

# Računovodsko poročanje v letnih poročilih osnovnih šol

**Tatjana Horvat**

*Šola za ravnatelje*

**Sonja Bračko**

*Fakulteta za komercialne in poslovne vede*

Namen raziskave je bil ugotoviti, ali so računovodska poročila (obvezno letno računovodsko poročanje) kot del letnih poročil slovenskih javnih osnovnih šol vsebinsko ustrezna. Vsebinsko ustreznost računovodskih poročil smo analizirali s pomočjo anketnega vprašalnika, opisne statistike in Pearsonovega koeficienta. Analiza je pokazala, da je več kot 76 odstotkov osnovnih šol v računovodsko poročilo za leto 2014 vključilo večino računovodskih informacij, ki so v predpisih navedene kot obvezne sestavine letnega poročila. To pomeni, da so računovodska poročila zanesljiv dokument za vodenje osnovnih šol.

*Ključne besede:* računovodsko poročilo, letno poročilo, ravnatelj, poslovodstvo, računovodja

## Uvod

Letno poročilo je celosten dokument o poslovanju, ki ga morajo pripraviti tako gospodarske družbe kot posredni proračunski uporabniki, njegov pomembni del pa je računovodsko poročanje v računovodskem poročilu kot delu letnega poročila. Za njegovo vsebino je odgovorno poslovodstvo gospodarske družbe oziroma proračunskega uporabnika (Horvat in Martinčič 2016). Poslovodstvu organizacije so pri odkrivanju nepravilnosti v računovodskih izkazih v pomoč notranji revizorji (Horvat in Lipičnik 2016). Osnovne šole v Sloveniji so posredni proračunski uporabniki, natančneje javni zavodi, zato se vsebina njihovih letnih poročil od tistih gospodarskih družb razlikuje predvsem zaradi vira financiranja, saj osnovne šole večino prihodkov pridobijo iz državnega oziroma občinskega proračuna, gospodarske družbe pa na trgu.

Letna poročila so eden izmed ključnih instrumentov za izvajanje finančne odgovornosti poslovodstva in mehanizem, s katerim javni sektor predstavi odgovorno in gospodarno uporabo javnih sredstev (Odainkey in Simpson 2013, 4), zato je ključnega pomena, da so vsebinsko ustrezna.

Kot kaže ena izmed raziskav, v zadnjih letih narašča potreba po tem, da porabo finančnih sredstev organizacije predstavijo čim bolj pregledno. Širša javnost oziroma mediji pričakujejo vsebinske in računovodske podatke o stroškovni učinkovitosti in učinkih javnih projektov (International Child Development Initiative 2012).

V prispevku se bomo osredotočili na vsebino letnih poročil osnovnih šol. Določajo jo različni predpisi, ki jih bomo prav tako predstavili.

### **Teoretična izhodišča, na katerih temelji vsebina letnih poročil**

Zakon o računovodstvu (ZR)<sup>1</sup> v 21. členu in Pravilnik o sestavljanju letnih poročil (PSLP)<sup>2</sup> v 4. členu določata, da je letno poročilo sestavljeno iz poslovnega in računovodskega poročila. Pojma letno in poslovno poročilo bomo predstavili v naslednjih dveh odstavkih tega poglavja, o računovodskem poročilu, ki je sestavni del letnega poročila, pa bomo podrobneje spregovorili v nadaljevanju.

Letno poročilo je treba pristojnim organom javne osnovne šole predložiti najpozneje v dveh mesecih po preteku poslovnega leta, to je do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto. Pristojni organ osnovne šole oziroma pristojni organ ustanovitelja letno poročilo potrdi, če je z zakonom ali aktom o ustanovitvi javne osnovne šole tako določeno. Podpiše ga za to pooblaščen oseba (26.–27. člen ZR), v javnih osnovnih šolah je to ravnatelj kot poslovodni organ.

V poslovnem poročilu so navedene informacije o poslovanju, ki jih kot poslovodni organ pripravi ravnatelj javne osnovne šole, pri čemer podatke o njenem finančnem poslovanju pridobi v računovodski službi. V poslovnem poročilu ravnatelj predstavi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, ki vključuje podatke iz finančnega načrta in njegove realizacije. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih ravnatelj šole pripravi glede na svoje pristojnosti in v skladu z enotno metodologijo, ki je v veljavi za pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih in ki jo predpiše minister za finance (2. člen PSLP; 62. člen Zakona o javnih financah (ZJF)<sup>3</sup>). Enotno metodologijo za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih je minister za finance predpisal z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za

<sup>1</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 25/99, 50/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE.

<sup>2</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 115/02, 21/03, 154/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10, 104/11 in 86/16.

<sup>3</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFISP, 96/15 – ZIPRS 1617 in 13/18.

pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (NPZR).<sup>4</sup> Ravnatelj pripravi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih javne osnovne šole, ki je posredni uporabnik občinskega proračuna, do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto. Ustanoviteljica javne osnovne šole je občina, vendar poročila o doseženih ciljih in rezultatih ni treba posredovati občinskemu svetu, razen če občina kot ustanoviteljica to uredi drugače (62. člen ZJF), kar je določeno v statutu javne osnovne šole. Vsebino poslovnega poročila določi osnovna šola, torej ravnatelj kot njen poslovodni organ, v njem pa opozori na težave in dosežke pri poslovanju v obravnavanem obdobju. Vsebina poslovnega poročila mora biti prilagojena področju poslovanja (11. člen PSLP).

V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih je treba pojasniti naslednje vsebine (62. člen ZJF):

1. zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje posrednega uporabnika;
2. dolgoročne cilje posrednega uporabnika, kot izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja oziroma področnih strategij ter nacionalnih programov;
3. letne cilje posrednega uporabnika, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta ali v njegovem letnem programu dela;
4. oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce po posameznih dejavnostih;
5. nastanek morebitnih nedopustnih in nepričakovanih posledic pri izvajanju programa;
6. oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila za preteklo leto ali več preteklih let;
7. oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, kot jih je predpisalo pristojno ministrstvo, ter ukrepe za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja;
8. oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora;
9. pojasnila po področjih, na katerih zastavljenih ciljev niso dosegli, in razloge za to;

<sup>4</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 12/01, 10/06, 8/07 in 102/10.

10. oceno učinkov poslovanja na gospodarstvo, socialne razmere, varstvo okolja, regionalni razvoj ipd.;
11. druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in investicijskih vlaganj.

Računovodski izkazi poslovodstvu ne pomagajo razumeti samo preteklosti, ampak so tudi začetna točka, ki omogoča razvijanje finančnega načrta za prihodnost (Brealey in Myers 2003, 367).

Poleg tega je treba, kot sledi iz prakse, opisati programe, projekte, dejavnosti in drugo na področju delovanja javnega zavoda (Horvat in Martinčič 2015).

Računovodsko poročilo obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k bilanci stanja in izkazu prihodkov in odhodkov. Pripravi ga pooblaščen računovodja oziroma oseba, odgovorna za področje računovodstva (2.–6. člen PSLP).

Bilanca stanja prikazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov ob koncu obračunskega obdobja, to je na dan 31. decembra. Sredstva in obveznosti do virov sredstev morajo biti razčlenjeni glede na vrsto in ročnost. Obrazec bilance stanja je enoten za vse uporabnike enotnega kontnega načrta, tako za druge uporabnike, med katere sodijo npr. občine, kot za določene uporabnike, med katere sodijo tudi javne osnovne šole (25. in 28. člen ZR; 2.–6. člen PSLP).

Izkaz prihodkov in odhodkov prikazuje prihodke, odhodke ter presežek ali primanjkljaj, ki ga javne osnovne šole dosežejo v obračunskem obdobju, to je v obdobju od 1. januarja do 31. decembra. Obrazca za izkaz prihodkov in odhodkov za določene in druge uporabnike enotnega kontnega načrta sta različna (24. člen ZR; 2.–6. člen PSLP). Prihodki iz sredstev javnih financ ter prihodki, pridobljeni z opravljanjem javne službe, morajo biti izkazani posebej. Odhodki morajo biti razčlenjeni tako, da omogočajo vpogled v strukturo stroškov po njihovih vrstah, kot jih opredeljujejo predpisi oziroma računovodski standardi (28. člen ZR).

Bilanco stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov v skladu z 20. členom ZR imenujemo računovodska izkaza. Računovodska izkaza morata prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Računovodski izkazi vsebujejo podatke za tekoče in preteklo obračunsko obdobje (20. in 25. člen ZR).

Računovodski izkazi morajo imeti tudi pojasnila. Pojasnila k računovodskim izkazom so dopolnilni računovodski izkazi, in sicer priloge k bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov. Do-

polnilni računovodski izkazi dodatno razčlenjujejo ali pojasnjujejo posamezne vrste podatkov o sredstvih in obveznostih do virov sredstev v bilanci stanja ter prihodkih in odhodkih v izkazu prihodkov in odhodkov. Poleg dopolnilnih računovodskih izkazov so pojasnila k računovodskim izkazom še druge računovodske informacije, kot jih določa 2. člen člena PSLP, in računovodske informacije, ki jih javne osnovne šole kot uporabnice enotnega kontnega načrta določijo same.

Podrobnejšo vsebino, členitev in obliko bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov ter pojasnil k bilanci stanja in izkazu prihodkov in odhodkov je za uporabnike enotnega kontnega načrta na osnovi 28. člena ZR določil minister za finance v PSLP.

PSLP določa, da morajo pojasnila k računovodskim izkazom javnih osnovnih šol obsegati:

1. priloge k bilanci stanja (7. člen):
  - pregled stanja in gibanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (priloga 1/A),
  - pregled stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb in posojil (priloga 1/B);
2. priloge k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov (13. člen):
  - izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka (priloga 3/A),
  - izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov (priloga 3/A1),
  - izkaz računa financiranja določenih uporabnikov (priloga 3/A2),
  - izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti (priloga 3/B);
3. druge računovodske informacije v pisni obliki, ki se nanašajo na razkrivanje podatkov, izkazanih v bilanci stanja, izkazu prihodkov in odhodkov ter prilogah k računovodskim izkazom; v računovodskih informacijah je treba razkriti (26. člen):
  - sodila za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu,
  - namene, za katere so oblikovane dolgoročne rezervacije, ter oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij po namelih,

- vzroke za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov,
- podatke o stanju neporavnanih terjatev ter ukrepah za njihovo poravnavo oziroma o razlogih za neplačila,
- podatke o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, ter o vzrokih za neplačila,
- vire sredstev, ki so bila uporabljena za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva ter dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila),
- naložbe prostih denarnih sredstev,
- razloge za pomembnejše spremembe stalnih sredstev,
- vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem na kontih za bilančne evidence,
- podatke o pomembnejših neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa se za opravljanje dejavnosti še vedno uporabljajo,
- drugo, kar je pomembno za popolnejšo predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja javne osnovne šole.

Javne osnovne šole v skladu z Navodilom o predložitvi letnih poročil pravnih oseb javnega prava (NPLP)<sup>5</sup> predložijo računovodske izkaze z neposrednim vnosom podatkov v spletno aplikacijo, pojasnila k izkazom in poslovno poročilo pa v PDF-datoteki, ki jo uvozijo prek spletnega portala AJPEŠ. Na spletni strani AJPEŠ so tako javno objavljeni oba računovodska izkaza, to je bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, ter priloga k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, to je izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (druge priloge k računovodskim izkazom na spletni strani AJPEŠ niso javno objavljene, razen če so vključene v pojasnila k računovodskim izkazom, navedena v PDF-datoteki). Poleg obeh računovodskih izkazov ter izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti je treba na spletni strani AJPEŠ objaviti še poslovno poročilo s pojasnili, in sicer v PDF-datoteki. Zaradi takih navodil javne osnovne šole na spletni strani AJPEŠ v PDF-datoteki objavljajo letna poročila, ki vključujejo poslovno poročilo in pojasnila k računovodskim izkazom, ne pa računovodskih izkazov, to je bilance stanja ter izkaza prihodkov in odhodkov. Tak način oddaje letnega poročila vpliva na to, da so

<sup>5</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 109/10 in 86/16.

računovodska poročila javnih osnovnih šol, ki so javno objavljena v PDF-datoteki na spletni strani [AJPEŠ](#), manj kakovostna. Ker v računovodsko poročilo nista vključena bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, so ta slabše berljiva, manj pregledna in razumljiva, pa tudi pojasnila, ki so podana k računovodskim izkazom javnih osnovnih šol, so manj razumljiva.

Če navedeno ugotovitev pogledamo v praksi na primeru letnih poročil javnih osnovnih šol v Mariboru za leto 2015, vidimo, da 63 odstotkov javnih osnovnih šol (malo manj kot dve tretjini) v računovodsko poročilo ni vključilo nobenega računovodskega izkaza, pa tudi ne izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka ter izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti. Od 79 do 95 odstotkov javnih osnovnih šol v Mariboru pa v letno poročilo za leto 2015 prav tako ni vključilo prilog k bilanci stanja (pregleda stanja in gibanja neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev ter pregleda stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb) in prilog k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov (izkaza računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov ter izkaza računa financiranja določenih uporabnikov).

Pri pripravi računovodskega poročila je treba posebno pozornost nameniti drugim računovodskim informacijam, ki so pomembne za popolnejšo predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja javne osnovne šole. To so računovodske informacije, ki jih javne osnovne šole v skladu s PSLP določijo same. Izbira in vključevanje tovrstnih informacij v računovodsko poročilo je tako v domeni računovodje, ki je odgovoren za izvajanje računovodske funkcije, za računovodsko informiranje ter pripravo računovodskega poročila kot sestavnega dela letnega poročila, in ravnatelja, ki je poslovodni organ javne osnovne šole in kot pooblaščenca oseba podpisuje letno poročilo in njegove sestavne dele. Računovodja in ravnatelj morata biti pri izbiri oziroma določanju računovodskih informacij, ki so pomembne za popolno predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja javne osnovne šole, pozorna predvsem na to, da so te razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive, da se nanašajo na pomembne podatke in da vplivajo tudi nazaj na knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje in računovodsko analiziranje. To lahko dosežeta s kar najbolj doslednim upoštevanjem računovodskih načel, na primer tako, da so računovodske informacije problemsko usmerjene in da je mogoče na njihovi podlagi sprejemati poslovne odločitve (so na primer osnova za finančni načrt prihodnjega obdobja), da gospodarske kategorije, ki so izražene v denarni merski enoti, smiselno dopolnijo z naravno

mersko enoto, da je izkazovanje gospodarskih kategorij zasnovano na poenoteni vsebini, tako da sta zagotovljeni objektivnost informacij in njihova primerljivost z drugimi javnimi osnovnimi šolami, bodisi na območju občine, regije ali celotne Slovenije, da računovodske informacije prispevajo k smotrnemu poslovanju, ohranjanju in povečevanju premoženja, da je računovodsko poročilo – in računovodske informacije v njem – primerno urejeno, strnjeno in usklajeno in tako uporabnikom čim bolj razumljivo.

Letno poročilo je poleg finančnega načrta najpomembnejši element finančnega upravljanja šol, pri čemer k finančnemu upravljanju šol sodijo: načrtovanje in izvajanje finančnega načrta, računovodstvo, poročanje ter varovanje premoženja pred izgubami, poškodbami in goljufijami. Po slovenskih predpisih je odgovornost ravnateljev za finančno upravljanje šol zelo velika, česar so se ravnatelji začeli zavedati, po drugi strani pa šole nimajo internih pravil za načrtovanje in poročanje, kot to zahtevajo slovenski predpisi. Ker strokovno znanje ravnateljev večinoma ne izhaja iz gospodarstva in financ, računovodstva in revidiranja, so strokovna pomoč, dodatno izobraževanje ter smernice v zvezi s finančnim vodenjem šol zanje še pomembnejši. Največja težava pri poročanju in načrtovanju so obseg in preglednost informacij ter neskladnost z zakonodajo. Šole so javne ustanove in posredni uporabniki proračuna, zato so ravnatelji dolžni njihovo delovanje in finančno upravljanje organizirati tako, da bodo zagotovljeni zakonitost, upravičenost in namenska uporaba sredstev ter popolno in pravočasno črpanje prihodkov in drugih prejemkov iz proračuna v skladu z njihovo pristojnostjo (Horvat 2007, 153–168).

### **Podrobnejše pravne podlage za računovodsko poročilo**

Računovodsko poročilo za zunanje uporabnike računovodskih informacij, ki je del letnega poročila, v slovenskih javnih osnovnih šolah določajo naslednji predpisi:

1. Zakon o javnih financah (ZJF):
  - Posredni uporabniki občinskega proračuna, kamor sodijo javne osnovne šole, morajo po 9. členu ZJF pripraviti letno poročilo v skladu z ZR.
2. Zakon o računovodstvu (ZR):
  - ZR ureja vodenje poslovnih knjig in pripravo letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne



vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1),<sup>6</sup> Zakona o gospodarskih javnih službah (ZGJS)<sup>7</sup> in Zakona o društvih (ZDru-1)<sup>8</sup> (1. člen ZR).

- Po 2. členu ZR morajo javne osnovne šole letna poročila pripraviti v skladu z ZR in drugimi predpisi, Kodeksom računovodskih načel ter Slovenskimi računovodskimi standardi, ki jih izdaja Slovenski inštitut za revizijo, ustanovljen na podlagi Zakona o revidiranju (ZREV-2).<sup>9</sup>
  - Uporaba Slovenskih računovodskih standardov (SRS) pri pripravi letnega poročila se nanaša na vrednotenje postavk v računovodskih izkazih (31. člen ZR). Pri vrednotenju računovodskih postavk od 1. januarja 2016 dalje uporabljamo Slovenske računovodske standarde 2016<sup>10</sup> od SRS 1 do SRS 17, če ZR ne določa drugače.
3. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil (PSLP):
- Določa vsebino, členitev in obliko sestavnih delov letnega poročila za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki so po ZR uporabniki enotnega kontnega načrta (1. člen).
4. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna (NPZR):
- Navodilo o pripravi zaključnega računa določa metodologijo in postopek priprave poročila o doseženih ciljih in rezultatih posrednih uporabnikov občinskih proračunov, pri čemer je javna osnovna šola posredni uporabnik občinskega proračuna, poročilo o doseženih ciljih in rezultatih pa je sestavni del njenega letnega poročila (1. člen NPZR).
5. Navodilo o predložitvi letnih poročil pravnih oseb javnega prava (NPLP):
- NPLP določa rok in način predložitve letnih poročil pravnih oseb javnega prava Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. Navodilo določa, da so

<sup>6</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17 in 22/19 – ZPOSS.

<sup>7</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 32/93, 30/98 – ZZLPP0, 127/06 – ZJZP, 38/10 – ZUKN in 57/11 – ORZGJS40.

<sup>8</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 64/11 – uradno prečiščeno besedilo in 21/18 – ZNORG.

<sup>9</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 65/08, 63/13 – ZS-K in 84/18

<sup>10</sup> Uradni list Republike Slovenije, št. 95/2015.

pravne osebe javnega prava proračun, proračunski uporabniki in druge osebe javnega prava, ki so uporabniki enotnega kontnega načrta po 13. členu ZR, torej tudi javne osnovne šole. Pravne osebe javnega prava predložijo letna poročila, zato da zagotovijo javnost podatkov in za državno statistiko prek spletnega portala AJPEŠ (<http://www.ajpes.si>), za uporabo spletne aplikacije pa se morajo prej brezplačno registrirati oziroma vnesti svoje uporabniško ime in geslo. Računovodske izkaze predložijo z neposrednim vnosom podatkov v spletno aplikacijo, pojasnila k izkazom in poslovno poročilo pa predložijo v PDF-datoteki, ki jo uvozijo prek spletnega portala AJPEŠ. Javne osnovne šole, kot posredni proračunski uporabniki, izpolnijo tudi Izjavo o oceni notranjega nadzora javnih financ, ki je del spletne aplikacije za vnos podatkov računovodskih izkazov (1.–3. člen).

### Raziskovalni vprašanji in metoda dela

Raziskavo smo leta 2016 opravili s pomočjo anketnega vprašalnika za 446 javnih osnovnih šol, ki so predstavljale vzorec. Anketni vprašalnik smo poslali računovodjem, in prejeli odgovore z 88 osnovnih šol, kar predstavlja 20 odstotkov celotnega vzorca, vključenega v raziskavo.

Namen raziskave je bil preveriti, ali je vsebina računovodskega poročila kot dela letnega poročila, ki je obvezen letni dokument o poslovanju in delovanju osnovne šole v koledarskem letu, ustrezna. Ustreznost smo preverjali tako, da smo pregledali vsebine, ki so obvezne po vseh navedenih predpisih, in sicer so po PSLP to:

- obrazec »Bilanca stanja«;
- obrazec »Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov«;
- obrazec »Pregled stanja in gibanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev«;
- obrazec »Pregled stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb in posojil«;
- obrazec »Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti«;
- obrazec »Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka«;

- obrazec »Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov«;
- obrazec »Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov«;
- sodila za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu;
- nameni, za katere so oblikovane dolgoročne rezervacije, ter oblikovanje in poraba dolgoročnih rezervacij po namenih;
- vzroki za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov;
- podatki o stanju neporavnanih terjatev ter ukrepih za njihovo poravnavo oziroma razlogih za neplačila;
- podatki o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, ter o vzrokih za neplačila;
- viri sredstev, ki so jih uporabili za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva ter dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila);
- naložbe prostih denarnih sredstev;
- razlogi za pomembnejše spremembe stalnih sredstev;
- vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem na kontih za bilančne evidence;
- podatki o pomembnejših neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa jih za opravljanje dejavnosti še vedno uporabljajo;
- poročilo o doseženih prihodkih in odhodkih določenih uporabnikov, pripravljeno po načelu nastanka poslovnega dogodka, v primerjavi z načrtovanimi kategorijami in prikazano ločeno po dejavnostih (osnovnošolsko izobraževanje, predšolska vzgoja) ter skupaj za zavod kot celoto;
- poročilo o doseženih prihodkih in odhodkih določenih uporabnikov, pripravljeno po načelu denarnega toka, v primerjavi z načrtovanimi kategorijami in prikazano ločeno po dejavnostih (osnovnošolsko izobraževanje, predšolska vzgoja) ter skupaj za zavod kot celoto;
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov v primerjavi z načrtovanimi;
- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov v primerjavi z načrtovanimi.

Vsebinsko ustreznost računovodskih poročil slovenskih javnih osnovnih šol smo preverjali z dvema raziskovalnima vprašanjema.

Prvo se je glasilo: *Ali je večina slovenskih osnovnih šol v računovodsko poročilo za leto 2014 vključila večino računovodskih informacij, ki so v zakonih in podzakonskih aktih opredeljene kot obvezne sestavine letnega poročila?* Domnevali smo, da bo vsaj 76 odstotkov slovenskih osnovnih šol v računovodsko poročilo, ki je del letnega poročila za leto 2014, vključilo vsaj 76 odstotkov računovodskih informacij, ki so v zakonih in podzakonskih aktih opredeljene kot obvezne sestavine letnega poročila.

V anketnem vprašalniku, s katerim smo preverjali to hipotezo, smo računovodje vprašali, ali so računovodske informacije vključene v njihovo letno poročilo za leto 2014. Odgovarjali so z »da«, če so bile računovodske informacije vključene v letno poročilo, z »ne«, če vanj niso bile vključene, in z »ni uporabno«, če računovodske informacije za osnovno šolo niso uporabne. Odgovor »da« in odgovor »ni uporabno« smo ovrednotili z vrednostjo 1, odgovor »ne« pa z vrednostjo 0.

Merila, ki smo jih upoštevali pri ugotavljanju deleža osnovnih šol, so bila naslednja:

- 0–50 % pomeni polovico osnovnih šol;
- 51–75 % pomeni več kot polovico osnovnih šol;
- 76–99 % pomeni večino osnovnih šol;
- 100 % pomeni vse osnovne šole.

Drugo raziskovalno vprašanje se je glasilo: *Ali razumljivost zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov, ki določajo vsebino letnih poročil, vpliva na vsebinsko ustreznost računovodskih poročil, ki so del letnih poročil slovenskih osnovnih šol?*

S pomočjo anketnega vprašanja smo ugotavljali, ali obstaja povezava med razumljivostjo zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov, ki določajo vsebino letnih poročil, in vsebinsko ustreznostjo računovodskih poročil. Vprašanje se je glasilo: »Kako ocenjujete razumljivost zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov, ki določajo vsebino letnih poročil?« Mogoči so bili naslednji odgovori: 1 – nerazumljivi, 2 – manj razumljivi, 3 – razumljivi, 4 – zelo razumljivi.

Domnevali smo, da razumljivost zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov, ki določajo vsebino letnih poročil, vpliva na vsebinsko ustreznost računovodskega poročila oziroma da je vsebinska ustreznost računovodskih poročil odvisna od razumljivosti zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov, ki določajo vsebino letnih poročil, kar pomeni, da bolj kot so zakoni, pravilniki in

drugi predpisi, ki določajo vsebino letnih poročil, razumljivi, vsebinsko ustrežnejša so računovodska poročila osnovnih šol. Vprašanje smo statistično preverjali s Pearsonovim koeficientom.

## Raziskava

Zanimalo nas je, ali večina slovenskih osnovnih šol v računovodska poročila, ki so del letnih poročil, vključuje računovodske informacije, ki so v predpisih opredeljene kot obvezne sestavine letnega poročila. Predpostavljali smo, da bo najmanj 76 odstotkov slovenskih osnovnih šol v letno poročilo vključilo vsaj 76 odstotkov vsebin, ki so s predpisi opredeljene kot obvezne (našteli smo jih v prejšnjem poglavju). Za odgovor na vprašanje smo uporabili opisno statistiko.

Analiza je pokazala, da je 19 osnovnih šol od 88 oziroma 21,59 odstotka v računovodsko poročilo vključilo manj kot 76 odstotkov računovodskih informacij, ki so s predpisi opredeljene kot obvezne; 69 osnovnih šol ali 78,41 odstotka je v računovodsko poročilo vključilo vsaj 76 odstotkov računovodskih informacij, ki so zakonsko obvezne. Od tega je 26 osnovnih šol (29,55 odstotka vseh) vanj vključilo vse računovodske informacije, ki so kot obvezne določene s predpisi. Iz navedenega sledi, da lahko hipotezo potrdimo.

Zanimalo nas je še, ali se zaradi boljše razumljivosti zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov izboljša vsebinska ustreznost računovodskih poročil, torej ali med razumljivostjo zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov, ki določajo vsebino letnih poročil, ter vsebinsko ustreznostjo računovodskih poročil obstaja pozitivna povezanost. Ker je bila porazdelitev podatkov normalna in so bile spremenljivke na intervalnem oziroma razmernostnem nivoju, smo hipotezo preverjali s Pearsonovim koeficientom korelacije, pri čemer smo ugotavljali povezanost med spremenljivkama.

Pearsonov koeficient korelacije znaša 0,158. Njegova pozitivna vrednost pomeni, da bolj kot so zakoni, pravilniki, navodila in drugi predpisi razumljivi, bolj so računovodska poročila vsebinsko ustrezna. Vrednost koeficienta 0,158 izraža moč povezanosti med obema spremenljivkama in pomeni, da je povezanost med razumljivostjo zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov in vsebinsko ustreznostjo računovodskega poročila neznatna ter da je Pearsonov koeficient korelacije 0,158 statistično neznačilen. Statistična pomembnost ( $p$ ) znaša 0,141 in je višja od 0,05 ( $p > 0,05$ ), kar pomeni, da razumljivost zakonov, pravilnikov, navodil

PREGLEDNICA 1 Pearsonov koeficient korelacije in njegova stopnja značilnosti

		(1)	(2)
(1) Sklop 1 + 2	(a)	1,000	0,158
	(b)		0,141
	(c)	88,000	88,000
(2) Razumljivost zakonov, pravilnikov, navodil	(a)	0,158	1,000
	(b)	0,141	
	(c)	88,000	88,000

OPOMBE Naslovi vrstic: (a) Pearsonov koeficient korelacije, (b) asim.  $p$ -vrednost (2-stranska), (c) število veljavnih enot ( $N$ ).

in drugih predpisov ni povezana z vsebinsko ustreznostjo letnih poročil, zato hipoteze iz drugega raziskovalnega vprašanja ne moremo potrditi.

## Sklep

Raziskava računovodskih poročil, ki smo jo opravili med računovodji javnih osnovnih šol v Sloveniji, je pokazala, da je večina šol, ki so sodelovale v anketi (78,41 odstotka) v računovodsko poročilo, ki je del letnega poročila za leto 2014, vključila večino računovodskih informacij, ki so v predpisih opredeljene kot obvezne sestavine letnega poročila, razumljivost zakonov, pravilnikov, navodil in drugih predpisov pa ni povezana z vsebinsko ustreznostjo letnih poročil. Raziskava je bila omejena zaradi pomanjkanja literature na področju računovodskega poročanja in letnih poročil osnovnih šol, zato smo si v teoretičnem delu prispevka pomagali z literaturo, ki je v veljavi za letna poročila podjetij, in z zakonskimi predpisi proračunskih uporabnikov.

Rezultati raziskave so spodbuda zakonodajalcem, ustanoviteljem in financerjem osnovnih šol pa tudi raziskovalcem in strokovnjakom, da se lahko zanesejo na zakonsko ustreznost in s tem na pravilnost vsebine letnih poročil osnovnih šol.

## Literatura

- Brealey, R. A., in S. C. Myers. 2003. *Principles of Corporate Finance*. 7. izd. New York: McGraw-Hill.
- Horvat, T. 2007. Leader Accountability for School Financial Management. V *Professional Challenges for School Effectiveness and Improvement in the Era of Accountability: Proceedings of the 20th Annual World ICSEI Congress, 3–6 January 2007, Portorož, Slovenia*, ur. M. Brejc, 153–168. Ljubljana: National School for Leadership in Education; Koper: Faculty of Management.

- Horvat, T., in M. Lipičnik. 2016. »Internal Audits of Frauds in Accounting Statements of a Construction Company.« *Strategic Management* 21 (4): 29–36.
- Horvat, T., in S. Martinčič. 2015. Sestavitev letnega poročila splošne knjižnice. V *Znanje in poslovni izzivi globalizacije v letu 2015: zbornik referatov; 6. mednarodna znanstvena konferenca*, ur. M Merkač Skok in M. Cingula, 287–296. Celje: Fakulteta za komercialne in poslovne vede.
- Horvat, T., in S. Martinčič. 2016. The Influence of Management on Quality of the Annual Report of Public Institution. V *Managing Global Changes: Proceedings of the Joint International Conference*, ur. S. Laporšek in D. Gomezelj Omerzel, 347–361. Koper: University of Primorska Press.
- International Child Development Initiative. 2012. *Action Speak Louder Than Numbers*. Leiden: International Child Development Initiative.
- Odainkey, N. H., in N. Y. Simpson. 2013. »Ensuring Accountability in State-Owned Enterprises: Examining the Role of Annual Reports from a Middle Income Country's Perspective.« *The Journal of Institute of Public Enterprise* 36 (1–2): 1–20.
- **Dr. Tatjana Horvat** je predavateljica v Šoli za ravnateljice in državna notranja revizorka. [tatjana.horvat@solazaravnateljce.si](mailto:tatjana.horvat@solazaravnateljce.si)
- Sonja Bračko** je magistrantka Fakultete za komercialne in poslovne vede. [bracko301@gmail.com](mailto:bracko301@gmail.com)