iz članarin in prispevkov članov in uporabnikov, sponzorjev. Strategija je kratkoročna, poslanstvo pa je boljša kakovost življenja uporabnikov, morebiten dobiček se vlaga v lastno dejavnost. Predračuni (finančni načrti) so instrument nadzorovanja (Trunk Širca, Tavčar, 1998, 2–9).

Na usmeritve in delovanje nepridobitne organizacije vplivajo številni udeleženci iz notranjega in zunanjega okolja. Med temi udeleženci in nepridobitno organizacijo so dinamična razmerja moči in vplivov.

Zunanje okolje nepridobitne organizacije sestavljajo:

- udeleženci, ki dajejo sredstva (denarna, materialna, delo, znanje);
- udeleženci, ki dajejo legitimnost (primerno upravičenost, usposobljenost, uglednost);
- uporabniki, ki uživajo koristi storitev nepridobitne organizacije – za protivrednost (članarina, plačilo, prispevek sponzorja);
- konkurenti: druge nepridobitne in pridobitne organizacije, skupine in posamezniki, ki se potegujejo za iste vire sredstev ali iste uporabnike.

Notranje okolje nepridobitne organizacije sestavljajo:

- managerji,
- strokovnjaki,
- kvalificirano in nekvalificirano osebje.

Managerji in drugi udeleženci v organizaciji se poslužujejo različnih taktik v medsebojnih odnosih in se povezujejo v notranja zavezništva. Imajo lastne smotre, moč, obnašanje, privrženost, so profesionalni in prostovoljski udeleženci. Tako nastajajo med zunanjimi in notranjimi udeleženci stalna razmerja. Managerji so nosilci usklajevanja interesov, pri čemer pa se poslužujejo metod večšin pogajanj. Zaradi spremenljivih interesov udeležencev ter zato tudi smotrov je za nepridobitne organizacije posebej pomembno vseobsežno in celovito

snovanje ciljev in strategij, za doseganje teh ciljev pa je strateški management (Trunk Širca, Tavčar, 1998, 16, 38).

Tabela 2: Nepridobitne organizacije

NEPRIDOBITNE ORGANIZACIJE	
JAVNE ORGANIZACIJE	• organi in organizacije, ki izvajajo funkcije države • organi lokalnih skupnosti • javni zavodi: šole, bolnišnice, zavodi za zaposlovanje, zavodi za zdravstveno varstvo ... • javni gospodarski zavodi: zavodi za radioaktivne odpadke, Center za promocijo turizma ipd.
NA POL JAVNE ORGANIZACIJE	• gospodarske zbornice • obrtne zbornice
ZASEBNE ORGANIZACIJE	• zavodi • zadruge • gospodarska interesna združenja • politične stranke • društva • ustanove • verske skupnosti • sindikati • poklicna združenja • dobrodelne organizacije • organizacije potrošnikov

Vir: Trunk Širca, Tavčar, 1998, 7

2.3 Javni zavodi

Zavod je tipična pravno-organizacijska oblika, predvidena za opravljanje neprofitnih dejavnosti, kot gospodarski zavod pa tudi za opravljanje druge dejavnosti. Zavod je lahko zasebni, javni ali zavod s pravico javnosti. Razlike med njimi so predvsem v namenu ustanovitve in v tem, kdo ga lahko ustanovi. Javni zavod lahko ustanovi država, občina ali druga oseba javnega prava, včasih tudi v soustanoviteljstvu. Ustanovi ga za opravljanje javne službe, lahko pa tudi za opravljanje druge nepridobitne družbene dejavnosti, če se opravlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo (Kamnar, 1999, 78).

Kadar govorimo o zavodih, mislimo na zavode po zakonu o gospodarskih javnih službah ali zavode po zakonu o zavodih. V zavodih, ki so ustanovljeni po zakonu o gospodarskih javnih službah, imenovanih gospodarski javni zavodi, se računovodstvo vodi tako, kot je določeno za gospodarske družbe oziroma javna podjetja. V bistvu gre tu za opravljanje gospodarskih dejavnosti, kjer dobiček ni edini cilj njihovega delovanja.

Zavodi, ki so oblikovani po zakonu o zavodih, so organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje javnih služb, kamor sodijo dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanja dobička. Zavodi, ki se ustanovijo za opravljanje javnih služb, so javni zavodi. Te ustanovijo država, občine in druge z zakonom pooblaščen osebe. Soustanovitelji zavoda so lahko tudi druge pravne in fizične osebe. Zavod se ustanovi le, če so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek njegovega dela (Turk, Kavčič, Koželj, Kokotec - Novak, 1996, 198–199).

Organi zavoda po Zakonu o zavodih (1991) so:

- *Svet zavoda* sestavljajo predstavniki ustanovitelja, delavcev, zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Svet zavoda sprejema statut ali pravila in splošne akte zavoda, programe dela in razvoja zavoda, sprejema uresničevanje programov razvoja in dela, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda.
- *Direktor zavoda* je poslovodni organ zavoda, ki organizira in vodi delo ter poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Imenuje in razrešuje ga ustanovitelj, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi za to pooblaščen svet zavoda.
- *Strokovni vodja* vodi strokovno delo v zavodu. Njegove pravice, dolžnosti in odgovornosti se določijo s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom ali aktom o ustanovitvi.
- *Strokovni svet* obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda, odloča o strokovnih vprašanjih v okviru svojih pooblastil, določa strokovne podlage za programe dela in razvoj zavoda, daje svetu, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti ter opravlja druge naloge, določene z zakonom, statutom ali pravili zavoda.

Namen opravljanja dejavnosti zavoda ni pridobivanje dobička, čeprav lahko prihaja do tega, da zavod ustvari v poslovnem letu več prihodkov, kot znašajo odhodki. Takrat sme zavod presežek prihodkov nad odhodki uporabiti le za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni z aktom o ustanovitvi drugače določeno.

Javni zavodi opravljajo tri vrste dejavnosti: (Kavčič, 2001, 153)

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

Cilj javnega zavoda je z danimi, omejenimi sredstvi doseči maksimalne koristi in zadovoljstvo uporabnikov storitev javne službe. Dovoljeno jim je tudi izvajanje tržne dejavnosti, saj zakon o zavodih pravi, da lahko pridobivajo sredstva za delo tudi s prodajo blaga in storitev na trgu (Zver, 2003, 9).

2.3.1 Financiranje javnih zavodov

Javni zavodi kot neprofitne organizacije, ki so ustanovljene za opravljanje javnih služb, naj bi se v glavnem financirali iz javnofinančnih virov. Toda v praksi je financiranje javnih zavodov, ki opravljajo različne vrste javnih služb, zelo različno. Praviloma se javni zavodi financirajo s kombinacijo javnofinančnih in zasebnih virov.

Iz javnofinančnih virov (državni in občinski proračuni ter zdravstvena blagajna) se financira:

- v celoti opravljanje tistega obsega in vsebine redne dejavnosti javne službe, ki je določena z zakonom, nacionalnim programom, potrjenim letnim načrtom in pogodbo, sklenjeno z državo ali občino oziroma financerjem;
- delno opravljanje storitev javne službe, s katerimi javni zavodi nastopajo na trgu in s katerimi presegajo redni oziroma v letnem načrtu določen obseg in vsebino javne službe. Opravljanje teh storitev je pogojeno zadovoljenjem ustanovitelja in zmogljivostmi posameznega javnega zavoda, pri čemer ceno storitvam praviloma

določa ustanovitelj. Lahko gre tudi za projekte ali programe, za katere javni zavod pridobi javnofinančna sredstva (dotacije) s sodelovanjem na javnem razpisu;

- investicije, v obsegu, ki je določen z letnim finančnim načrtom in sovpada z načrtom razvojnih programov države ali občin, na osnovi pogodbe med ustanoviteljem in javnim zavodom.

Vsa javnofinančna sredstva, ki jih prejmejo javni zavodi, se v skladu z ekonomsko klasifikacijo delijo na tekoče transfere, če gre za financiranje javne službe in projektov, ter investicijske transfere. Tekoči transferi v javne zavode so sredstva za plače in druge izdatke zaposlenim, sredstva za prispevke delodajalcem in sredstva za plačilo blaga in storitev javnega zavoda. Če gre za financiranje iz državnega proračuna, dobiva javni zavod sredstva za plače na podlagi sistematiziranih in zasedenih delovnih mest; ob upoštevanju zakona in kolektivne pogodbe ter kadrovskih normativov, in sicer kot akontacije na dan izplačila plač. Za druge namene dobiva javni zavod sredstva iz proračuna enkrat ali večkrat mesečno. Katere javne zavode, v kolikšnem obsegu in katere naloge ali programe bo financiral proračun, je določeno z zakoni, nacionalnimi programi, s podzakonskimi in ustanovitvenimi akti, z letnimi pogodbami dejavnosti oziroma javne službe, z letnimi delovnimi programi zavodov in s pogodbami (Zver, 2003, 11).

Zasebne vire pridobiva javni zavod:

- za izvajanje storitev javne službe – na primer z neposrednimi doplačili in plačili fizičnih ali pravnih oseb; šolnine; v zdravstvu s plačili iz prostovoljnih zdravstvenih zavarovanj, plačili samoplačnikov; v kulturi z vstopnicami, ipd. – torej s prodajo storitev javne službe na trgu;
- s prodajo blaga in storitev, ki ne spadajo v javno službo – tržno dejavnost;
- iz drugih virov, na način in s pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi (dediščine, darila) (Zver, 2003, 13).

Delež zasebnih virov v vseh prihodkih javnega zavoda je torej odvisen predvsem od načina financiranja posamezne vrste javne službe ter od obsega prodaje blaga in storitev, ki ne spadajo v javno službo. Ustanovitelj pogosto ne nameni javnemu zavodu toliko sredstev, kolikor so dejanski stroški izvajanja redne dejavnosti, in pričakuje od javnega zavoda (primer so visokošolski zavodi, zdravstveni zavodi, bolnice), da bo z doplačili za storitve javne službe

iz zasebnih virov oziroma s prodajo storitev javne službe na trgu pokrili primanjkljaj javnofinančnih sredstev pri izvajanju redne dejavnosti.

2.3.2 Tržna dejavnost v javnih zavodih

Z lastno tržno dejavnostjo (prodajo blaga in storitev, ki ne sodijo v javno službo) lahko javni zavod uspešno in učinkovito dosega cilje. Za javne zavode skrbi država, ko gre za stroške in plače, po drugi strani pa lahko koristijo ugodnosti tržne dejavnosti z ustvarjanjem dobička. Ta dvojnost ne škodi le državi, temveč tudi trgu. Prihaja do nepravilne razdelitve proračunskih sredstev, ki se pogosto porabijo tudi za profitne namene. Večina osnovnih in drugih sredstev javnega zavoda, ki jih zagotavlja država ali občina, se uporablja tudi za dejavnosti, ki presegajo redno javno službo. Zakon o računovodstvu zahteva ločeno ugotavljanje izida poslovanja po vrstah dejavnosti – dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti. K prihodkom od prodaje blaga in storitev na trgu spadajo le tisti lastni prihodki, ki jih javni zavod ustvari s prodajo tistega blaga ali storitev, ki niso opredeljene kot javna služba, ki je določena v področnih zakonih, nacionalnih programih in ustanovitvenem aktu javnega zavoda (Zver, 2003, 19–20).

Tržna dejavnost je dejavnost, ki ima naslednje značilnosti: (Kavčič, 2001, 154)

- o njenem izvajanju odloča zavod sam glede na kadrovske in druge zmogljivosti;
- zavod določi obseg in vsebino dejavnosti;
- izvaja jo le, če je povpraševanje po tej dejavnosti dovolj veliko;
- izvaja trženjske aktivnosti, zato da lahko storitve prodaja po vnaprej določeni ceni;
- prodajno ceno določi tako, da pokriva le stroške te dejavnosti ali pa poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavoda in da prinaša dobiček;
- takšna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovne dejavnosti javnega zavoda.

Javni zavodi kot posredni proračunski uporabniki so v celoti podvrženi javnopravnemu režimu. Zato za njih velja javnofinančna zakonodaja tako na področju načrtovanja, izvajanja in poročanja.

3 FINANČNI NAČRT

3.1 *Pomen in razvoj finančnega načrtovanja*

V dvajsetih letih prejšnjega stoletja so se finančni načrti pojavili v velikih industrijskih organizacijah, kot so bile Dupont, General Motors, ICI in Siemens, kot orodje za upravljanje stroškov in denarnih tokov. Šele v šestdesetih letih so se preoblikovali v pogodbe o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela. Profesor Tom Jonson, eden izmed najpomembnejših zgodovinarjev računovodstva v ZDA, je dejal, da so prav v tem času podjetja vse bolj začela uporabljati računovodske podatke, kot so stroški, neto dohodek in donosnost investicij, ne le za beleženje rezultatov temveč za motiviranje osebja na vseh ravneh. Finančni načrt se navadno nanaša na obdobje dvanajstih mesecev in zavezuje posameznike ali ekipe k doseganju dogovorjenih rezultatov, nadrejenim pa omogoča nadzor nad dejanskimi rezultati.

Finančni načrt vsebuje:

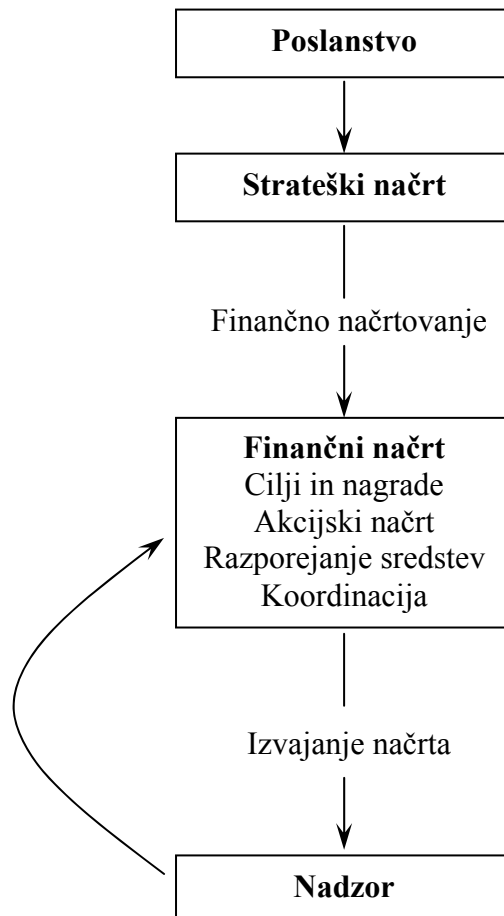
- Fiksne cilje. Cilji so določeni za eno leto vnaprej in so opredeljeni s finančnimi številkami. Značilni cilji so prodaja, dobiček, stroški in donosnost kapitala.
- Spodbude ali nagrada. Spodbude so navadno vezane na izpolnjevanje ciljev in zajemajo širši razpon rezultatov (tudi rezultate malo pod ciljem in malo nad njim). Tudi drugi pozitivni rezultati, kot so priznanje ali napredovanje, so odvisni od doseganja ciljev.
- Izkaz stanja virov. Ko so načrti dogovorjeni, se lahko pripravi »glavni finančni načrt«, viri pa se dodelijo posameznim oddelkom.
- Zavezanost k sodelovanju znotraj podjetja. Ta dogovor opredeli obveznosti, ki jih ima ena dejavnost do drugih enot.
- Načrt poročanja. Ta dogovor opredeli način in pogostost poročanja. Vodstveni delavci imajo pravico zahtevati korektivne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da poslovanje ostane v skladu z dogovorjenim načrtom. Managerji morajo pojasniti razloge za vsakršno odstopanje od finančnega načrta (Hoppe, Fraser, 2004, 33, 34).

3.2 *Tradicionalno finančno načrtovanje*

Proces finančnega načrtovanja je letni ritual, ki je globoko zakoreninjen v poslovnih koledarjih podjetij. Začne se s poslanstvom, ki določi nekatere cilje podjetja. Temu sledi

skupni strateški načrt, ki opredeli usmeritve in najpomembnejše cilje na ravni celotnega podjetja ter predstavlja okvir za proces finančnega načrtovanja.

Slika 1: Tradicionalni proces finančnega načrtovanja



Vir: Hoppe, Fraser, 2004, 28

Kakovostno finančno načrtovanje v podjetju bistveno prispeva k uspešnemu poslovanju. Omogoča sprejemati pretehtane poslovne odločitve, omogoča sprotni nadzor in primerjavo z načrtovanim, kar omogoča sprejemati odločitve za preprečitev velikih odstopanj.

4 PREDSTAVITEV JAVNEGA ZAVODA X S PODROČJA KULTURE

V sklepu o ustanovitvi javnega zavoda x s področja kulture (Ur. list RS, št. 46, 2003) je zapisano, da je bil javni zavod x s področja kulture ustanovljen leta 1919 za izvajanje umetniškega ustvarjanja in poustvarjanja ter obratovanje objektov za kulturne prireditve. Leta 2002 je postala ustanoviteljica javnega zavoda x s področja kulture Republika Slovenija.

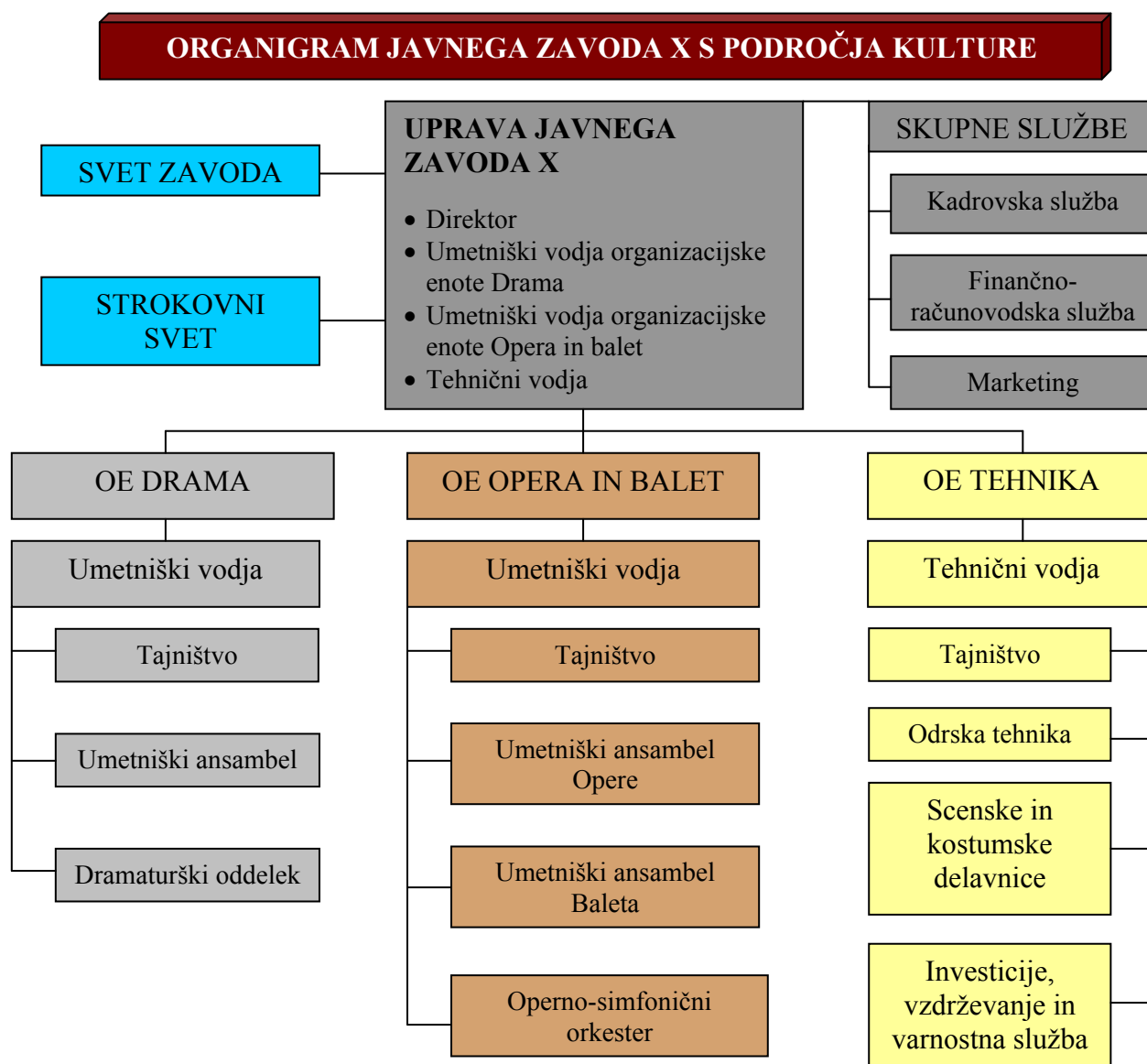
Dejavnost javnega zavoda x s področja kulture je neprofitna in jo v celoti financira država. Manjši del prihodkov predstavljajo prihodki iz naslova prodanih vstopnic za različne predstave, oddajanja dvoran v najem zunanjim uporabnikom, donacij in sponzorstva.

Glede na namen, zaradi katerega je ustanovljen, opravlja javni zavod x s področja kulture naloge, ki so zapisane v že navedenem sklepu o ustanovitvi javnega zavoda:

- izvaja gledališke, operne in plesne prireditve, izvaja koncerte, plesne in ostale prireditve – sam ali v sodelovanju z drugimi organizacijami;
- organizira gledališke, plesne in glasbene delavnice, nudi prireditve mlajšemu občinstvu in težje prilagodljivim družbenim skupinam po dostopni ceni;
- programsko in poslovno sodeluje z državnimi dramskimi in opernimi gledališči, Cankarjevimi domovi in Slovenskim gledališkim muzejem, na podlagi poslovnega sodelovanja svojo produkcijo in prireditve predstavlja na RTV Slovenija, sodeluje z Akademijo za glasbo in Akademijo za gledališče, radio, film in televizijo in umetniškimi šolam omogoča predstavitve njihove umetniške produkcije, organizira gledališki Festival Borštnikovo srečanje;
- nudi domicil mednarodnemu tekmovanju opernih pevcev Ondina Otta, skrbi za razvoj gledališke, operne in plesne dejavnosti z uvajanjem novitet;
- usposablja umetniške ustvarjalce in poustvarjalce ter usposablja tehnično osebje;
- skrbi za gledališko, operno in plesno vzgojo mladih, omogoča predstavljanje novih del slovenskih avtorjev ter vzdržuje ravnovesje med kulturnim izročilom in novimi umetniškimi stremljenji, omogoča umetniški razvoj najbolj talentiranim mladim umetnikom;
- skrbi za kulturni razvoj z izdajanjem gledaliških listov in drugih publikacij ter neguje strokovno in publicistično refleksijo;

- skrbi za dokumentiranje in arhiviranje predstav, skrbi za predstavitev kvalitetne umetniške produkcije z organizacijo gostovanj domačih in tujih gledališč;
- predstavlja lastno umetniško produkcijo na gostovanjih v Sloveniji, predstavlja lastno umetniško produkcijo na gostovanjih v tujini, nudi prostorske pogoje ter produkcijsko in tehnično pomoč drugim izvajalcem kulturnih programov;
- sodeluje s slovenskimi kulturnimi organizacijami v zamejstvu in tujini, sodeluje s kulturnimi institucijami v kulturnih središčih sosednjih regij, vključuje se v kulturno življenje lokalne in širše skupnosti in omogoča uporabo svojih prostorskih in tehničnih zmogljivosti za druge javne kulturne prireditve (Uradni list RS, št. 46, 2003).

Slika 2: Organigram javnega zavoda x s področja kulture



4.1 Predstavitev predračunavanja v javnem zavodu

Da se lahko pripravi finančni načrt zavoda, je treba izdelati različne predračune za posamezne predstave oz. poslovne dogodke. Turk opredeljuje predračunavanje kot zbiranje, urejanje in obdelovanje podatkov, ki se nanašajo na načrtovanje gospodarskih kategorij v prihodnjem obdobju, ter njihovo prikazovanje v predračunih (Turk, 2000, 529). Tej opredelitvi predračunavanja sledi tudi prenovljeni SRS 20, ki pravi, da je računovodsko predračunavanje "obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj" (Slovenski računovodski standard 20). Standard loči računovodsko predračunavanje od drugega predračunavanja, ki zajema poleg denarno izraženih velikosti tudi take, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Čeprav je predračunavanje pomembno za vse organizacije, je za tiste, ki so jim predračuni podlaga za pridobivanje prihodka, posebej pomembno. Poleg tega, da jim predračuni zagotavljajo prihodke, imajo precej koristnih stranskih učinkov. V literaturi izvemo, da računovodske predračune delamo zato, da si lahko postavimo cilje, katerih doseganje tudi nadziramo (Kavčič, 2002, 105).

Poleg neposredne koristi, ki jo ima predračunavanje za načrtovanje in nadziranje, se vedno bolj poudarjajo tudi posredne prednosti predračunavanja:

- sprotno načrtovanje: predračunavanje zagotavlja, da poslovodstvo načrtuje prihodnja dejanja in da upošteva, do katerih sprememb bi lahko v prihodnosti prišlo;
- spodbujanje usklajevanja: v celotnem načrtu so združeni načrti posameznih predstav. Pri načrtovanju se izmenjujejo zamisli tako umetniškega kot strokovnega vodilnega kadra;
- spodbujanje komuniciranja: predračun je uporabno orodje za informiranje zaposlenih o ciljih zavoda in vlogo zaposlenih za doseganje le-teh;
- spodbujanje zaposlenih: da usmerijo svoje dejavnosti k doseganju ciljev zavoda;
- uokvirjanje ocenjevanja in nadziranja dosežkov: predračun je ocena prihodnjih dosežkov zavoda, zato je tudi sodilo za ocenjevanje uresničenega. Predračun pomaga poslovodstvu, da vodi in kontrolira dejavnosti, za katere je odgovorno.

Predračunavanje je lahko tudi podlaga za mnenje o potrebnosti stroškov za delovanje zavoda. Treba se je zavedati, da morajo pri poslovnih odločitvah v zavodih poslovodje upoštevati tudi

stroške; pri predračunavanju so poslovodje prisiljeni primerjati stroške in koristi, ki so povezani s posamezno odločitvijo (povzeto po Turk, 2003, 87).

Pri pripravi predračunov moramo upoštevati metodiko, po kateri je predračun sestavljen. V strokovni literaturi sta glede na resnično stanje zavedeni dve metodiki, in sicer rastoče in ničelno predračunavanje. Ničelno predračunavanje je »predračunavanje (zlasti posrednih stroškov), pri katerih se ne upoštevajo podatki iz preteklosti, temveč le postavljen cilj in smotrnost pri njegovem uresničevanju«, rastoče predračunavanje pa je tisto, »pri katerem se upošteva kot izhodišče ali predračun ali obračun preteklega leta, na katerem je treba zaradi pričakovanih sprememb v prihodnjem letu izvajati predvidene spremembe« (Turk, 2000, 529, 620).

Rastoče predračunavanje je razmeroma preprosto, vendar omogoča tudi neracionalnosti, zato ne zagotavlja, da so cilji, postavljeni na podlagi tovrstnega predvidevanja, stvarni. Če je torej predračun pripravljen zato, da bi dobili stvarno sodilo doseženega, je treba skrbno pretehtati, kaj daje večje prihranke – preprosta priprava predračuna ali njegova realnost. Pri tem se moramo zavedati, da je predračun podlaga za ugotavljanje odmikov in s tem nadziranje uspešnosti delovanja odgovornih. Iz tega zornega kota daje zadovoljive izide le ničelno predračunavanje. Medtem ko so pri knjigovodstvu obračuni posledica knjigovodskih podatkov, so računovodski predračuni posledica predvidevanj. Zato se predračuni vedno razlikujejo od obračunov (Kavčič, 2002, 105). Predračunavanju mora slediti obračunavanje, kajti s tem je zagotovljena podlaga za ugotavljanje odmikov uresničenega od načrtovanega (Kavčič, 2002, 17).

V javnem zavodu x s področja kulture uporabljamo rastoče predračunavanje. Ko vodstvo zavoda x sprejme predračun, pomeni to obveznost, ki je zajeta v finančnem načrtu.

Tabela 3: Primer predračuna predstave

STROŠKOVNO MESTO DRAMA**STROŠKOVNI NOSILEC SEVERNI SIJ**

Konto	Naziv	Debet	Kredit	Rezultat
460000	Material za sceno	9.500		9.500
460001	Rekvizita	250		250
460100	Stroški pomožnega materiala	5		5
460400	Drobni inventar – kostumi	2.500		2.500
460999	Drugi materialni stroški	4		4
460	SKUPAJ STROŠKI MATERIALA	12.259		12.259
461001	Video snemanje, kopiranje	2.400		2.400
461003	Tisk gledaliških listov	4.000		4.000
461004	Tisk plakatov	1.600		1.600
461005	Druge tiskarske storitve (tisk vabil, nalepk)	300		300
461006	Objave programa	600		600
461008	Druge storitve za predstavo (čiščenje kostumov)	70		70
461009	Gasilci na predstavah	120		120
461010	Hostese	190		190
461011	Študentski servis (odrski delavci, pomoč v frizerski delavnici)	1.170		1.170
461104	Storitve za marketing	70		70
461106	Prenočišča	2.400		2.400
461601	Avtorski honorarji	50.000		50.000
461700	Reprezentanca	900		900
461	SKUPAJ STROŠKI STORITEV	63.820		63.820
7600005	Dotacija Ministrstva za kulturo RS		71.000	71.000
7600100	Prihodki od prodaje vstopnic		7.000	7.000
760	SKUPAJ PRIHODKI		78.000	78.000
VREDNOST PREDRAČUNA		76.079	78.000	1.921

V predračunu predstave so zajeti vsi materialni stroški. V to kategorijo stroškov spadajo predvsem stroški za opremo predstav (za sceno, kostume ter za izdelavo različnih rekvizitov). V celotni strukturi stroškov pa so najvišji stroški storitev. Tukaj predvsem izstopajo stroški avtorskih honorarjev. Zavod veliko sredstev nameni tudi za tiskarske storitve, za razna snemanja in za marketinške akcije.

Javni zavod na podlagi pogodbe prejema sredstva v obliki dotacij za izvedbo programa iz proračuna. Sredstva mora trošiti namensko. V konkretnem primeru predvidevamo, da bo zavod ustvaril za 9,8 % lastnega prihodka s prodajo vstopnic, razliko v višini 90,2 % pa bo pokril s proračunskimi sredstvi.

4.2 Finančno načrtovanje v javnem zavodu x s področja kulture

Finančna sredstva javni zavod x pridobi na podlagi pogodbe, ki jo sklene z MK za tekoče leto. V njej pogodbeni stranki opredelita vrsto in obseg javne službe ter višino sredstev za njeno izvajanje. Ministrstvo za kulturo nakazuje sredstva za:

- pokrivanje plač delavcev, direktorja ter pomočnikov direktorja – višina plač se določa po Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 56/02),
- za druge osebne prejemke,
- za prispevke iz plač,
- za stroške materiala, določene na podlagi standardov oziroma normativov za opravljanje storitev, pri tem morajo upoštevati predpise, ki urejajo proračunsko financiranje in pri javnem naročilu materiala, gradbenih del in storitev ravnati v skladu z Zakonom o javnem naročanju (Uradni list RS, št. 128/06). V javnem zavodu x morajo pridobljena sredstva uporabiti namensko v skladu s svojim letnim programom in finančnim načrtom.

Finančni načrt je akt neposrednega ali posrednega uporabnika proračuna, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, s katerim so predvideni njegovi prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki za eno leto (Črčinovič - Krofič, Volk, 2007, 126).

Finančni načrt mora biti sestavljen v skladu z Navodilom o pripravi finančnih načrtov, uporabnikov državnega in občinskih proračunov. V njem morajo biti prikazani vsi predvideni prejemki in izdatki v prihodnjem koledarskem letu po načelu denarnega toka. Ločeno morajo biti prikazani vsi prihodki in izdatki, ki naj bi jih javni zavod prejel in izplačal iz naslova opravljanja dejavnosti javne službe ter iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Obvezna sestavina finančnega načrta je splošni del, ki predstavlja izkaz prihodkov in odhodkov, izkaz računa finančnih terjatev in naložb in izkaz računa financiranja. Členitev prejemkov in izdatkov mora biti skladna z enotnim kontnim načrtom, izkazujejo pa se po načelu denarnega toka. Če je glede na obseg in naravo dejavnosti posrednega proračunskega uporabnika potrebno, ima finančni načrt tudi posebni del. Določeno je, da se izdatki prikažejo po posameznih postavkah, oblikovanih glede na programe, podprograme, ukrepe ali aktivnosti, ki jih izvaja posredni uporabnik. Posebni del finančnega načrta se uporablja za večje in kompleksnejše posredne proračunske uporabnike in le takrat kadar to predpiše resorno ministrstvo, pristojno za posrednega proračunskega uporabnika (torej neposredni proračunski uporabnik). Finančni načrt javnega zavoda mora biti usklajen z njegovim programom dela. Program dela določa vsebino in obseg dejavnosti (programov, projektov, nalog in aktivnosti), finančni načrt pa določa finančni okvir za izvedbo programa dela (Kamnar, 2008, 109). Programsko in finančno načrtovanje se mora začeti dovolj zgodaj, da bo načrt lahko sprejet v roku, ki je določen z zakonom. Finančni načrt postane veljaven, ko nanj da soglasje ustanovitelj. Finančno načrtovanje je ožje od računovodskega, saj daje podlago le za načrtovanje na finančnem področju, to je na področju denarnih in finančnih tokov ali procesov in stanj, povezanih s financiranjem (Kavčič, 2002, 105). Pri analizi rezultatov poslovanja pa mora javni zavod poročati o uresničitvi ciljev, ki so bili določeni v finančnem načrtu (Zver, 2003, 14).

4.3 Primer finančnega načrta v javnem zavodu x s področja kulture

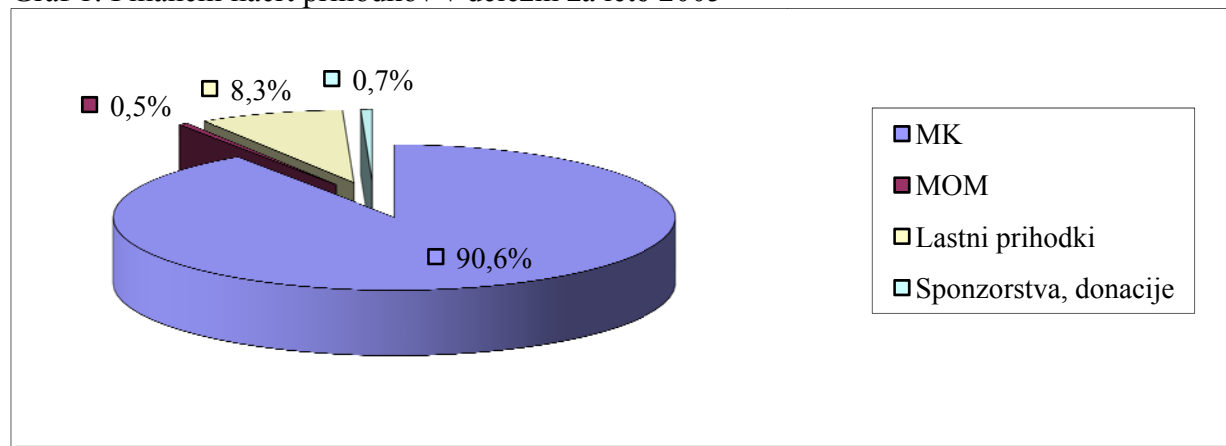
Spremljava finančnih načrtov je mogoča, če sta predračun in obračun, to pomeni finančni načrt in njegova spremljava, izdelana po isti metodiki. S tem ko smo sprejeli obveznosti o poročanju, to je obračunavanje, smo sprejeli tudi obveznost glede predračunavanja, saj o doseženih ciljih ni mogoče poročati, če ne vemo, kakšni so bili postavljeni cilji. To pa je zagotovljeno s finančnim načrtom (povzeto po Kavčič, 2005, 105–107).

V primeru finančnega načrta posameznega leta bodo prikazani podatki samo za izvajanje javne službe, ki je skoraj v celoti financirana s proračunskimi sredstvi. Za primerjavo nam bodo služile samo postavke, ki imajo večjo izrazno moč. Cilj zavoda je, da s sredstvi, ki jih bo imel na razpolago v posameznih letih, uresniči zastavljene programske cilje, da poveča lastne prihodke, ki jih uporabi za boljšo vizualno podobo predstav, ne sme jih pa deliti med zaposlene. Na odhodkovni strani pa se zavod trudi pridobiti cenejši material od različnih dobaviteljev. Glede programskih ciljev si umetniški vodje prizadevajo angažirati za določene vloge tuje in mlade umetnike ter za dvig umetniške ravni.

Tabela 4: Finančni načrt prihodkov za leto 2005 v EUR in deležih

OPIS	FINANČNI NAČRT	
I PRIHODKI		
MK	8.702.959	90,6 %
MOM	50.075	0,5 %
Lastni prihodki	792.856	8,3 %
Sponzorstva, donacije	62.594	0,7 %

Graf 1: Finančni načrt prihodkov v deležih za leto 2005



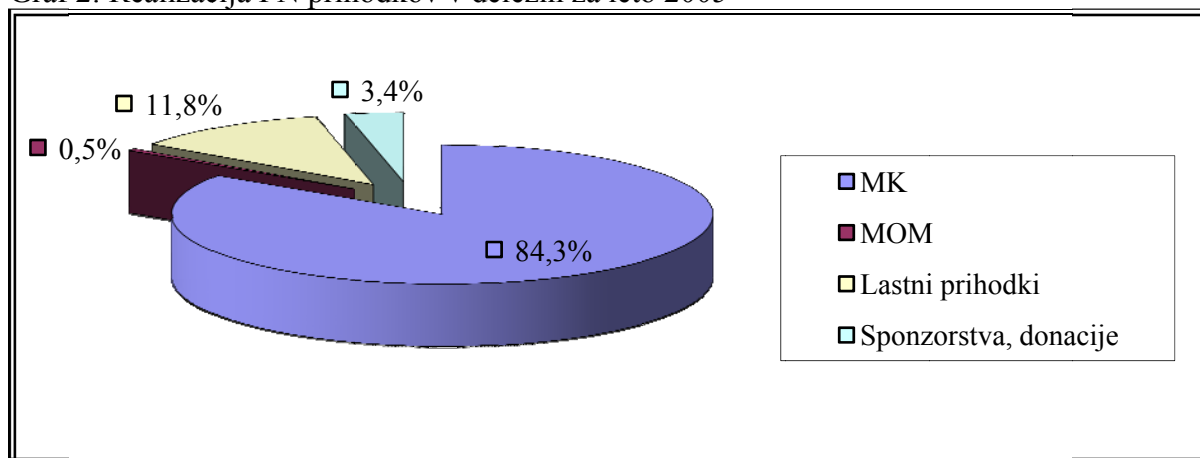
Vir: lasten

Iz tabele 4 in grafa 1 lahko vidimo, da je zavod v finančnem načrtu predvidel, da bo prejel za 90,6 % sredstev iz proračuna, 0,5 % sredstev bo prispevala Mestna občina Maribor ter da bo za 0,7 % donatorskih in sponzorskih sredstev. Predvideva se, da bo zavod s prodajo vstopnic pridobil 8,3 % lastnih sredstev.

Tabela 5: Realizacija FN prihodkov za leto 2005 v EUR in deležih

OPIS	REALIZACIJA FINANČNEGA NAČRTA	
I PRIHODKI		
MK	8.956.656	84,3 %
MOM	51.327	0,5 %
Lastni prihodki	1.251.840	11,8 %
Sponzorstva, donacije	362.460	3,4 %

Graf 2: Realizacija FN prihodkov v deležih za leto 2005



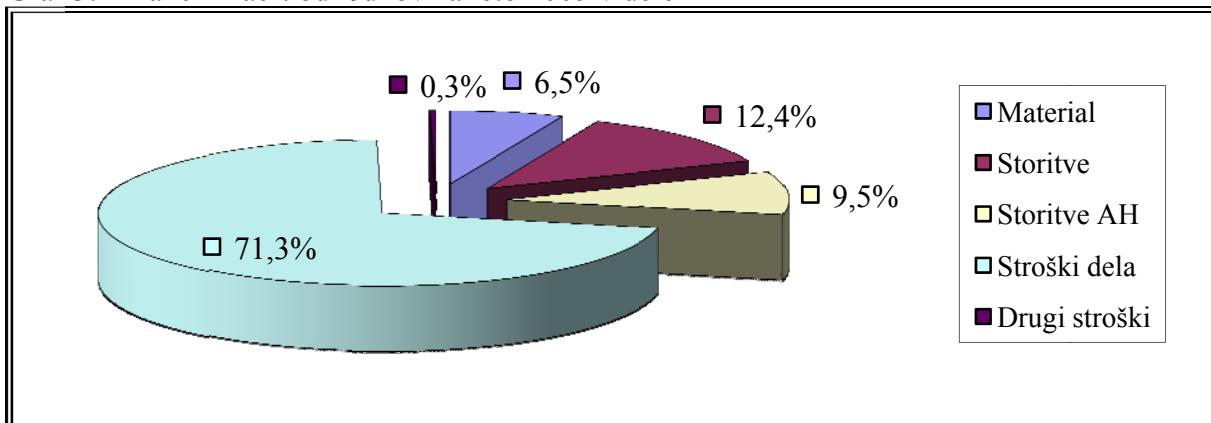
Vir: lasten

Tabela 5 in graf 2 nam nazorno prikažeta, kakšna je bila realizacija prihodkov glede na finančni načrt. Iz tabele in grafa vidimo, da so bili realizirani prihodki s strani MK za 84,3 %, kar je za 6,3 % manj, kot je bilo načrtovano, sredstva MOM so v enaki višini, lastni prihodki so se povečali za 3,5 % glede na načrt; tudi sponzorska in donatorska sredstva so se glede na finančni načrt povečala za 2,7 %.

Tabela 6: Finančni načrt odhodkov za leto 2005 v EUR in deležih

II ODHODKI	FINANČNI NAČRT	
Material	625.939	6,5 %
Storitve	1.201.331	12,4 %
Storitve AH	914.296	9,5 %
Stroški dela	6.886.580	71,3 %
Drugi stroški	29.210	0,3 %

Graf 3: Finančni načrt odhodkov za leto 2005 v deležih



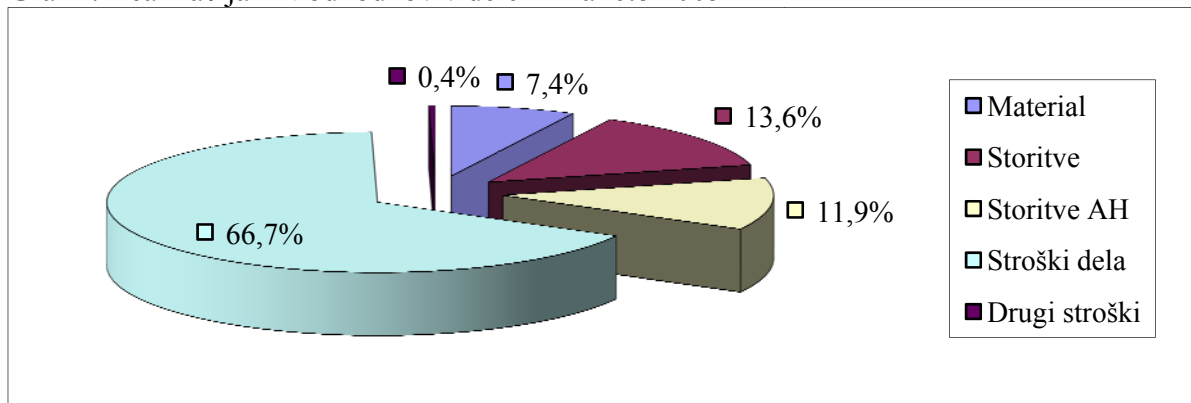
Vir: lasten

V tabeli 6 in grafu 3 so prikazani predvideni odhodki, ki jih bo zavod imel v določenem obdobju. V celotni strukturi odhodkov se predvideva, da bodo najvišji stroški dela, in sicer v višini 71,3 %, sledijo stroški storitev v višini 12,4 %, stroški avtorskih honorarjev v višini 9,5 % in materialni stroški v višini 6,5 % glede na celotno strukturo.

Tabela 7: Realizacija FN odhodkov za leto 2005 v EUR in deležih

II ODHODKI	REALIZACIJA FINANČNEGA NAČRTA	
Material	792.601	7,4 %
Storitve	1.457.586	13,6 %
Storitve AH	1.276.590	11,9 %
Stroški dela	7.129.836	66,7 %
Drugi stroški	37.765	0,4 %

Graf 4: Realizacija FN odhodkov v deležih za leto 2005



Vir: lasten

V tabeli 7 in grafu 4 je prikazana realizacija odhodkov, kjer prav tako najvišji delež zavzemajo stroški plač, in sicer v višini 66,7 %, kar pa je za 4,6 % manj, kot je bilo načrtovano, sledijo stroški storitev, ki so višji za 1,2 %, višji so tudi stroški avtorskih honorarjev, in sicer za 2,4 %, pa tudi stroški materiala so višji od predvidenih za 0,9 %.

(Vir: Poslovno poročilo javnega zavoda x za leto 2005)

5 ANALIZA FINANČNIH NAČRTOV OD LETA 2004–2008 V JAVNEM ZAVODU X S PODROČJA KULTURE

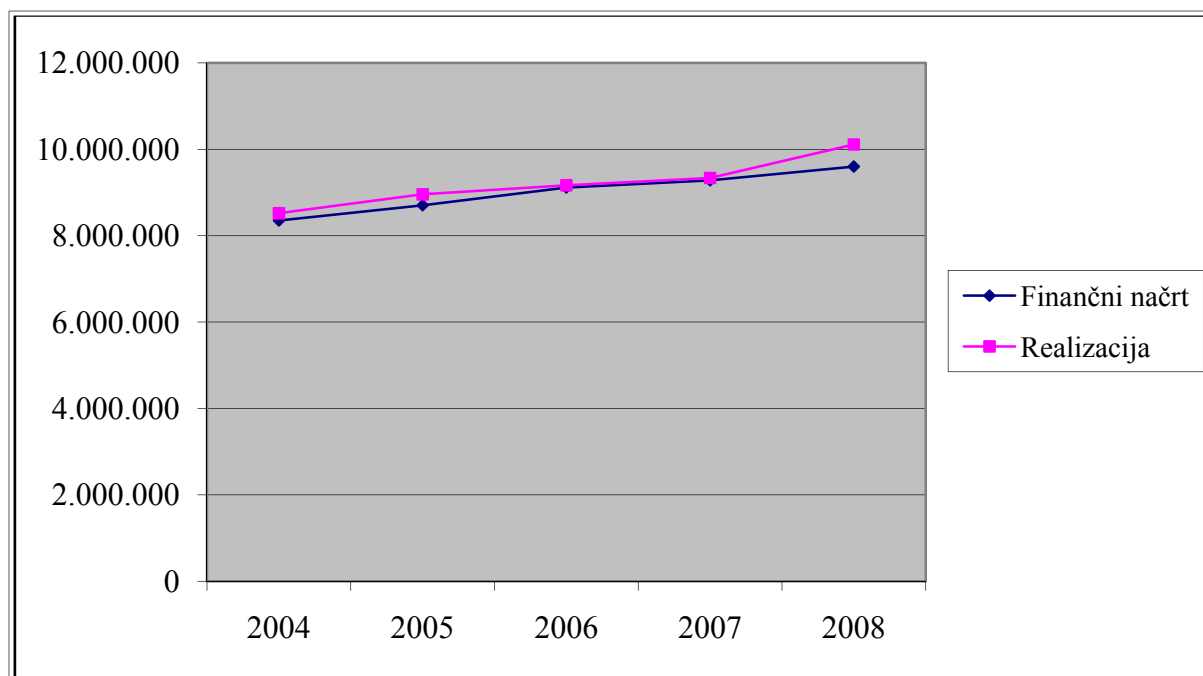
Analiza izvira iz grške besede analysis in pomeni razstavljanje neke celote na sestavne dele z namenom, da pridemo do vzrokov, ki so povzročili nastanek pojava (Koletnik, 2006, 26). Finančne načrte analiziramo tako, da ugotavljamo razlike med načrtovanimi in uresničenimi cilji, da poiščemo morebitne odmike med želenim in končnim stanjem. Od proučevanja pričakujemo koristi: razkrivajo poslovne slabosti in prispevajo k večji poslovni učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti organizacije (Koletnik, 2006, 33).

Tabela 8: Finančni načrti prihodkov MK in realizacija le-teh od leta 2004–2008

PRIHODKI	2004 fn	2004 re	2005 fn	2005 re	2006 fn	2006 re
MK	8.352.420	8.519.525	8.702.959	8.956.656	9.114.338	9.167.318

PRIHODKI	2007 fn	2007 re	2008 fn	2008 re
MK	9.280.000	9.335.771	9.600.000	10.110.117

Graf 5: Finančni načrt prihodkov MK in realizacija le-teh od leta 2004–2008



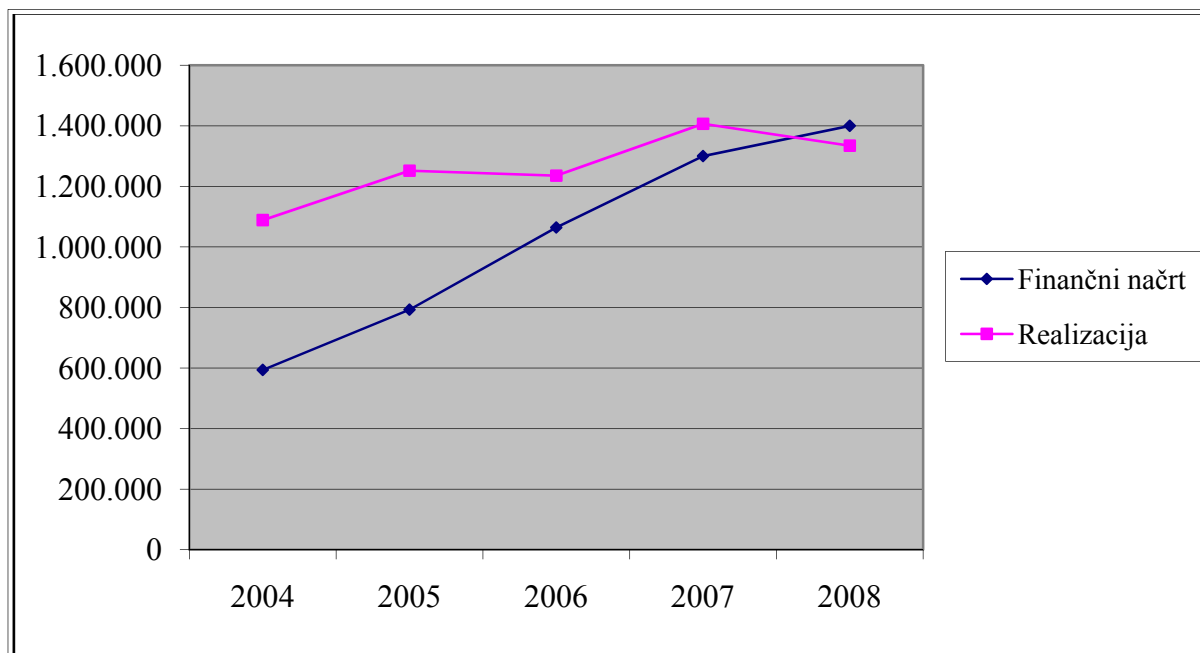
Pri primerjavi prihodkov med načrtovanimi in uresničenimi med posameznimi leti ni bistvene razlike razen v letu 2008, ko so se prihodki iz MK povečali od načrtovanih za 5,31 %. Ta sredstva so bila v celoti namenjena za izvedbo programa.

Tabela 9: Finančni načrt lastnih prihodkov in realizacija le-teh od leta 2004–2008

PRIHODKI	2004 fn	2004 re	2005 fn	2005 re	2006 fn	2006 re
LASTNI	593.807	1.088.720	792.856	1.251.840	1.064.096	1.235.395

PRIHODKI	2007 fn	2007 re	2008 fn	2008 re
LASTNI	1.300.000	1.406.790	1.400.000	1.334.540

Graf 6: Finančni načrt lastnih prihodkov in realizacija le-teh od leta 2004–2008



Lastni prihodki so se v posameznih letih povečevali bolj, kot je bilo načrtovano, in sicer v letu 2004 so bili višji kar za 83,35 %, v letu 2005 so se povečali za 57,89 %, v letu 2006 za 16,10 %, v letu 2007 za 8,21 % in v letu 2008 so se znižali od načrtovanih za 4,68 %. Glede na podatke beležimo najboljše rezultate v letu 2004 in 2005, vendar lahko ocenimo oziroma sklepamo, da so bili lastni prihodki slabo načrtovani. V letu 2008 so se lastni prihodki znižali, za kar je lahko več vzrokov: nezanimiv program, kar posledično pomeni zmanjšanje števila

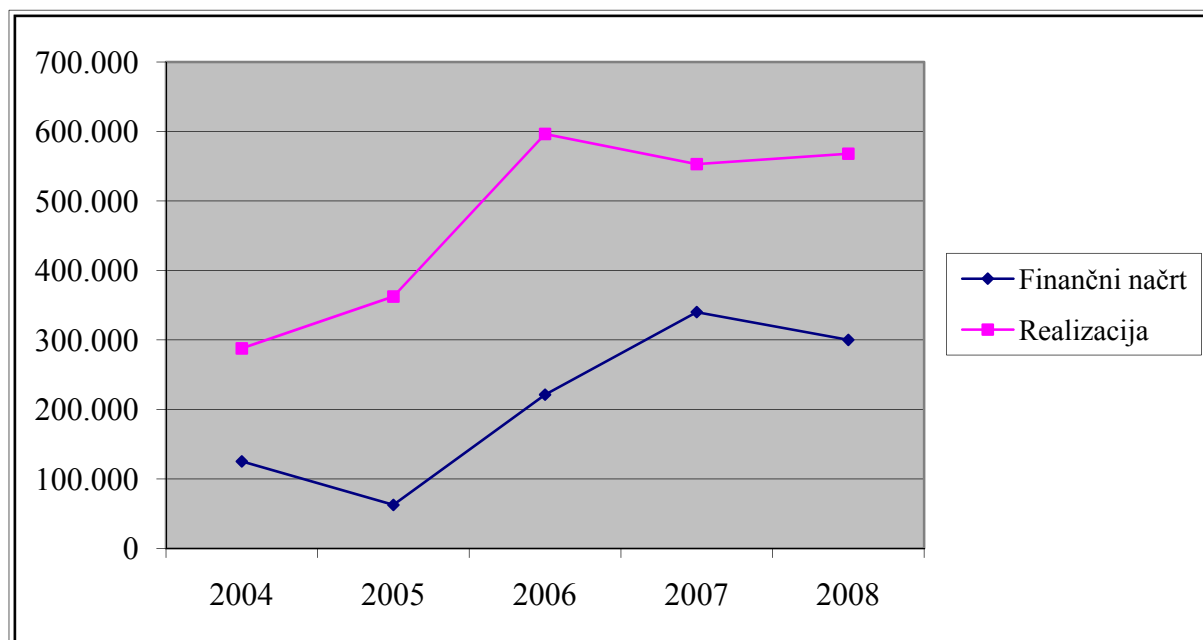
obiskovalcev, spremembe v vodstveni strukturi in slabšanje življenjskega standarda prebivalstva.

Tabela 10: Finančni načrt sponzorskih in donacijskih sredstev od leta 2004–2008

PRIHODKI	2004 fn	2004 re	2005 fn	2005 re	2006 fn	2006 re
SPON. In DON.	125.188	287.861	62.594	362.460	221.165	596.357

PRIHODKI	2007 fn	2007 re	2008 fn	2008 re
SPON. In DON.	340.000	553.022	300.000	567.967

Graf 7: Finančni načrt in realizacija sponzorskih in donacijskih sredstev od leta 2004–2008



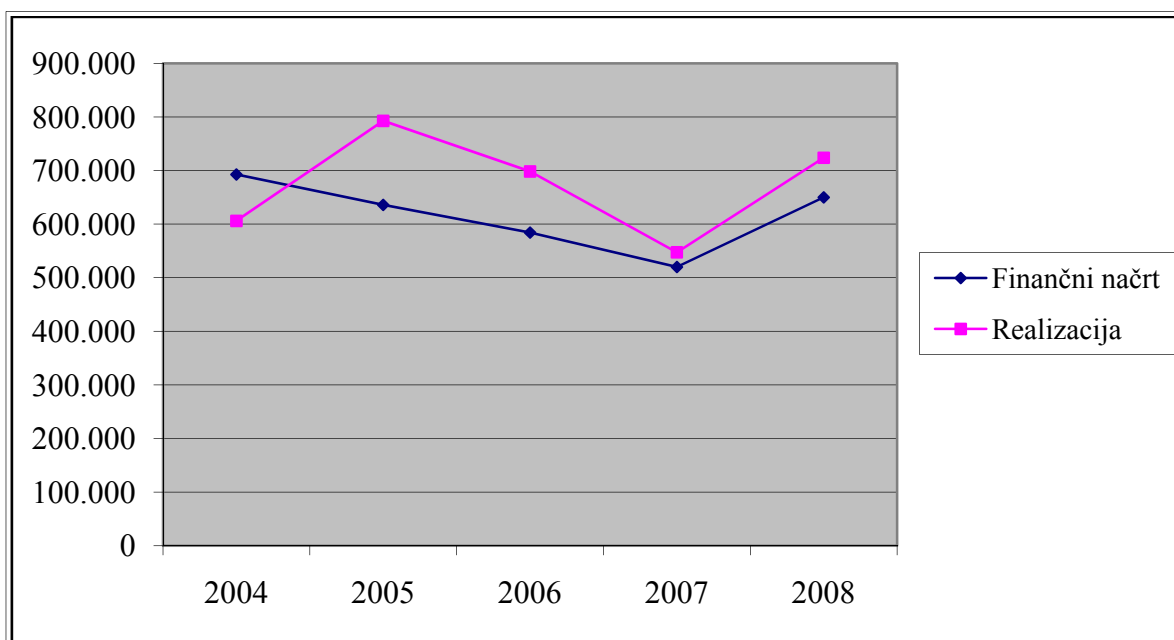
Javni zavod s področja kulture se vedno bolj povezuje z gospodarstvom, kar prinaša obojestransko korist. In če primerjamo višino načrtovanih in realiziranih sponzorskih in donacijskih sredstev, so razlike velike. Tu se pojavi problem, kajti višina sponzorskih sredstev se izredno težko načrtuje. Iz grafa se lepo vidi, da so razlike velike, in sicer v letu 2004 za 230 %, v letu 2005 za 579 %, v letu 2006 za 270 %, v letu 2007 za 163 % in v letu 2008 za 189 %.

Tabela 11: Finančni načrt odhodkov (stroškov) materiala in realizacija le-teh od leta 2004–2008

ODHODKI	2004 fn	2004 re	2005 fn	2005 re	2006 fn	2006 re
MATERIAL	692.706	605.988	635.939	792.601	584.210	698.314

OHODKI	2007 fn	2007 re	2008 fn	2008 re
MATERIAL	520.000	547.418	650.000	723.757

Graf 8: Finančni načrt odhodkov (stroškov) materiala in realizacija le-tega od leta 2004–2008



Stroški materiala so bili vsako leto višji, kot je bilo načrtovano, in sicer v letu 2005 za 24,63 %, v letu 2006 za 19,53 %, v letu 2007 za 5,27 % in v letu 2008 za 11,35 %. Edino v letu 2004 so bili stroški materiala za 12,52 % nižji, kot so bili načrtovani.

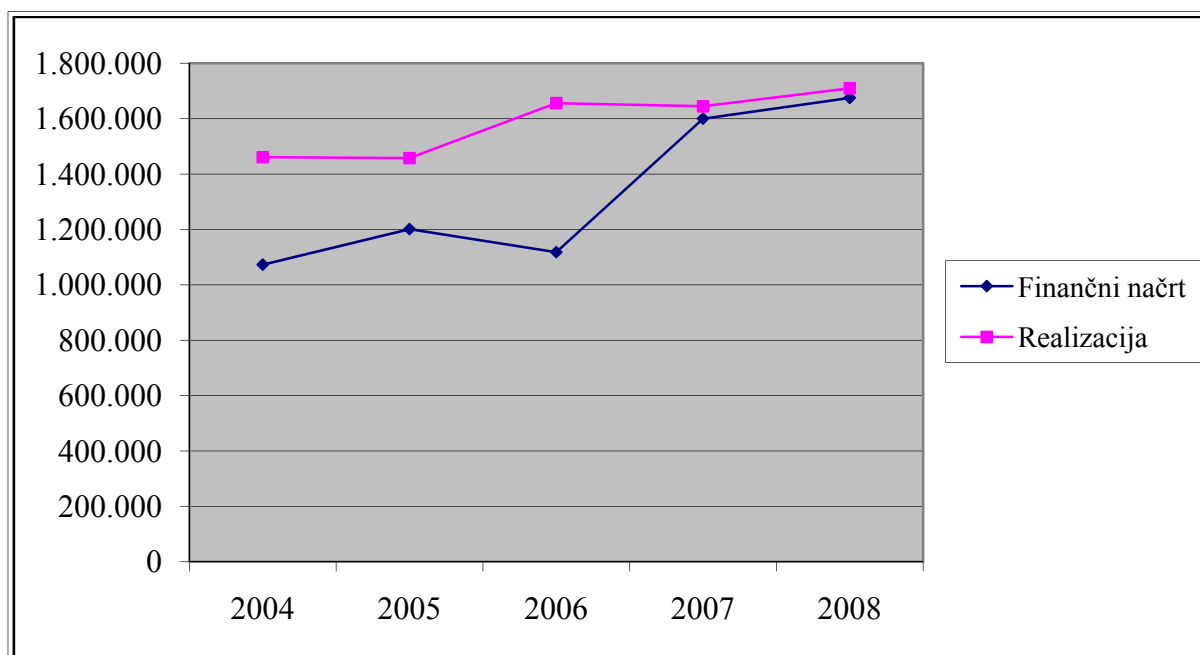
Da so bili stroški materiala višji od načrtovanih, je več vzrokov: vpliv inflacije, višanje cen dobaviteljev, zahteva po specialnih materialih iz uvoza.

Tabela 12: Finančni načrt odhodkov (stroškov) storitev in realizacija le-teh od leta 2004–2008

ODHODKI	2004 fn	2004 re	2005 fn	2005 re	2006 fn	2006 re
STORITVE	1.072.859	1.461.008	1.201.331	1.457.586	1.118.051	1.655.926

ODHODKI	2007 fn	2007 re	2008 fn	2008 re
STORITVE	1.600.000	1.644.700	1.675.000	1.709.669

Graf 9: Finančni načrt (odhodkov) stroškov storitev in realizacija le-teh v letih 2004–2008



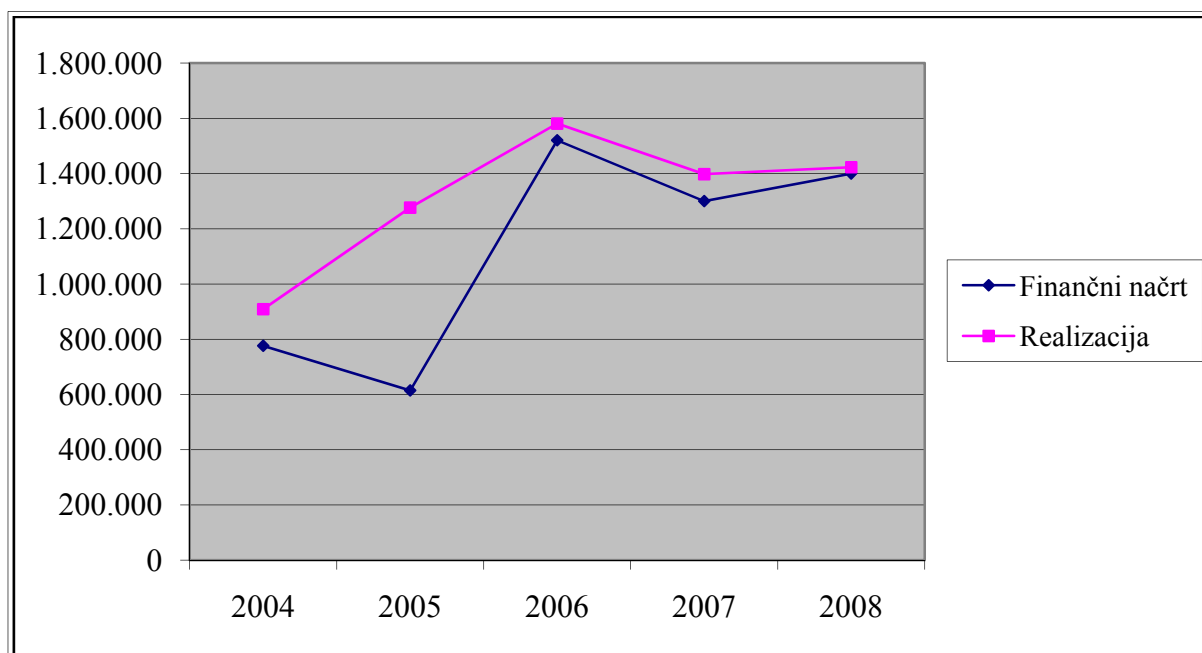
Specializirani zunanji poslovni partnerji nudijo javnemu zavodu svoje storitve, brez katerih zavod ne bi mogel zadovoljivo opravljati svojega poslanstva. Stroški storitev so v strukturi stroškov zelo visoki in glede na načrtovane so se uresničeni spreminjali zelo različno, in sicer v letu 2004 za 36,18 %, v letu 2005 za 21,33 %, v letu 2006 za 48,11 %, v letu 2007 za 2,79 % in v letu 2008 za 2,07 %. V letih 2007 in 2008 stroški storitev zelo malo odstopajo od načrtovanih, kar je zagotovo posledica boljšega načrtovanja in varčevanja.

Tabela 13: Finančni načrt odhodkov za avtorske honorarje in realizacija le-teh od leta 2004–2008

ODHODKI	2004 fn	2004 re	2005 fn	2005 re	2006 fn	2006 re
AVTORSKI H.	776.164	908.726	614.296	1.276.590	1.520.447	1.580.892

ODHODKI	2007 fn	2007 re	2008 fn	2008 re
AVTORSKI H.	1.300.000	1.397.868	1.400.000	1.423.026

Graf 10: Finančni načrt odhodkov za avtorske honorarje in realizacija le-teh od leta 2004–2008



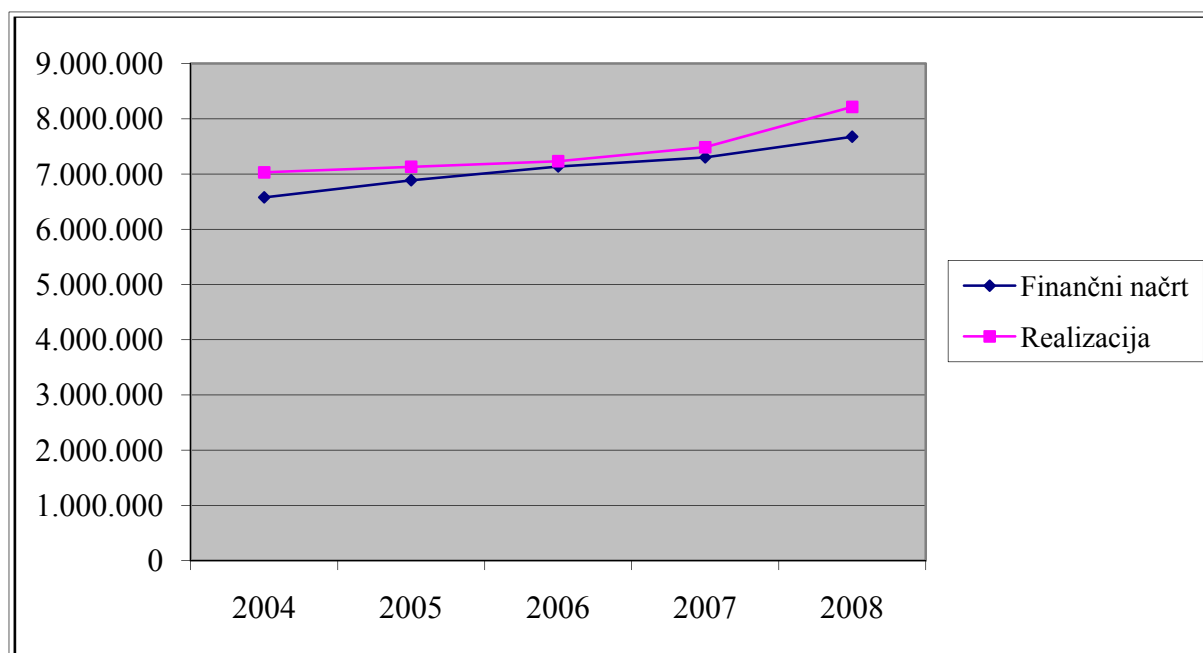
Največji razkorak med planiranimi in realiziranimi stroški za avtorske honorarje v bil v letu 2005 za kar 107 %, kar je zagotovo posledica slabega načrtovanja. V letu 2004 je bila ta razlika 17,08 %. V letu 2006 je razkorak med planiranimi in realiziranimi avtorskimi honorarji 4 %, v letu 2007 so realizirani avtorski honorarji višji za 8 % in v letu 2008 za 2 %.

Tabela 14: Finančni načrt odhodkov za plače in realizacija le-tega od leta 2004–2008

ODHODKI	2004 fn	2004 re	2005 fn	2005 re	2006 fn	2006 re
PLAČE ZAPOSLENIH	6.576.531	7.029.845	6.886.580	7.129.836	7.135.704	7.231.163

ODHODKI	2007 fn	2007 re	2008 fn	2008 re
PLAČE ZAPOSLENIH	7.300.000	7.484.249	7.675.000	8.214.912

Graf 11: Finančni načrt odhodkov za plače in realizacija le-tega od leta 2004–2008



Uresničene plače niso zelo odstopale od načrtovanih razen v letu 2008, zaradi uvedbe novega plačnega sistema v javnem sektorju. V tem obdobju so se povečale plače predvsem umetniškemu kadru. Primerjalno so razlike med načrtovanimi in uresničenimi plačami naslednje: v letu 2004 znaša ta razlika 6,89 %, v letu 2005 je razlika za 4 %, v letu 2006 je razkorak med načrtovanimi in uresničenimi plačami samo 1 %, v letu 2007 se je razlika povečala na 2 % in v letu 2008 so se realizirane plače povečale od načrtovanih za 7 %. (Vir: Letno poročilo javnega zavoda x za leto 2004, 2005, 2006, 2007 in 2008)

6 SKLEP

V diplomski nalogi smo predstavili nekaj značilnosti in posebnosti pri izdelavi finančnega načrta v javnem zavodu x s področja kulture. Finančno načrtovanje in kasneje spremljanje uresničevanja finančnega načrta je zelo kompleksno in zahtevno opravilo. Omejili smo se samo na nekatere postavke, ki so po naši presoji pomembne. Pri analizi med finančnim načrtom in uresnitvijo le-tega prihaja do določenih odstopanj. Nekatere postavke povzročajo odstopanja (kot npr. sponzorska sredstva), teh odstopanj zavod ne more predvideti ali na njih vplivati. Obstajajo tudi odstopanja med načrtovanim stanjem in uresničenim (kot npr. višina avtorskih honorarjev). Na ta odstopanja bi zavod lahko vplival z natančnejšim načrtovanjem in uporabo ustrežnejše metode predračunavanja posameznih projektov. Ker zavod uporablja metodo rastočega predračunavanja, se nepravilnosti pri načrtovanju prenesejo iz enega obdobja v drugo. Zato je finančne načrte treba vedno na novo usklajevati in popravljati, kar je zamudno in dolgotrajno opravilo. Veliko bolj smotrno bi bilo, če bi zavod uporabljal metodo ničelnega predračunavanja, pri kateri bi se vsak projekt, vsaka predstava na novo finančno ovrednotila. Takšen pristop bi sicer zahteval več dela in medsebojnega usklajevanja, končni rezultat pa bi bil boljši.

Pojavlja se tudi problem v pridobivanju nezadostnih sredstev (ki povzročajo zavodu velike likvidnostne težave na višku sezone, to je med decembrom in aprilom). Zavod pridobi sredstva iz proračuna mesečno na podlagi pogodbe, posebej za materialne stroške in posebej za plače zaposlenih. Ta način financiranja je ustaljen že vrsto let. Zneski sredstev so večinoma odvisni od politične moči in sposobnosti posameznikov oziroma od tega, ali jim uspe "projekte" predstaviti kot družbeno pomembne ali vsaj pomembnejše kot druge. Jasno je, da vlada z državnimi in javnimi institucijami izvaja svojo politiko, torej na njih vpliva s proračunom. Struktura proračuna se iz leta v leto bistveno ne spreminja. Največja razlika je v spremenjenih zneskih, ki so posledica indeksacije. Nad zavodi se vrši nadzor glede trošenja proračunskih sredstev, in sicer notranji in zunanji. Zakon o računovodstvu ureja notranji nadzor, medtem ko zunanji nadzor opravlja Računsko sodišče.

V sedanjem sistemu dodeljevanja proračunskih sredstev je treba opozoriti še na eno slabost, ki vpliva na slabše gospodarjenje s sredstvi. Če porabnik proračuna odobrenih sredstev ne porabi za svojo dejavnost v proračunskem letu, ta sredstva izgubi. Zato se v praksi dogaja, da se ob

koncu leta neporabljena sredstva neracionalno uporabijo, čeprav na račun ekonomike. Tako subjekti niso stimulirani za boljše gospodarjenje, ampak so celo kaznovani.

Položaj zavoda lahko primerjamo s položajem državno sponzoriranih podjetij v evropskih državah. Država določa posebne pogoje za izvajanje dejavnosti in zagotavljanje javnih dobrin, daje soglasje na statut, notranjo organizacijo, število delovnih mest, program dela, sodeluje tudi pri izbiri direktorja.

Za boljše in lažje poslovanje zavoda bi bilo treba vzpostaviti učinkovitejši sistem kontrole stroškov. To pomeni, da bi jih bilo treba analitično proučiti po posameznem projektu in vrstah ter ugotoviti odmike glede na finančni načrt. S tem bi dobili realno sliko poslovanja. Ugotovili bi, kateri so tisti dejavniki, ki povzročajo največ dodatnih stroškov, ali je to napačno finančno načrtovanje projektov ali so povišani stroški posledica sprememb projektov, ki niso bile načrtovane.

V obravnavanem javnem zavodu x s področja kulture so cilji, ki si jih je zavod postavil v določenem obdobju, delno uresničeni. Uresničeni so samo programski cilji, saj ti morajo biti, ker zavod zavezuje pogodba z MK. Finančni cilji so le delno uresničeni, kar je posledica umetniške dejavnosti, ki jo izvaja zavod. Umetniški cilji so namreč pred ekonomskimi. Ustvarjalci projektov imajo svoje specifične zahteve, bolj jih zanima rezultat umetniškega ustvarjanja kot pa ekonomske koristi.

7 UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI

1. Črčinovič - Krofič, V., Volk, A.: *Finančno računovodstvo*, Višja strokovna šola Academia Maribor, Maribor, 2007
2. Hope, J., Fraser, R.: *Preseženo finančno načrtovanje*, GV Založba, Ljubljana, 2004
3. Kamnar, H.: *Ureditev javnih financ in državnega revidiranja v Sloveniji: Državno upravljanje javnega zavoda*, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 1999
4. Kamnar, H.: *Javni zavodi med državo in trgom*, Znanstveno in publicistično središče, Ljubljana, 1999
5. Kamnar H.: *Reforme javnih financ in notranje revizije, Položaj posrednega proračunskega uporabnika v javnih financah*, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 2006
6. Kamnar, H.: *Proračun, proračunski uporabniki in revidiranje, Pomen in pomanjkljivosti finančnega načrtovanja in poročanja pri posrednih proračunskih uporabnikih*, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 2008
7. Kavčič, S.: *Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: Razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov, Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah*, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 2001
8. Kavčič, S.: *Poslovodno računovodstvo*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2005
9. Kavčič, S.: *Predračunavanje in priprava finančnih načrtov javnih zavodih*, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2002
10. Koletnik, F.: *Proučevanje (analiziranje) računovodskih izkazov*, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2006
11. Letno poročilo javnega zavoda x za leto 2004, 2005, 2006, 2007 in 2008
12. Trunk Širca, N., Tavčar, M.: *Management nepridobitnih organizacij*, Visoka šola za management, Koper, 1998
13. Turk, I., Kavčič, S., Koželj, S., Kokotec, M.: *Finančno računovodstvo*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1996
14. Turk, I.: *Računovodstvo*, Moderna organizacija, Kranj, 2003
15. Turk, I.: *Uvod v ekonomiko gospodarske družbe*, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, 1993
16. Turk, I.: *Osnove poslovnega računovodstva*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2000

17. Turk, I.: *35. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*, Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Portorož, 2003
18. Sklep o ustanovitvi javnega zavoda x s področja kulture, Uradni list RS, št. 46, 2003
19. Zakon o gospodarskih javnih službah, Uradni list RS, št. 32, 1993
20. Zakon o javnem naročanju, Uradni list RS, št. 128, 2006
21. Zakon o javnih financah, Uradni list RS, št. 124, 2000, 79, 2001
22. Zakon o računovodstvu in slovenskimi računovodskimi standardi, Uradni list RS, št. 79, 1999
23. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju, Uradni list RS, št. 56, 2002
24. Zakon o ustanovah, Uradni list RS, št. 70, 2005
25. Zakon o zavodih, Uradni list RS, št. 12, 1991
26. Zver, E.: *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*, Umar, Ljubljana, 2003
27. Žnidar, S., Šisernik, A., Podbevšek, A., Masnikosa, C., Gorjup, M., Branilovič, D., Bohte, D.: *Praktični vodič po računovodstvu za negospodarstvo*, Založba Verlag Dashofer, Ljubljana, 2008