

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Diplomsko delo
visokošolskega programa**

**RAČUNOVODSTVO STROŠKOV JAVNEGA ZAVODA –
PRIMER DIJAŠKI DOM VIČ**

Mateja Sbrizaj

Ljubljana, julij 2009

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
visokošolskega programa

**RAČUNOVODSTVO STROŠKOV JAVNEGA ZAVODA –
PRIMER DIJAŠKI DOM VIČ**

Mateja Sbrizaj

Kandidatka: Mateja Sbrizaj
Številka indeksa: 04029526

Mentor: prof. dr. Marko Hočevar

Ljubljana, julij 2009

POVZETEK

Stroškovno računovodstvo je pomemben del računovodske dejavnosti, ki oskrbuje vodstvo podjetja z vsemi ustreznimi informacijami, tako da lahko prek njega spremljamo ekonomsko plat vseh pomembnih procesov v podjetju.

Stroškovno računovodstvo spremlja in proučuje notranje poslovanje podjetja. Vodstva podjetja sama določijo, kdaj in kako bo organizirano njihovo stroškovno računovodstvo. Glavni namen stroškovnega računovodstva pa je pridobiti takšne informacije o nastalih stroških, ki bodo vodstvu podjetja omogočale lažje sprejemanje odločitev in na ta način učinkovitejše in uspešnejše poslovanje.

Dijaški dom Vič je javni zavod, ki zadovoljuje javne potrebe in uresničuje javne cilje na področju vzgoje in izobraževanja. Njegov cilj je, da zagotavlja najboljše možnosti za življenje, učenje in dobro počutje dijakov ter da skrbi za celosten in skladen razvoj njihove osebnosti.

Ključne besede:

javni zavod, strošek, stroškovno računovodstvo, stroškovno mesto, stroškovni nosilec

SUMMARY

Cost accounting is an important part of the accounting function, which provides the management with all information enabling monitoring economic aspects of all important processes in an enterprise.

Cost accounting monitors and examines internal operations of an enterprise. The management decides on the cost accounting organisation in their enterprise. The main aim of cost accounting is to obtain information on incurred costs that will facilitate the decision-making process in managing of the enterprise resulting in improved efficiency and performance.

The Vič Dormitory is a public institution meeting public needs and implementing public goals in education. Its aim is to provide for the best possible conditions for life, study and wellbeing of secondary school students and for integrated and harmonious development of their personality.

Keywords:

public institution, cost, cost accounting, cost centre, cost unit

KAZALO	
POVZETEK	ii
SUMMARY	iii
1 UVOD	1
1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA	1
1.2 NAMEN IN CILJ RAZISKAVE	1
2 RAČUNOVODSTVO	2
2.1 POSLOVNI SISTEM	2
2.1.1 Vrste poslovnih sistemov glede na področje delovanja	2
2.1.2 Delitev poslovnega sistema	3
2.2 RAČUNOVODSTVO KOT DEL POSLOVNEGA SISTEMA	4
2.2.1 Sestavine računovodstva	4
2.3 VRSTE RAČUNOVODSTEV	5
2.3.1 Finančno računovodstvo	5
2.3.2 Stroškovno računovodstvo	6
2.3.3 Poslovodno ali upravljalško računovodstvo (kontroling)	7
2.4 PRVINE POSLOVNEGA PROCESA	8
2.5 POSLOVNI IZID	8
3 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO	9
3.1 POMEN STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA	9
3.2 OPREDELITEV STROŠKOV	9
3.3 VRSTE STROŠKOV	11
3.3.1 Stroški po naravnih vrstah	12
3.4 STROŠKI PO STROŠKOVNIH MESTIH IN STROŠKOVNIH NOSILCIH	15
3.4.1 Stroški po stroškovnih mestih	15
3.4.2 Stroški po stroškovnih nosilcih	16
4 JAVNI ZAVOD	19
4.1 JAVNE SLUŽBE	19
4.2 UPRAVLJANJE JAVNIH SLUŽB	19
4.3 VRSTE JAVNIH SLUŽB	20
4.3.1 Gospodarske javne službe	20
4.3.2 Negospodarske javne službe	20
4.4 JAVNI ZAVOD	21
4.4.1 Pojem zavoda in ustanovitev	21
4.4.2 Dejavnost javnega zavoda	22
4.4.3 Upravljanje javnega zavoda	23
4.4.4 Splošni akti javnega zavoda in notranja organizacija	24
4.4.5 Financiranje javnega zavoda	25
5 RAČUNOVODSTVO JAVNEGA ZAVODA	26
5.1 PREDPISI, KI SE UPORABLJAJO V RAČUNOVODSTVU V JAVNEM ZAVODU	26
5.1.1 Zakon o računovodstvu	26
5.1.2 Podzakonski predpisi	27
5.1.3 Slovenski računovodski standardi	29
5.2 LETNO POROČILO V JAVNEM ZAVODU	29
5.2.1 Računovodsko poročilo	30
5.2.2 Poslovno poročilo	32

6	PRIMER RAČUNOVODSTVA STROŠKOV V JAVNEM ZAVODU DIJAŠKI DOM VIČ	33
6.1	PREDSTAVITEV	33
6.1.1	Cilj dijaškega doma	34
6.1.2	Strokovna organiziranost	34
6.2	VIRI SREDSTEV ZA DELO	36
6.2.1	Državni proračun	36
6.2.2	Tržna dejavnost	37
6.3	RAZPOREJANJE STROŠKOV	38
6.3.1	Obstoječa razporeditev stroškov	38
6.3.2	Primer razporeditve stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih v Dijaškem domu Vič	42
7	ZAKLJUČEK	44
	LITERATURA	45
	VIRI	46
	SEZNAM SLIK IN TABEL	47
	IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA	48

1 UVOD

1.1 IZHODIŠČE DIPLOMSKEGA DELA

Večina Slovencev se tako ali drugače vse življenje srečuje z javnimi zavodi. Že rojstvo otroka v kateri izmed slovenskih porodnišnic pomeni srečanje novorojenčka z javnim zavodom. Naslednji javni zavod, s katerim se srečamo, je zavod za zdravstveno zavarovanje, kjer nam uredijo osnovno zdravstveno zavarovanje. Sledijo obiski v zdravstvenih zavodih, javnih zavodih na področju vzgoje in izobraževanja (vrtci, šole, fakultete, dijaški in študentski domovi itd.), obiski javnih knjižnic itd.

Po Zakonu o zavodih (ZZ) so zavodi organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

Javni zavodi se ukvarjajo večinoma z neprofitno dejavnostjo, ki je njihova temeljna dejavnost, zaradi katere so tudi bili ustanovljeni. Lahko pa se ukvarjajo tudi s tržno dejavnostjo, ki je njihova dopolnilna dejavnost.

Javni zavodi za svoje delovanje uporabljajo tako proračunska sredstva kot tudi sredstva, pridobljena s tržno dejavnostjo.

1.2 NAMEN IN CILJ RAZISKAVE

V javnih zavodih pri opravljanju javne službe in tržne dejavnosti prihaja do različnih stroškov.

Namen in cilj diplomskega dela je prikazati pravilen način razdelitve stroškov na tiste, ki nastanejo z upravljanjem javne službe, in na tiste, ki nastanejo kot posledica upravljanja javnega zavoda s tržno dejavnostjo.

2 RAČUNOVODSTVO

2.1 POSLOVNI SISTEM

Poslovni sistem je samostojna celota ljudi in sredstev, ki si prizadeva doseči zastavljene cilje z neko dejavnostjo in tako uresničiti namen, za katerega je bil ustanovljen. Praviloma ni ustanovljen samo za uresničitev enega samega projekta oziroma cilja. Namen poslovnega sistema sta trajno poslovanje in razvoj.

Glede na dejavnost, s katero se ukvarja poslovni sistem, ločimo:

- proizvodjalne poslovne sisteme,
- trgovinske poslovne sisteme in
- storitvene poslovne sisteme.

2.1.1 Vrste poslovnih sistemov glede na področje delovanja

Glede na področje delovanja lahko poslovne sisteme delimo na:

- podjetja,
- zavode.

Podjetja delujejo na gospodarskem področju (industrija in rudarstvo, kmetijstvo in ribištvo, gozdarstvo, vodno gospodarstvo, gradbeništvo, promet in zveze, trgovina, gostinstvo in turizem, obrt in osebne storitve, stanovanjskokomunalne dejavnosti in urejanje naselij in prostora ter finančne, tehnične in poslovne storitve). Za podjetja so pomembni gospodarsko pridobitni cilji. Nastopajo na trgu, kar pomeni, da morajo upoštevati njegove zakonitosti. Podjetja pri poslovanju praviloma tvegajo, sama morajo skrbeti za nenehen razvoj in širitev, skrbeti morajo za zadosten dobiček, da si z njim lahko oplajajo kapital in oblikujejo rezerve. Pri odločanju so samostojna.

Zavodi pa delujejo na negospodarskem področju, na področju znanosti, kulture, izobraževanja ter zdravstvenega in socialnega varstva. Medtem ko je cilj podjetja dosegati dobiček na trgu, je cilj zavoda zadovoljevanje širših, družbenih potreb. Zavod ni podvržen tveganju, v zvezi s svojimi storitvami pa se mnogokrat dogovarja z uporabniki in zanj ni bistven tisti del dobička, ki bi omogočal razvoj in širjenje zavoda, saj zanj ne skrbi sam. Zavod pri odločanju ni popolnoma samostojen, v najvišjem organu upravljanja pa so lahko tudi uporabniki.

Medtem ko so podjetja lahko proizvodna, trgovinska ali storitvena, odvisno od dejavnosti, s katero se ukvarjajo, pa se zavodi lahko ukvarjajo samo s storitveno dejavnostjo.

2.1.2 Delitev poslovnega sistema

Poslovni sistem lahko razdelimo na:

- izvajalni podsistem,
- informacijski podsistem in
- upravljavski podsistem.

V izvajalnem podsistemu poslovnega sistema se odvija poslovni proces, v katerem so razvrščene te poslovne funkcije: kadrovska, tehnična, nakupna, proizvodna, prodajna in finančna.

Upravljavski podsistem je tisti podsistem poslovnega sistema, katerega vsebina sta odločanje o vseh tistih dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces, in njihovo usklajevanje (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 12). Vsebini upravljavskega podsistema poslovnega sistema sta odločanje in usklajevanje. Odločanje in usklajevanje pa sta sestavna dela štirih upravljavskih funkcij, ki so načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje.

Informacijski podsistem poslovnega sistema je formalni podsistem, saj je organiziran v poslovnem sistemu, da iz podatkov oblikuje informacije; te bodo v pomoč pri odločanju v vseh dejavnostih, ki jih vsebuje izvajalni podsistem.

Pri tem pa moramo ločiti med pojmom podatek in informacija. Podatek le nevtralno dokazuje določeno dejstvo, medtem ko je informacija problemsko usmerjena in koristi kot podlaga za odločanje.

Informacijski podsistem ima te funkcije:

- funkcijo obravnavanja podatkov v preteklosti (ta funkcija nam pripravlja informacijsko podlago za odločanje pri nadziranju kot upravljavski funkciji; ukvarja se le s podatki dosedanjega poslovanja poslovnega sistema),
- funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti (ta funkcija ne odloča o načrtih prihodnjega poslovanja, ampak mora to odločanje poslovnega sistema le informacijsko podpirati),
- funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov (ta funkcija skrbi za pravilno prikazovanje delovanja poslovnega sistema),
- funkcijo analiziranja podatkov (ta funkcija nam služi kot podlaga za odločanje v okviru upravljavskih funkcij).

2.2 RAČUNOVODSTVO KOT DEL POSLOVNEGA SISTEMA

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsakega poslovnega sistema. Opredelimo ga lahko kot dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in proučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 17).

Sestavljeno je iz niza informacijskih nalog, pri katerih se poslovni dogodki evidentirajo in presojujejo ter oskrbujejo notranje in zunanje uporabnike s poročili o gospodarskem položaju in uspehu podjetja.

Za prikazovanje poročil notranjim uporabnikom (poslovodstvo podjetja, lastniki podjetja z možnostjo upravljanja, zaposleni) in zunanjim uporabnikom (lastniki podjetja brez možnosti upravljanja, banke kot dajalci dolgoročnih in kratkoročnih posojil, dobavitelji, glavni stalni kupci, konkretna podjetja, država, javnost) pa morajo zasledovati te cilje:

- načelo časovne neomejenosti poslovanja,
- načelo dosledne stanovitnosti,
- načelo strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka,
- načelo previdnosti,
- načelo prednosti vsebine pred obliko in načelo pomembnosti.

2.2.1 Sestavine računovodstva

Računovodstvo sestavljajo štiri temeljne sestavine:

- a) knjigovodstvo,
- b) računovodsko načrtovanje,
- c) računovodsko nadziranje,
- d) računovodsko analiziranje.

Knjigovodstvo ureja in obdeluje podatke o preteklosti, izražene v denarni merski enoti, o uresničenih poslovnih dogodkih in stanjih. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki so pomembni za celotni poslovni sistem in njegova razmerja do drugih poslovnih sistemov.

Računovodsko nadziranje, ki se izvaja kot kontroliranje, je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje nepravilnosti, ki so bile pri tem ugotovljene. Računovodsko nadziranje služi tudi kot informacijska podpora poslovnemu nadziranju.

O knjigovodstvu in računovodskem načrtovanju govorimo tudi kot o računovodskem spremljanju poslovanja.

O računovodskem nadzoru in računovodski analizi pa govorimo kot o računovodskem proučevanju poslovanja.

2.3 VRSTE RAČUNOVODSTEV

Ugotovili smo že, da računovodstvo kot osrednja informacijska dejavnost poslovnega sistema daje informacije o poslovanju poslovnega sistema zunanjim in notranjim uporabnikom.

Računovodstvo delimo na:

- finančno računovodstvo,
- stroškovno računovodstvo in
- poslovodno (upravljalno) računovodstvo ali kontroling.

2.3.1 Finančno računovodstvo

Finančno računovodstvo je tisto računovodstvo, ki sporoča podatke o poslovanju poslovnega sistema zunanjim uporabnikom, kot so možni lastniki, banke, državne ustanove itd. Proučuje poslovanje poslovnega sistema, ki je povezano z drugimi poslovnimi sistemi.

Funkcija finančnega računovodstva je, da pripravlja podatke in informacije:

- o sredstvih in obveznostih do virov sredstev poslovnega sistema s posebnim poudarkom na finančnih razmerjih z drugimi in
- o dobičkonosnosti poslovanja oziroma o poslovnem in finančnem izidu celotnega poslovnega sistema.

Za finančno računovodstvo so pomembne ekonomske kategorije, ki kažejo finančno stanje podjetja oziroma finančno razmerje do drugih. To so denar, terjatve in obveznosti ter poslovni izid podjetja (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 21).

2.3.2 Stroškovno računovodstvo

Stroškovno ali notranje (obrtno) računovodstvo je tisto računovodstvo, ki je povezano s poslovanjem znotraj samega poslovnega sistema in je analitične narave. Zagotavlja informacije o stroških.

Njegova funkcija je spremljanje in proučevanje:

- prvin poslovnega procesa od trenutka, ko so že na voljo, čeprav jih še ne troši,
- stroškov in poslovnih učinkov,
- poslovnega izida za posamezne dele poslovnega sistema.

Stroškovno računovodstvo postaja v sodobnem poslovnem okolju osrednja informacijska služba. Vodstvo podjetja oskrbuje z ustreznimi informacijami in prek njega spremljamo ekonomsko plat vseh pomembnih procesov in stanj v podjetju. Osnovni namen stroškovnega računovodstva je, da zagotavlja takšne informacije o stroških, ki bodo poslovojem omogočale učinkovitejše in uspešnejše poslovanje. Vodje podjetij sami odločajo, kdaj in kako si bodo organizirali ta del računovodske dejavnosti. Stroškovno računovodstvo ni predmet zakonske ali druge prisile. Dejstvo pa je, da je za poslovanje v močno konkurenčnem okolju in v povečanem obsegu potreben učinkovit sistem spremljanja in načrtovanja stroškov (Čadež, Hočevar, 2008, str. 1).

Ker je stroškovno računovodstvo naravnano v notranjost podjetja, je organizirano tako, da lahko sproti spremlja in proučuje vse, kar se dogaja v zvezi s poslovnim procesom. Vse se začne z nabavo prvin poslovnega procesa in se nadaljuje z usposabljanjem, uporabljanjem, vzdrževanjem in porabljanjem teh prvin v poslovnem procesu. Sledijo procesi osnovnih, pomožnih in stranskih dejavnosti, v katerih se ustvarjajo poslovni učinki – vmesni in končni, to je za trg sposobni proizvodi in storitve. Po njihovem dokončanju prideta na vrsto še skladiščenje in trženje teh poslovnih učinkov.

Namen vseh teh spremljanj in proučevanj je sestava računovodski poročil, ki omogočajo nova spoznanja in so osnova za sprejemanje poslovnih odločitev.

S stroški se torej ukvarja stroškovno računovodstvo (računovodstvo za notranje potrebe), saj so informacije o nastalih stroških pomembne in dobrodošle za notranje uporabnike. Te naj bi kazale na uspešnost oziroma učinkovitost trošenja prvin poslovnega procesa.

Stroškovno knjigovodstvo se ukvarja s pripravo informacij o poslovni učinkovitosti in uspešnosti za odločevalne ravni v podjetju. Spremlja delne in vmesne poslovne izide v podjetju oziroma njegovih delih, podrobno spremlja in proučuje vsa sredstva, vhodne prvine, stroške in dejavnike poslovne uspešnosti.

Stroškovno predračunavanje se ukvarja z izdelovanjem računovodski predračunov, in sicer predračunov stanj in gibanj vhodnih sredstev in prvin, stroškov, dokončevanja in trženja poslovnih učinkov ter predračunov učinkovitosti in uspešnosti poslovnih procesov znotraj posameznih dejavnosti in poslovnih izidov enot.

Stroškovno nadziranje in proučevanje se ukvarjata s proučevanjem formalne in ekonomske pravilnosti vseh procesov in stanj, ki spadajo na področje dejavnosti stroškovnega računovodstva.

Poleg finančnega in stroškovnega računovodstva pa se omenja tudi upravljalno računovodstvo ali kontroling, ki pa ni tretja vrsta računovodstva, ampak izhaja iz finančnega in stroškovnega računovodstva (mag. Lidija Robnik, Stroškovno računovodstvo, http://www.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/STR_EK_Robnik.pdf).

2.3.3 Poslovodno ali upravljalno računovodstvo (kontroling)

Poslovodno računovodstvo je v večjem obsegu usmerjeno k potrebam po informacijah pri poslovnem odločanju, medtem ko sta finančno in stroškovno računovodstvo v tem pogledu še nevtralni. Če je finančno računovodstvo namenjeno predvsem zunanjemu poročanju, je poslovodno računovodstvo namenjeno notranjim uporabnikom (zlasti poslovodstvu). Pomen poslovodnega računovodstva se povečuje, ker se vedno bolj odločamo na podlagi informacij (mag. Lidija Robnik, Stroškovno računovodstvo, http://www.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/STR_EK_Robnik.pdf).

Poslovodno računovodstvo pomaga poslovodstvu pri odločanju, da:

- dosegajo svoje cilje,
- oblikujejo poslovno politiko,
- spremlja in ugotavlja dosežke,
- ocenjuje notranje in zunanje vplive na okolje, v katerem deluje podjetje,
- načrtuje za prihodnost,
- primerja alternativne možnosti,
- bolj učinkovito obvladuje proizvodne dejavnike,
- nadzira vsakodnevne operacije,
- se posveča posebnim dejavnikom, ki so iz različnih razlogov potrebni posebne priložnosti,
- rešuje težave, povezane z naložbami, in
- upošteva vedenjske dejavnike (upošteva zaposlene).

Temelj finančnega in poslovodnega računovodstva pa je stroškovno računovodstvo.

2.4 PRVINE POSLOVNEGA PROCESA

Vsak poslovni proces zahteva ustrezno sestavo in obseg prvin, ki vstopajo vanj in ki sodelujejo pri ustvarjanju poslovnih učinkov. Kot prvine sodelujejo raznovrstna delovna sredstva, delovni predmeti, delovna sila in storitve drugih (Koletnik, 2007, str. 89).

Delovna sila je temeljna prvina vsakega poslovnega procesa in se kaže v umski in fizični sposobnosti delavca.

Delovni predmeti oziroma predmeti dela se pri ustvarjanju proizvodov ali storitev preoblikujejo. To so lahko material, surovine, polproizvodi in energija.

Pod *delovnimi sredstvi* razumemo sredstva, ki soustvarjajo učinkovitost, gospodarnost in uspešnost pri preoblikovanju vhodnih delovnih predmetov v proizvode in storitve. To so stroji, naprave, inštalacije, orodja, prevozna sredstva, inventar, zgradbe, zemljišča, dolgoletni nasadi in osnovna čreda.

Med *storitve* oziroma zunanje storitve pa štejemo na primer prevozne storitve, poštno storitve in podobno.

2.5 POSLOVNI IZID

Ločimo:

- temeljne vrste poslovnega izida in
- druge vrste poslovnega izida.

Temeljne vrste poslovnega izida so pomembne tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike računovodskih informacij in so:

- *dobiček*, ki je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju; to je pozitiven poslovni izid, ki pripada tako podjetju kot tudi državi;
- *izguba*, ki je razlika med odhodki in prihodki; to je negativen poslovni izid.

Druge vrste poslovnega izida pa so pomembne za notranje uporabnike, zato jih vsak poslovni sistem opredeljuje samostojno. Lahko jih razčlenimo na:

- prispevke za kritje,
- kosmati dobiček in razliko v ceni,
- povečani dobiček oziroma izgubo, zmanjšano za odhodke financiranja,
- dohodek.

3 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO

3.1 POMEN STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA

Menedžerji (poslovodje) v gospodarskih (profitnih) in negospodarskih (neprofitnih) organizacijah morajo sprejemati številne odločitve oziroma poznati odgovore na ta in podobna vprašanja: Za koliko se bo spremenil dobiček podjetja, če se spremeni način proizvodnje? Ali je sestavne dele proizvoda ceneje kupiti ali proizvesti? Ali je ceneje povečati proizvodnjo z nadurami ali z novimi delavci? Ali je ceneje in bolje uporabljati zunanje računovodske storitve namesto lastnega računovodstva? Povedano drugače: dobri managerji si nenehno prizadevajo povečati vrednost podjetja s čim cenejšim načinom poslovanja. Stroškovno (notranje) računovodstvo je tisti del informacijskega sistema podjetja, ki zagotavlja informacije o stroških oziroma ki je povezan s poslovanjem znotraj podjetja (Hočevnar, 2007, str. 14).

Tako postaja stroškovno računovodstvo v sodobnem poslovnem okolju osrednja informacijska služba, ki oskrbuje vodstvo podjetja z vsemi ustreznimi informacijami, in prek njega spremljamo ekonomsko plat vseh pomembnih procesov v podjetju.

Osnovni namen stroškovnega računovodstva je, da zagotavlja tiste informacije o stroških, ki bodo managerjem omogočale učinkovitejše in uspešnejše poslovanje. Vodje podjetij sami odločajo, kdaj in kako si bodo organizirali ta del računovodske dejavnosti. Stroškovno računovodstvo ni predmet zakonske ali druge prisile. Vsekakor pa drži, da bolj ko podjetje posluje v konkurenčnem okolju in večji in obsežnejši ko je obseg njegovega poslovanja, bolj potrebuje učinkovit sistem spremljanja in načrtovanja stroškov.

Managerji (poslovodje) potrebujejo informacije o stroških za načrtovanje in nadziranje poslovanja. Načrtovanje je odločanje o ciljnih podjetja, o vrsti dejavnikov in načinu izkoriščanja teh dejavnikov za doseganje ciljev podjetja. Čeprav managerji za načrtovanje uporabljajo različne vrste informacij, je stroškovno računovodstvo oblikovano predvsem za načrtovanje. Z nadziranjem pa managerji zagotavljajo, da se načrtovano poslovanje tudi uresniči. Pri nadziranju gre za primerjavo med načrtovanimi in uresničeni rezultati poslovanja. Odmike uresničenega poslovanja od načrtovanega je treba proučiti, da se ugotovijo vzroki, zaradi katerih so nastali, in da se po potrebi sprejmejo odločitve za odpravo odmikov oziroma za prilagoditev poslovanja (Hočevnar, 2007, str. 14).

3.2 OPREDELITEV STROŠKOV

Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev pri proučevanem poslovanju. So torej cenovno izraženi potroški prvin

poslovnega procesa, medtem ko so potroški količine prvin, ki se porabijo oziroma obrabijo v poslovnem procesu in morajo biti v neposredni ali posredni vzročni zvezi s poslovnimi učinki.

V računovodstvu je strošek ovrednoten potrošek prvine:

strošek = potrošek prvine × cena prvine

(Koletnik, 2007, str. 91).

Bistvo vsakega poslovnega procesa je ustvarjanje določenih poslovnih učinkov, to je proizvodov ali storitev, in njihova prodaja ob primernem poslovnem izidu.

Poslovnega procesa pa si ni mogoče zamisliti brez njegovih prvin, to je:

- a) delovnih sredstev (stroji, naprave, inštalacije, orodja, prevozna sredstva, inventar, zgradbe, zemljišča, dolgoletni nasadi in osnovna sredstva),
- b) predmetov dela (surovine, material, polproizvodi, energija),
- c) storitev (prevozne storitve, popravila, poštna in druge storitve) in
- d) delavcev in njihove delovne sile.

Delovna sredstva pri poslovnem procesu ne spreminjajo svoje oblike, temveč stopajo vanj s svojimi lastnostmi. Pri posameznem poslovnem procesu se le izrabljajo koristne lastnosti delovnih sredstev; izrabljamo jih lahko toliko časa, dokler delovna sredstva kot taka obstajajo. Zaradi fizične obrabe ter fizičnega, tehničnega in gospodarskega staranja postane vsako delovno sredstvo prej ali slej nesposobno za nadaljnjo uporabo in s tem preneha obstajati kot delovno sredstvo. Ravno to dejstvo pa nakazuje, da je treba pri uporabljanju delovnih sredstev v poslovnem procesu računati z njihovimi potroški. Potroškov delovnih sredstev se ne da meriti v fizikalnih enotah. Letne potroške delovnih sredstev lahko, na primer, izrazimo v odstotkih, ki jih pomeni posamezno leto v njihovi celotni življenjski dobi.

Predmeti dela pri poslovnem procesu nasprotno prenehajo obstajati s svojo prvotno samostojno obliko in s svojimi prvotnimi lastnostmi. Potroški delovnih predmetov so v nasprotju s potroški delovnih sredstev neposredno merljivi, saj jih ugotavljamo s količinami, ki so prenehale obstajati.

Pri **storitvah** je treba razlikovati:

- storitve z enkratnim oziroma takojšnjim delovanjem (te so potrošene takoj, ko so opravljene) in
- storitve z delovanjem, ki se razteza na daljše obdobje.

V prvo skupino spadajo na primer prevozne in poštna storitve ali storitve v zvezi s plačilnim prometom. Te storitve so dejansko potrošene ob svojem nastanku. V drugo skupino pa spadajo na primer patenti in licence. Ti so povezani s poslovnim

procesom v daljšem časovnem obdobju in lahko domnevamo, da se trošijo le postopoma.

Potroški **delovne sile** nastanejo zaradi sodelovanja ljudi pri poslovnem procesu in jih ni mogoče meriti neposredno. Pri merjenju si pomagamo z delovnim časom in obsegom proizvodnje, pri čemer upoštevamo tudi zahtevnost samega dela, njegovo pomembnost in druge posebnosti (Čadež, Hočevar, 2008, str. 5–6).

Pri tem pa moramo ločiti stroške tudi od izdatkov in odhodkov.

V vsakdanjem življenju mnogokrat govorimo o stroških kot o tistem, kar nas je nekaj stalo. Toda stroški niso istovetni z izdatki. Stroški so povezani z nastopanjem prvin poslovnega procesa, izdatki pa so zmanjšanje denarnih sredstev, ki ga ima podjetje.

Načeloma poznamo:

- a) stroške, ki ne temeljijo na izdatkih;
- b) stroške, ki so gospodarsko povezani z izdatki:
 - stroški nastanejo pred izdatki,
 - stroški nastanejo sočasno z izdatki,
 - stroški nastanejo pozneje kot izdatki;
- c) izdatke, ki ne vodijo k stroškom (Hočevar, 2007, str. 23).

3.3 VRSTE STROŠKOV

V grobem lahko stroške razčlenimo na tiste, ki jih potrebujemo za izdelavo finančnih računovodskih poročil (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida), in na druge, ki jih potrebujemo za izdelavo poslovnih računovodskih informacij. Za prvi namen moramo poznati stroške po:

- naravnih vrstah (stroški materiala, dela storitev in amortizacije) in
- stroške za vrednotenje poslovnih učinkov (najpogosteje so to proizvodjalni in neproizvodjalni stroški).

Za potrebe managerskega odločanja pa moramo stroške razčleniti glede na:

- njihovo odzivanje na spremembe v obsegu (stalni in spremenljivi stroški),
- njihovo pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem (neposredni in posredni stroški),
- njihov pomen pri managerskem izbiranju med dvema ali več različicami (odločujoči in neodločujoči stroški),

- njihov pomen za amatersko nadziranje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot (mest odgovornosti) oziroma njihovih managerjev (obvladljivi in neobladljivi stroški) (Hočevar, 2007, str. 23–24).

3.3.1 Stroški po naravnih vrstah

Delimo jih na:

1. stroške materiala,
2. stroške storitev,
3. stroške amortizacije in
4. stroške dela.

3.3.1.1 Stroški materiala

Stroški materiala so cenovno izraženi potroški tistega materiala, ki se uporablja pri nastajanju poslovnih učinkov, pa tudi stroški materiala, ki nimajo take narave (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 65).

Sem spadajo stroški osnovnega materiala in tudi pomožnega materiala, kot so: stroški energije, goriva in maziva; stroški materiala za vzdrževanje; stroški pisarniškega materiala in stroški strokovne literature; stroški za odpis drobnega inventarja; stroški kala, razsipa, okvar in razbitja.

Čeprav so stroški materiala definirani kot cenovno izraženi potroški materiala, kar v primerjavi s stroški amortizacije nakazuje preprostost njihovega izračuna (porabljeno količino preprosto pomnožimo z nabavno ceno), pa izračun stroškov materiala v praksi vendarle ni tako preprost. Razlog za to je dejstvo, da se cene materiala v času spreminjajo (Čadež, Hočevar, 2008, str. 19).

Razlogi za spremembo cen materiala so različni. Lahko je to splošna raven rasti cen (inflacija) v gospodarstvu, lahko različni dobavitelji ponujajo istovrstni material po različnih cenah, pride lahko do spremembe tržnih razmer itd. Zato se pojavi vprašanje, po kateri ceni ovrednotiti količinsko porabo materiala.

Najpogostejše metode za zmanjševanje količin v zalogi so:

- metoda drsečih povprečnih cen,
- metoda prvih cen (FIFO),
- metoda zadnjih cen (LIFO),
- metoda tehtanih povprečnih cen,

- metoda najvišjih cen (HIFO),
- metoda stalnih cen.

3.3.1.2 Stroški storitev

V poslovanju poslovnega sistema se pojavljajo raznovrstne storitve, ki jih podjetje ne opravi samo, bodisi ker določenih opravil ali nalog v podjetju ne znajo opraviti sami bodisi ker opravljanje določenih opravil ali nalog v podjetju ni ekonomsko smotno.

Sem štejemo stroške proizvodjalnih storitev, stroške najemnin, stroške komunalnih storitev, stroške popravil oziroma obrtnih storitev, stroške reklamnih storitev, stroške reprezentance, stroške svetovanj, stroške službenih potovanj, stroške plačilnega prometa in podobno.

Tako kot vse druge prvine se tudi storitve v poslovnem procesu trošijo. Stroške storitev v določenem obdobju dobimo tako, da količino porabljenih storitev pomnožimo z njihovo ceno. V primerjavi s stroški materiala spremembe cen storitev niso težavne za izračun stroškov storitev iz preprostega razloga: pri storitvah namreč ni zalog (Čadež, Hočevar, 2008, str. 25).

Med stroške ne moremo šteti vseh potroškov storitev. Stroške storitve z dolgoročnim značajem (na primer patenti, stroški razvijanja novega proizvoda in podobno) je treba uvrščati med neopredmetena dolgoročna sredstva in jih tudi amortizirati. Podobno je s stroški montaže, prevoza in drugimi odvisnimi stroški pri nabavi opredmetenega osnovnega sredstva, saj so del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva in del amortizacijske osnove (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 66).

3.3.1.3 Stroški amortizacije

Amortizacija je strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva na poslovne učinke in je obračunan kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 67).

Amortizacija se obračunava od tistih osnovnih sredstev, ki so usposobljena za uporabo, ne glede na to, ali se res uporabljajo ali ne. Vendar pa amortizacije ne moremo obračunavati od vseh osnovnih sredstev. Tako ne obračunavamo amortizacije od tistih osnovnih sredstev, ki ne izgubljajo svoje vrednosti, kot so

zemljišča, kulturni spomeniki in osnovna sredstva v pripravi, in od tistih osnovnih sredstev, ki nimajo več vrednosti.

Če izvzamemo zemljišča in kulturne spomenike, ima vsako delovno sredstvo svojo omejeno življenjsko dobo oziroma dobo koristnosti zaradi fizičnega, tehničnega in gospodarskega staranja.

Doba koristnosti posameznih delovnih sredstev je odvisna od:

- fizičnega izrabljanja,
- tehničnega izrabljanja,
- gospodarskega staranja,
- zakonskih ali drugih omejitev uporabe.

Za potrebe amortizacije se upošteva tista doba, ki je glede na našete dejavnike najkrajša (Čadež, Hočevnar, 2008, str. 13).

Poznamo več metod amortiziranja, ki jih v grobem lahko razdelimo v dve skupini:

- časovno amortiziranje (razumemo obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti delovnega sredstva) in
- funkcionalno amortiziranje (tu razumemo obračunavanje amortizacije glede na dejansko uporabo amortizirljivega sredstva v posameznem obdobju).

3.3.1.4 Stroški dela

Poslovanja podjetja si ni mogoče predstavljati brez ljudi oziroma delovne sile. Čeprav se delovna sila v nekem poslovnem procesu troši, pa si hkrati s sodelovanjem v tem poslovnem procesu pridobiva tudi nova znanja in izkušnje. Tako v primerjavi z delovnimi sredstvi, katerim vrednost v času delovanja v poslovnem procesu pada, vrednost delovne sile zaradi novih znanj in izkušenj navadno narašča.

Kot stroške dela razumemo ne samo plače zaposlenim, ampak moramo na plače gledati širše. Tako med stroške dela štejemo:

- čiste plače, to so tiste plače, ki jih dobijo zaposleni, potem ko so jim odtegnili davke in prispevke za socialno in pokojninsko zavarovanje, za katere so sami zavezanci,
- nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlenim za čas, ko ne delajo, bremenijo pa poslovni sistem,
- nadomestila v naravi, darila in nagrade zaposlenim,

- dajatve za davke in prispevke, za katere je zavezan zaposleni, nakaže pa jih poslovni sistem v ustrezni proračun, in
- dajatve za socialno in pokojninsko zavarovanje, za katere je zavezanec poslovni sistem in se obračunavajo od kosmatih plač zaposlenih.

Ker trošenja delovne sile podobno kot pri delovnih sredstvih ni mogoče meriti neposredno, si pri merjenju potroškov dela pomagamo z različnimi približki.

Najpogosteje uporabljena približka, pri čemer moramo upoštevati tudi zahtevnost in pomembnost dela, sta:

- delovni čas oziroma plačilo po urah in
- obseg proizvodnje oziroma plačilo po storilnosti (Čadež, Hočevar, 2008, str. 30).

3.4 STROŠKI PO STROŠKOVNIH MESTIH IN STROŠKOVNIH NOSILCIH

3.4.1 Stroški po stroškovnih mestih

Stroške je mogoče vedno povezovati s tistimi mesti, na katerih so nastali. V tem smislu govorimo o stroškovnih mestih. Vendar vsako delovno mesto še ne predstavlja posebnega stroškovnega mesta. Namen razdelitve podjetja na stroškovna mesta pa nakazuje, katera delovna mesta je treba obravnavati kot eno samo stroškovno mesto.

Ta namen je v temle:

- omogočiti popolnejši obračun stroškov po posameznih poslovnih učinkih in
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer obstaja zanje odgovornost.

Prvo narekuje združevanje stroškov, ki imajo enako ali podobno gibanje, drugo pa združevanje stroškov, ki spadajo v isto pristojnost.

Stroškovno mesto je mnogokrat prostorsko zaokrožena vsota. Vendar to ni vedno nujno; lahko je v enem prostoru več stroškovnih mest, lahko pa tudi eno stroškovno mesto obsega več prostorov (Turk, Melavc, 1998, str. 64–65).

Stroškovno mesto bi torej lahko opredelili kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokroženi del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.

Stroškovno mesto je treba razlikovati od stroškovnega mesta odgovornosti. **Stroškovno mesto odgovornosti** je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju, na katerem obstaja nosilec odgovornosti ne samo za tamkaj dodatno nastale stroške, temveč tudi za stroške na podrejenih mestih odgovornosti.

Stroškovna mesta razvrščamo na temeljna in splošna oziroma na proizvajalna in neproizvajalna.

Temeljno stroškovno mesto je proizvajalno stroškovno mesto ali stroškovno mesto kake druge dejavnosti, na katerem stroške zbiramo neposredno.

Splošna stroškovna mesta pa so stroškovna mesta, na katerih zbiramo stroške, ki se jih ne da neposredno zbrati na kakem stroškovnem mestu, in jih pozneje razdelimo na temeljna stroškovna mesta s ključi oziroma s koeficienti dodatka splošnih stroškov. Splošna stroškovna mesta so torej le začasna stroškovna mesta.

Proizvajalna stroškovna mesta so organizirana zato, da se na njih opravlja proizvajalna dejavnost in da se tam zbirajo proizvajalni stroški.

Neproizvajalna stroškovna mesta pa bodo tista, na katera razdeljujemo neproizvajalne stroške, torej stroške financiranja, nakupa, prodaje in stroške upravljanja. Neproizvajalna stroškovna mesta so stroškovno mesto finančne službe, nakupne službe in prodajne službe ter stroškovno mesto uprave (Hočevar, Igljčar, Zaman, 2001, str. 71–72).

3.4.2 Stroški po stroškovnih nosilcih

Iz opredelitve stroškov pa izhaja tudi, da so stroški vedno povezani z nastajanjem kakšnega poslovnega učinka. Zato jih je treba obračunati skupaj s poslovnim učinkom in zato v tem smislu govorimo o poslovnem učinku kot o stroškovnem nosilcu.

Stroškovni nosilci so torej proizvodi ali opravljene storitve, zaradi katerih so stroški nastali in s katerimi so tudi povezani.

Pri obračunu stroškov na stroškovne nosilce pa so pomembni tudi različni načini razdelitve celotnih stroškov podjetja na:

- spremenljive (variabilne) in stalne (fiksne) stroške,
- neposredne in posredne (splošne) stroške in
- proizvajalne in neproizvajalne stroške.

3.4.2.1 Spremenljivi in stalni stroški

Pri razporeditvi celotnih stroškov na spremenljive in stalne stroške upoštevamo kriterij, kako se posamezni stroški vedejo glede na obseg dejavnosti.

Spremenljivi stroški so tisti, ki se spreminjajo z obsegom dejavnosti, kar pomeni, da če se obseg dejavnosti povečuje, rastejo tudi ti stroški, če pa se obseg dejavnosti zmanjšuje, se zmanjšujejo tudi ti stroški. Primeri spremenljivih stroškov so stroški materiala, del stroškov energije, plače delavcev (če so odvisne od opravljenih ur oziroma proizvodov ali storitev), strošek amortizacije, če se uporablja funkcionalna metoda amortiziranja, in podobno.

Stalni stroški pa so tisti, na katere sprememba obsega dejavnosti na vpliva. Primeri stalnih stroškov so amortizacija, če gre za metodo časovnega amortiziranja, stroški plač v upravi, stroški najemnin in podobno (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 72).

3.4.2.2 Neposredni in posredni stroški

Pri razporeditvi teh stroškov upoštevamo, kako so ti stroški povezani z nastankom poslovnega učinka.

Neposredni stroški so tisti stroški, ki jih že v trenutku njihovega nastanka lahko povezujemo z nastajajočimi poslovnimi učinki. To so na primer stroški izdelavnega materiala in stroški izdelavnega dela.

Posredni stroški pa so tisti, katerih stroškov praviloma ni mogoče zajeti ob času njihovega nastanka, temveč jih moramo s koeficienti dodatka splošnih stroškov (s ključi) razporediti na posamezne poslovne učinke. Primeri posrednih stroškov so na primer: strošek amortizacije, če ga ni mogoče neposredno določiti po proizvodih, stroški dela mojstra, delovodje, stroški vzdrževanja, stroški nabave in podobno.

Neposrednih stroškov ne smemo enačiti s spremenljivimi stroški. V načelu velja, da so neposredni stroški tudi spremenljivi stroški (na primer stroški izdelavnega materiala), v praksi pa se lahko zgodi, da so neposredni stroški tudi stalni stroški (na primer amortizacija stroja, na katerem se proizvaja en sam proizvod, plača neposrednih delavcev po kolektivni pogodbi oziroma tisti del plače, ki ni odvisen od obsega proizvodnje).

Neposrednih stroškov tudi ne smemo enačiti s stalnimi stroški. Splošni stroški se delijo na spremenljivi in stalni del. Spremenljivi splošni stroški so na primer stroški pogonske energije, stroški vzdrževanja opreme, ki so odvisni od obsega dejavnosti,

stalni splošni stroški pa so stroški amortizacije, reklame in podobno (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 74).

3.4.2.3 Proizvajalni in neproizvajalni stroški

Tu nas zanima, kako so ti stroški nastali.

Proizvajalni stroški so tisti, ki nastajajo na proizvodnih stroškovnih mestih.

Neproizvajalni stroški pa so tisti, ki nastajajo na neproizvodnih stroškovnih mestih oziroma na stroškovnih mestih uprave, prodaje in nabave.

4 JAVNI ZAVOD

4.1 JAVNE SLUŽBE

Po svetu prihaja do različnih pojmovanj javnih služb. Pojem javnih služb se uporablja predvsem v celinski Evropi, kjer pravna tradicija razlikuje med zasebnim in javnim pravom.

Po definiciji je javna služba takšna dejavnost, ki spada v javni interes, določajo, ustvarjajo in nadzirajo pa jo oblasti s predpisi, ki so zunaj zasebnega prava in tako spadajo v okvir pojma javno pravo ne glede na to, ali dejavnost javne službe opravlja javna ali zasebna oseba (Bohinc, 2005, str. 36).

Tako je javna služba dejavnost, preko katere se zagotavljajo javne dobrine in ima te značilnosti:

- temelji na javni potrebi,
- izvaja se v javnem interesu,
- za njeno zagotavljanje je odgovorna država ali lokalna skupnost,
- izvzeta je iz pravnega režima tržnih dejavnosti,
- izvaja se po posebnem javnopravnem režimu.

4.2 UPRAVLJANJE JAVNIH SLUŽB

Po definiciji lahko javne službe organizirano upravlja le država, saj je ta odgovorna za zadovoljevanje potreb, ki se deklarirajo kot skupne oziroma javne. Zakonodaja običajno določi obseg javne službe, pri čemer je v različnih državah različna ureditev pristojnosti med centralno in lokalno oblastjo.

Država lahko upravlja javno službo neposredno z javnimi uslužbenci, vendar v mnogih primerih država zaupa upravljanje javne službe javni oziroma zasebni osebi, pri čemer pa mora zadržati nadzor.

V takšnih primerih mora država določiti vrste in obseg opravljanja dejavnosti (naloga javne službe) ter hkrati obveznosti, ki jih je treba zadovoljiti (dolžnost javne službe) (Bohinc, 2005, str. 39).

Tako je javna služba dejavnost, ki jo kot javno službo določi zakon.

Pri gospodarskih javnih službah je temeljno vodilo za vzpostavitev režima javne službe ugotovitev:

- da določene dejavnosti iz katerega koli razloga ni mogoče prepustiti trgu ali
- ker tržno opravljanje dejavnosti ni mogoče.

Pri negospodarskih javnih službah pa je vodilo, v kolikšnem obsegu se bodo posamezne dejavnosti izvajale kot javne službe, zlasti motiv socialne politike. Z zagotavljanjem izvajanja teh dejavnosti in z njihovim financiranjem iz javnih sredstev država oziroma lokalna skupnost zagotavlja vsakemu državljanu vsaj minimalni obseg teh storitev ne glede na njegovo finančno stanje.

4.3 VRSTE JAVNIH SLUŽB

V našem pravu delimo javne službe na gospodarske javne družbe in negospodarske javne službe.

4.3.1 Gospodarske javne službe

Gospodarske javne službe ureja krovni zakon, Zakon o gospodarskih javnih službah. Tako ta zakon določa način in oblike izvajanja gospodarskih javnih služb, njihovo financiranje itd. Določa pa tudi, da se z gospodarskimi javnimi službami zagotavljajo materialne javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja Republika Slovenija oziroma občina ali druga lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in koliko jih ni mogoče zagotavljati na trgu. Pri zagotavljanju javnih dobrin pa je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb.

Gospodarske javne službe srečujemo na področju energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja in na drugih področjih gospodarske infrastrukture.

4.3.2 Negospodarske javne službe

Negospodarske javne službe ureja krovni zakon, Zakon o zavodih.

Negospodarske javne službe srečamo na področjih vzgoje in izobraževanja, znanosti in kulture, športa, zdravstva, socialnega zavarovanja ter otroškega in invalidskega varstva.

Vendar pa je bistvena razlika med gospodarskimi in negospodarskimi javnimi službami v financiranju. Medtem ko se gospodarske javne službe pretežno financirajo s ceno javnih dobrin (preostanek pa iz proračunskih sredstev in iz drugih virov, določenih z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti), pa se negospodarske javne službe financirajo pretežno iz proračunskih sredstev (preostanek pa s prodajo blaga in storitev na trgu kot tržna dejavnost z namenom pridobivanja dobička).

4.4 JAVNI ZAVOD

4.4.1 Pojem zavoda in ustanovitev

Kot je bilo že rečeno, so po Zakonu o zavodih zavodi organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

V Zakonu o zavodih so statusna vprašanja urejena splošno, kar pomeni za vse vrste zavodov, medtem ko so rešitve za posamezna področja družbenih in drugih negospodarskih dejavnosti urejene v posameznih področnih zakonih, ki upoštevajo specifičnost posameznih dejavnosti. Tako Zakon o zavodih zajema predvsem javne zavode s področja družbenih dejavnosti, ki opravljajo dejavnost brez pridobitnega namena, zajema pa tudi javne zavode na področju gospodarstva.

Po 2. členu Zakona o zavodih lahko zavod ustanovijo domače in tuje fizične in pravne osebe, če ni za posamezne dejavnosti ali za posamezne vrste zavodov z zakonom določeno drugače. Tako lahko javne zavode ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašene javne pravne osebe. Samoupravna narodnostna skupnost ima pravico soustanoviti ali tudi sama ustanoviti javni zavod, ki opravlja dejavnost, pomembno za uresničevanje pravic narodnosti.

Javni zavod se lahko ustanovi, če so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda in če so izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji (Zakon o zavodih, 7. člen).

Javni zavod se ustanovi z ustanovitvenim aktom, ki ga sprejme ustanovitelj. V ustanovitvenem aktu javnega zavoda se uredijo vsa razmerja med ustanoviteljem in zavodom. Prav tako pa ustanovitelj javnega zavoda po ustanovitvenem aktu izroči javnemu zavodu v last premoženje, ki ga ta potrebuje za izvajanje javne službe.

Akt o ustanovitvi zavoda vsebuje:

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnosti zavoda,
- določbe o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda,
- druge določbe v skladu z zakonom.

Če zavod ustanovi več ustanoviteljev, se njihove medsebojne pravice, obveznosti in odgovornosti uredijo s pogodbo (Zakon o zavodih, 8. in 9. člen).

4.4.2 Dejavnost javnega zavoda

Javni zavod se lahko ustanovi samo za opravljanje nepridobitnih dejavnosti. Tako nam Zakon o zavodih že v prvem členu določa, da so to dejavnosti s področja vzgoje in izobraževanja, znanosti in kulture, športa, zdravstva itd.

Pri javnih zavodih razlikujemo temeljno in dopolnilno dejavnost. Temeljna dejavnost je brezplačno ali netržno odplačno zagotavljanje blaga (dobrin, kot so zdravila, ortopedski pripomočki ...) in storitev (na primer šolstvo, kultura, zdravstvo ...) javne službe. Netržno odplačno zagotavljanje je na primer varstvo in oskrba otrok v vrtcih ali pa starostnikov v domovih za upokoјence, izobraževanje izrednih študentov ... Cena javne službe ni tržna kategorija in se oblikuje po javnopravnih pravilih.

Dopolnilna dejavnost je prodaja blaga in storitev javne službe zunaj zakonsko določenega obsega in drugih storitev v dejavnosti, ki je neposredno povezana z izvajanjem dejavnosti, za katero je zavod ustanovljen, na trgu po tržnih cenah.

Zavod se torej ne more ustanoviti za opravljanje pridobitnih dejavnosti. Zavod je izključno nepridobitna pravnoorganizacijska oblika. Nepridobitnost se veže na namen, zaradi katerega se zavod ustanavlja, in ne na vire financiranja. To so lahko tudi prihodki, ustvarjeni s prodajo proizvodov ali storitev na trgu. Po drugem odstavku 18. člena Zakona o zavodih lahko zavod opravlja gospodarsko dejavnost, če je ta namenjena opravljanju dejavnosti, za katero je zavod ustanovljen.

Zavod spremeni ali razširi dejavnost v soglasju z ustanoviteljem, prav tako lahko v okviru svoje dejavnosti in s soglasjem ustanovitelja ustanovi drug zavod ali podjetje (Bohinc, 2005, str. 304).

4.4.3 Upravljanje javnega zavoda

Zavod upravlja svet ali drug kolegijski organ upravljanja. Svet zavoda sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda in predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Zakon o zavodih določa, da se sestava, način imenovanja oziroma izvolitve članov, trajanje mandata in pristojnosti sveta določijo z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda (29. člen). To pomeni, da je glede navedenih vprašanj ureditev v področnih zakonih in tudi v posameznih zavodih znotraj posameznih področij zaradi dopustno različnih aktov o ustanovitvi lahko povsem različna. To je privedlo do precejšnje raznovrstnosti ureditve upravljanja zavodov po dejavnostih in tudi znotraj njih (Bohinc, 2005, str. 309).

Svet zavoda sprejema statut oziroma pravila in druge splošne akte zavoda, sprejema programe dela in razvoja zavoda ter spremlja njihovo izvrševanje, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda, predlaga ustanovitelju spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanjih in opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma s statutom ali pravili zavoda določene zadeve (Zakon o zavodih, 30. člen).

Poslovodni organ zavoda je direktor.

Direktor organizira in vodi delo in poslovanje javnega zavoda, predstavlja in zastopa javni zavod in je odgovoren za zakonitost dela javnega zavoda.

Direktor tudi vodi strokovno delo javnega zavoda in je odgovoren za strokovnost dela javnega zavoda, razen če z zakonom ali ustanovitvenim aktom ni določeno, da sta poslovodna funkcija in funkcija vodenja strokovnega dela javnega zavoda ločeni. V tem primeru strokovno delo javnega zavoda vodi strokovni vodja.

Strokovno delo zavoda vodi **strokovni vodja**, če je tako določeno z zakonom ali aktom o ustanovitvi. Pravice, dolžnosti in odgovornosti strokovnega vodje se določijo s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom oziroma aktom o ustanovitvi. Strokovnega vodjo imenuje in razrešuje svet zavoda po predhodnem mnenju strokovnega sveta, če z zakonom ali aktom o ustanovitvi ni določeno drugače (Zakon o zavodih, 40. in 41. člen).

Javni zavod ima lahko tudi strokovni svet, vendar pa to ni pa nujno. Ima ga, če je tako določeno z ustanovitvenim aktom ali z zakonom.

Strokovni svet obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda, odloča o strokovnih vprašanjih v okviru pooblastil, določenih v aktu o ustanovitvi javnega zavoda, določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda, daje svetu, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti ter opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi določene naloge.

Odnosi z uporabniki javnih zavodov so povsem na novo urejeni v besedilu predloga Zakona o zavodih (pZZ04), ki ga je Vlada RS obravnavala na 84. redni seji 22. julija 2004. Gre za nove obveznosti organov zavoda do uporabnikov glede obveščanja, obravnavanja pripomb in predlogov uporabnikov. Veljavna zakonodaja ne ureja tega čedalje pomembnejšega vprašanja v sodobni javni upravi, ki prihaja v ospredje predvsem v zadnjem času. Ta ureditev določa javnost dela javnega zavoda, ki opredeljuje predvsem način komuniciranja med javnim zavodom in uporabniki ter posebne načine njihovega obveščanja. V nadaljevanju določa prilagoditev delovnega časa javnih zavodov potrebam uporabnikov, načine zbiranja povratnih informacij o njihovem delu ter poti za pritožbe in pripombe uporabnikov (Bohinc, 2005, str. 324).

4.4.4 Splošni akti javnega zavoda in notranja organizacija

Po 45. členu Zakona o zavodih ima zavod statut ali pravila. S statutom ali pravili zavoda se urejajo organizacija zavoda, organi, njihove pristojnosti in način odločanja ter druga vprašanja, pomembna za opravljanje dejavnosti in poslovanje zavoda v skladu z zakonom in aktom o ustanovitvi. Zavod ima lahko tudi druge splošne akte, s katerimi se urejajo vprašanja, pomembna za delo in poslovanje zavoda v skladu s statutom oziroma pravili.

46. člen Zakona o zavodih določa, da statut oziroma pravila zavoda sprejme svet zavoda s soglasjem ustanovitelja. Druge splošne akte sprejme svet zavoda, če ni s statutom oziroma pravili zavoda določeno, da jih sprejme direktor.

Po 47. členu Zakona o zavodih pa se notranja organizacija zavoda določi s statutom oziroma s pravili zavoda. Tako se lahko v zavodu za opravljanje posamezne dejavnosti ali dela dejavnosti oblikujejo tudi organizacijske enote. V statutu ali s pravili zavoda pa se lahko določi, da imajo posamezne organizacijske enote v pravnem prometu pooblastila, ki jih izvršujejo v imenu in za račun zavoda.

4.4.5 Financiranje javnega zavoda

48. člen Zakona o zavodih določa, da zavod pridobiva sredstva za delo iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih virov na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi.

V skladu z 42. členom pZZ04 pa ima javni zavod te vire financiranja:

- sredstva javnih financ, namenjena financiranju javne službe; zagotovi jih ustanovitelj ali pravna oseba, določena z zakonom, za izvajanje javne službe;
- zasebne vire, namenjene financiranju javne službe; ta za izvajanje dejavnosti javne službe plačujejo neposredni uporabniki blaga in storitev javne službe v svojem imenu za svoj račun ali v tujem imenu za tuj račun;
- druge vire, namenjene financiranju javne službe: prihodke od upravljanja premoženja, donacije, volila, sponzorstva in podobne vire; pravice in obveznosti med donatorjem, zapustnikom oziroma sponzorjem in javnim zavodom se uredijo z ustreznim pravnim aktom v skladu z zakonom, ki ureja obligacijska razmerja, oziroma v skladu z zakonom, ki ureja dedovanje; donator, dedič zapustnika oziroma sponzor ne more pridobiti upravljaljskih pravic v javnem zavodu;
- prihodke iz dopolnilne dejavnosti, ki jo lahko v skladu s 17. členom pZZ04 javni zavod opravlja v omejenem obsegu; dopolnilna dejavnost mora biti neposredno povezana z izvajanjem dejavnosti, za katero je zavod ustanovljen; to opravlja tako, da v omejenem obsegu prodaja blago in storitve, ki ne spadajo v zagotavljanje blaga in storitev javne službe; dopolnilna dejavnost ne sme vplivati na obseg in kakovost zagotavljanja blaga in storitev javne službe; obseg dopolnilne dejavnosti se določi z letnim programom dela javnega zavoda, ki ga potrди ustanovitelj. (Bohinc, 2005, str. 330)

Ker bo v nadaljevanju v poglavju 6 obravnavan primer računovodstva v Dijaškem domu Vič, poglejmo, kako je urejeno financiranje dijaških domov iz sredstev javnih financ oziroma proračuna.

Financiranje dijaških domov podrobneje ureja Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (ZOFVI), ki v 81. členu pravi, da se iz sredstev državnega proračuna zagotavljajo:

- plače in prispevki in davki ter drugi osebni prejemki na podlagi sistemizacije in zasedbe delovnih mest v skladu z zakonom, normativi in standardi ter s kolektivno pogodbo, plače s prispevki in davki ter drugi osebni prejemki za pripravnike domovom za učence in dijaškim domovom za vzgojno dejavnost,
- sredstva za materialne stroške v skladu z normativi in standardi ter za investicijsko vzdrževanje in obnovo nepremičnin in opreme domovom za učence in dijaškim domovom za vzgojno dejavnost,
- sredstva za investicije v dijaške domove, katerih ustanovitelj je država.

5 RAČUNOVODSTVO JAVNEGA ZAVODA

5.1 PREDPISI, KI SE UPORABLJAJO V RAČUNOVODSTVU V JAVNEM ZAVODU

5.1.1 Zakon o računovodstvu

Krovni zakon, ki ureja področje računovodstva, je Zakon o računovodstvu (ZR), ki že v 1. členu določa, da se z njim ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelava letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, Zakona o gospodarskih javnih službah in Zakona o društvih.

Poslovne knjige in poročila morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu; zagotavljati morajo možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ (Zakon o računovodstvu, 9. člen).

Pravne osebe sestavljajo računovodske izkaze in poročila o poslovanju za poslovno leto, ki je enako koledarskemu letu.

Pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo proračun, proračunski uporabniki in pravne osebe javnega prava enotni kontni načrt, ki ga predpiše minister, pristojen za finance (Zakon o računovodstvu, 11. in 13. člen).

Računovodski izkazi morajo prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Računovodska izkaza sta bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov. Pravne osebe sestavljajo letno poročilo. Letno poročilo je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov ter pojasnil k izkazom in poslovnega poročila (Zakon o računovodstvu, 20. in 21. člen).

V 31. členu Zakona o računovodstvu pa je določeno, da pravne osebe vrednotijo postavke v računovodskih izkazih v skladu z računovodskimi standardi, če ni s tem zakonom in drugimi predpisi določeno drugače.

5.1.2 Podzakonski predpisi

5.1.2.1 Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

V 1. členu tega pravilnika je določeno, da proračuni, neposredni in posredni uporabniki proračuna ter osebe javnega prava, ki so zavezane voditi poslovne knjige v skladu z določbami Zakona o računovodstvu, evidentirajo in izkazujejo javnofinančne prihodke in druge prejemke, odhodke in druge izdatke, sredstva ter obveznosti do virov sredstev v skladu z določbami zakona, odredbe o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, izdane na podlagi drugega odstavka 15. člena Zakona o računovodstvu in določbami tega pravilnika. Podatki iz prejšnjega odstavka tega člena se izkazujejo na kontih, predpisanih v enotnem kontnem načrtu, ki je sestavni del tega pravilnika (priloga I). Razporeditev na posamezne konte se opravi v skladu z vsebino kontov, ki je predpisana s tem pravilnikom.

V enotnem kontnem načrtu se uporablja tale členitev:

- razredi, ki so oštevilčeni z enomestno številko,
- skupine, ki so oštevilčene z dvomestno številko,
- podskupine, ki so oštevilčene s trimestno številko,
- konti, ki so oštevilčeni s štirimestno številko,
- podkonti, ki so oštevilčeni s šestmestno številko.

Uporabniki enotnega kontnega načrta določajo nadaljnjo členitev v skladu s predpisi in svojimi potrebami.

5.1.2.2 Pravilnik o računovodstvu zavoda

Na podlagi določil Zakona o gospodarskih družbah, Slovenskih računovodskih standardov, Kolektivne pogodbe za gospodarstvo ter drugih veljavnih predpisov bi morala imeti vsaka pravna oseba obvezno komplet pravilnikov. Med take obvezne pravilnike oziroma akte družbe vsekakor spada Pravilnik o računovodstvu, ki ga mora vsak poslovni subjekt izdelati zase glede na obseg in značilnosti svojega poslovanja. Slovenski računovodski standardi, ki so bili sprejeti na podlagi 51. člena Zakona o gospodarskih družbah, v več določbah narekujejo družbam, da si organizacijo računovodstva uredijo v svojih aktih. Pri tem je lahko aktov več, lahko pa je en sam, npr. Pravilnik o računovodstvu (Schwarzmann, 2005, str. 18).

V Slovenskih računovodskih standardih so nam ponujene računovodske usmeritve, za katere se posamezno podjetje odloča po svoji presoji. V vsakem podjetju je pomembno, da bistvene usmeritve računovodstva zapišejo, še pomembneje pa je, da so udeleženci v računovodstvu podjetja seznanjeni z usmeritvami, da jih poznajo in da se po njih tudi ravnajo. Novi Računovodski standardi 2002 določajo veliko novih zahtev, ki jih prejšnji niso navajali. Nove so na primer opredelitve knjigovodskih listin, hranjenje knjigovodskih listin, določeno je tudi vodenje poslovnih knjig in določena vsebina računovodskih izkazov.

Vsako podjetje mora v svojih aktih zapisati izbrane možnosti, pri tem pa ni določeno, koliko aktov in katere mora imeti podjetje. Določeno je le, da mora podjetje imeti tak akt, ki opredeljuje računovodstvo. Mi ga imenujemo Pravilnik o računovodstvu.

Kako obsežen bo pravilnik, je odvisno od podjetja in njegove odločitve, ali bo vanj vključeno samo tisto, kar je zahtevano za zunanji vidik računovodstva, ali pa bodo v pravilniku vse določbe, tudi notranji predpisi (Schwarzmann, 2005, str. 19).

Pravilnik o računovodstvu zavoda naj vsebuje:

1. splošna določila,
2. organiziranost in način vodenja računovodstva,
3. knjigovodske listine in posloven knjige,
4. usklajevanje poslovnih knjig ter popis sredstev in obveznosti do virov sredstev,
5. računovodske izkaze s pojasnili ter poslovna poročila,
6. hranjenje knjigovodskih listin, poslovnih knjig in letnih poročil,
7. vrednotenje in izkazovanje ekonomskih kategorij,
8. računovodsko predračunavanje,
9. računovodsko obračunavanje,
10. računovodsko nadziranje,
11. računovodsko proučevanje,
12. odgovornost zaposlenih v računovodstvu in
13. končna določila.

Tako je med drugim v pravilniku v točki 2 (Organiziranost in način vodenja računovodstva) zapisano, da se stroški zavoda načrtujejo in spremljajo po stroškovnih mestih. Ker pa v mnogih javnih zavodih še vedno ni urejeno spremljanje stroškov po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti in kontih, prihaja do težave, kako razmejiti odhodke.

Pri delitvi odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost se v javnih zavodih najpogosteje uporablja razmerje, ki je bilo doseženo pri prihodkih, čeprav je to možnost, ki jo predpisi dopuščajo le v skrajni sili.

Vprašanje je, koliko stroškov v javnih zavodih dejansko nastaja pri izvajanju redne javne službe, ki se financira iz javnih virov, koliko pri opravljanju storitev javne službe

za trg in koliko pri izvajanju lastnih tržnih dejavnosti. Ta težava postavlja pod vprašaj tudi izkazani poslovni izid javnih zavodov, zlasti ko se ugotavlja ločeno za javno službo in za tržno dejavnost. Na eni strani naj bi namreč javni zavodi kot neprofitne organizacije v delu, ko gre za dejavnost javne službe, poslovali s pozitivno ničlo, na drugi strani pa ji je dovoljeno, kar je sicer v protislovju z neprofitnim značajem javnega zavoda, pri tržni dejavnosti ustvarjati čim večji dobiček (presežek prihodkov nad odhodki) (Bohinc, 2005, str. 287).

5.1.2.3 Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

Ta pravilnik v 1. in 2. členu določa vsebino, členitev in obliko sestavnih delov letnega poročila za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki so uporabniki enotnega kontnega načrta po 13. členu Zakona o računovodstvu. Določa tudi, da so uporabniki enotnega kontnega načrta pravne osebe javnega prava, ki so posredni uporabniki, določeni z odredbo o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, razen javnih skladov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (ZZZS) in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ZPIZ), ter pravne osebe javnega prava, ki niso uvrščene med posredne ali neposredne uporabnike proračuna države ali občin.

Letno poročilo določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta obsega računovodsko poročilo, ki obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k obema računovodskima izkazoma in poslovno poročilo, ki ga pripravi predstojnik oziroma direktor javnega zavoda.

5.1.3 Slovenski računovodski standardi

Slovenski računovodski standard (SRS) 35 ureja računovodstvo v zavodih. Če ni v nasprotju s SRS 35, pa lahko zavodi uporabljajo tudi SRS, ki se uporabljajo za gospodarske družbe.

Organiziranost in delovanje računovodstva posameznega javnega zavoda sta zapisana v Pravilniku o računovodstvu tega zavoda.

5.2 LETNO POROČILO V JAVNEM ZAVODU

Glavne računovodske informacije v javnem sektorju so računovodski izkazi, ki so skupaj z letnimi poročili o izvajanju nalog ključni za ugotavljanje odgovornosti organov in organizacij. Zato morajo zagotavljati informacije o stanju in gibanju sredstev in obveznosti, sprotnih prejemkih in izdatkih ter morebitnih odmikov, informacijo o izvajanju programov v računovodskem obdobju, o potrebah po spremembah finančnih načrtov in prerazporeditvah sredstev, ki so podlaga za ekonomske, politične in socialne odločitve, ter za ovrednotenje dela organov in organizacij oziroma njihovih ravnateljstev pri izvajanju nalog. Pri tem je največji poudarek na informacijah o izvajanju nalog (glej Čižman, 2002, str. 5).

Letno poročilo v javnem zavodu obsega računovodsko poročilo in poslovno poročilo.

5.2.1 Računovodsko poročilo

Računovodsko poročilo sestavlja več izkazov:

- bilanca stanja,
- stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil,
- izkaz prihodkov in odhodkov,
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti,
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov.

Najpomembnejša izkaza sta bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov, ostali izkazi pa so pojasnila ali obvezne priloge k bilanci stanja in izkazu prihodkov in odhodkov.

5.2.1.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja je računovodski izkaz, ki je sestavni del računovodskega poročila. Prikazovati mora resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev. Obvezne priloge k bilanci stanja so:

- stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.

Bilanca stanja je izkaz stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku. Največkrat je to ob koncu poslovnega leta oziroma na dan 31. 12. ali med letom na kateri koli dan.

Ločimo več vrst bilanc stanja:

- redne,
- izredne: ob ustanovitvi, ob likvidaciji, ob stečaju, ob prisilni poravnavi, ob nakupu gospodarske družbe, ob vstopu ali izstopu družbenika, druge.

Bilanca stanja je dvostranski računovodski izkaz, v katerem je na levi strani prikazano stanje sredstev (aktiva) in na desni strani stanje obveznosti do virov sredstev (pasiva).

Za bilanco stanja vedno velja, da so sredstva oziroma aktiva vedno enaka obveznostim do virov sredstev oziroma pasivi.

Pri sestavljanju bilance stanja moramo upoštevati predvsem tale načela:

- načelo bilančnega ravnovesja (aktiva je vedno enaka pasivi),
- načelo popolnosti, ki zahteva, da so v bilanci stanja zajeta vsa sredstva in vse obveznosti do virov sredstev,
- načelo resničnosti ali realnosti, ki zahteva, da v bilanci stanja prikažemo dejansko stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- načelo preglednosti, ki zahteva pravilno razporeditev bilančnih postavk,
- načelo jasnosti, ki pomeni, da so postavke v bilanci stanja prikazane razumljivo in nedvoumno,
- načelo povezanosti, ki zahteva, da bilanco stanja vsako leto sestavljamo po enaki metodi.

Podlaga za sestavitev bilance stanja so poslovne knjige. S popisom se doseže, da se knjigovodski podatki o sredstvih in obveznostih do njihovih virov ne razlikujejo od dejanskih. Le tako usklajeni podatki so lahko podlaga za sestavitev bilance stanja (Vera Zupančič, Bilanca stanja določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Iks, 2009, letnik XXXVI, št. 3, str. 11).

5.2.1.2 Izkaz prihodkov in odhodkov

Če bi v določenem podjetju izoblikovali le bilanco stanja, bi ostali brez informacij o poslovnem izidu. Pravzaprav nam tudi bilanca stanja omogoča ugotoviti dobiček ali izgubo, toda le, če imamo dve različni bilanci stanja za dva različna predračunska ali obračunska trenutka. Ugotovljiv je kot razlika med končnim in začetnim stanjem

kapitala v bilanci stanja. Ker pa je temeljni poslovni izid razlika med vsemi prihodki in vsemi odhodki določenega časovnega razdobja, je možno z oblikovanjem računovodskih informacij o odhodkih in prihodkih ugotavljati temeljni poslovni izid neposredno kot razliko med njimi. Take računovodske informacije oblikujemo in izkazujemo v izkazu prihodkov in odhodkov (Turk, Melavc, 1998, str. 459).

Izkaz prihodkov in odhodkov je računovodski izkaz, ki prikazuje prihodke in odhodke poslovnega sistema v določenem obdobju. Razlika med prihodki in odhodki pa predstavlja ustvarjeni poslovni izid. Dobiček dobimo, če so prihodki večji od odhodkov. Če pa so odhodki večji od prihodkov, poslovni sistem posluje z izgubo.

Izkaz prihodkov in odhodkov ni kumulativni računovodski izkaz, saj se v njem seštevajo zgolj prihodki in odhodki posameznega obdobja. To pomeni, da v letnem izkazu prihodkov in odhodkov seštejemo vse prihodke in odhodke, dosežene v posameznem letu, in ugotovimo poslovni izid (Hočevnar, Igličar, Zaman, 2001, str. 207).

V izkazu prihodkov in odhodkov se izkazujejo prihodki in odhodki, ugotovljeni v skladu z Zakonom o računovodstvu. Že v njem najdemo nekatera pravila o izkazovanju prihodkov in odhodkov, sicer pa napotuje pravne osebe javnega prava na uporabo pravil, ki jih vsebujejo podzakonski predpisi, in na uporabo slovenskih računovodskih standardov (Zupančič, Čižman, Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, Iks, 2009, letnik XXXVI, št. 3, str. 31).

5.2.2 Poslovno poročilo

Letno poročilo v javnem zavodu poleg računovodskega poročila vsebuje tudi poslovno poročilo.

Poslovno poročilo oziroma njegovo vsebino določi uporabnik enotnega kontnega načrta sam. Vsebina kaže na težave in dosežke pri poslovanju v proučevanem obdobju in mora biti prilagojena področju delovanja javnega zavoda oziroma določenega uporabnika enotnega kontnega načrta.

Sestavni del poslovnega poročila je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih javnega zavoda iz njegove pristojnosti.

Poslovno poročilo pripravi direktor javnega zavoda.

6 PRIMER RAČUNOVODSTVA STROŠKOV V JAVNEM ZAVODU DIJAŠKI DOM VIČ

6.1 PREDSTAVITEV

Dijaški dom Vič je bil ustanovljen leta 1949 in je do danes zamenjal kar nekaj imen (Internat gradbenega tehnikuma, Dom gradbene srednje šole, Dom srednjih šol). Nizkopritlične stavbe paviljonskega tipa je leta 1980 zamenjal moderen dom, zgrajen po sodobnih standardih in normativih, ki se je leta 1992 preimenoval v Dijaški dom Vič.

Dijaki so nameščeni v dveh objektih, ki ju povezuje skupna jedilnica. Dijakinje in dijaki so razporejeni ločeno po nadstropjih v vzgojne skupine. V vsakem nadstropju so štiri vzgojne skupine, v vsaki pa osemindvajset dijakov biva v triposteljnih in dvoposteljnih sobah.

Prostori vzgojne skupine so zaključene celote, vsaka ima tudi prostor za učenje in klubski prostor. V vsakem nadstropju imajo dijaki skupno sobo s televizorjem in svojo malo računalnico. V pritličju doma so skupni prostori, namenjeni učenju in preživljanju prostega časa:

- knjižnica in čitalnica s klavirjem,
- glasbena soba s klavirjem,
- študijska soba,
- video soba – plesna dvorana,
- foto temnica,
- sodobno opremljen fitness klub Gerbifit,
- prostor za namizni tenis,
- jedilnica,
- kotiček za priložnostni bife,
- v neposredni bližini doma telovadnica,
- zunanja igrišča za košarko in odbojko.

Dejavnosti v prostem času predstavljajo posebno ponudbo dijaškega doma. Mentorji so vzgojitelji in zunanji sodelavci. Tako v Dijaškem domu Vič potekajo te dejavnosti:

- kulturna dejavnost (knjižnična dejavnost, kulturne prireditve, razstave, ustvarjalne delavnice, predavanja, foto dejavnost, obiski izbranih kulturnih dogodkov, domski kino),
- športna dejavnost in šah (košarka, odbojka, mali nogomet, badminton, namizni tenis, tek v naravi, strelstvo z zračno puško, plesne vaje, fitness, šah),

- tečaji in predavanja ter delavnice (kuharski tečaji, potopisna predavanja, tematska predavanja in delavnice, cestnoprometni predpisi in tečaji prve pomoči),
- inštrukcije (matematika in fizika, angleščina, nemščina, kemija).

6.1.1 Cilj dijaškega doma

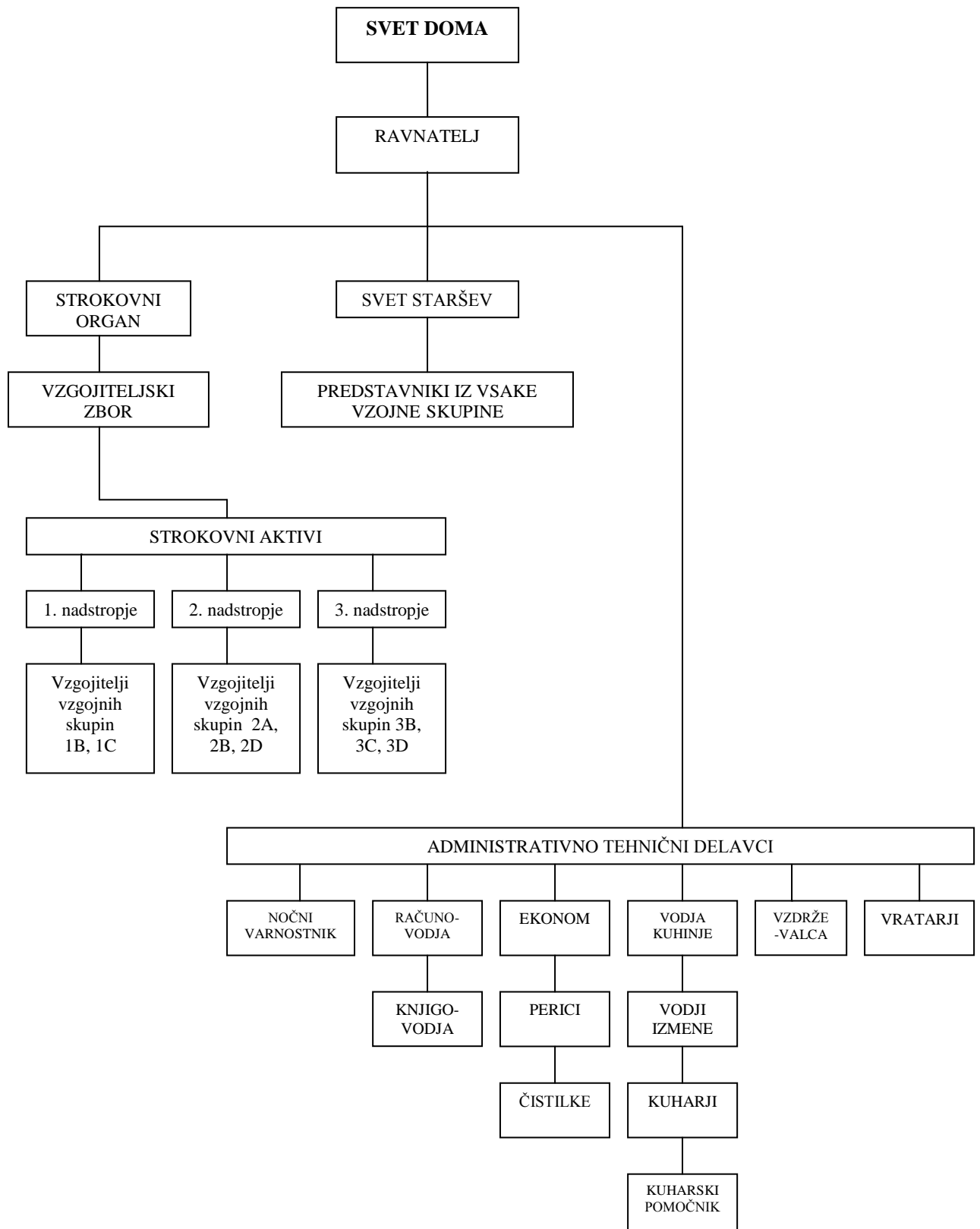
Osnova vzgojno-izobraževalnega dela sta vzgojni program za dijaške domove, ki ga je sprejel Strokovni svet RS za splošno izobraževanje, in letni delovni načrt doma.

Cilj dijaškega doma je, da zagotavlja najboljše možnosti za življenje, učenje in dobro počutje dijakov ter skrbi za celosten in skladen razvoj njihove osebnosti. Dom nudi primerno bivalno okolje, ustrezne razmere za učenje, zdravo prehrano, materialne možnosti za izvajanje interesnih dejavnosti dijakov, še prav posebno pozornost pa posveča varnosti dijakov in zdravi prehrani.

6.1.2 Strokovna organiziranost

Strokovno organiziranost Dijaškega doma Vič predstavlja slika na strani 36.

Slika 1: Strokovna organiziranost Dijaškega doma Vič



Vir: URL = <http://www.dd-vic.si> 1. 6. 2009

6.2 VIRI SREDSTEV ZA DELO

Dijaški dom Vič pridobiva sredstva za svoje delovanje iz državnega proračuna in s tržno dejavnostjo.

6.2.1 Državni proračun

Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (ZOVFI) v 81. členu določa, da se iz sredstev državnega proračuna zagotavljajo:

- plače s prispevki in davki ter drugi osebni prejemki na podlagi sistemizacije in zasedbe delovnih mest v skladu z zakonom, normativi in standardi ter s kolektivno pogodbo, plače s prispevki in davki in drugi osebni prejemki za pripravnike;
- sredstva za materialne stroške v skladu z normativi in standardi ter za investicijsko vzdrževanje in obnovo nepremičnin in opreme.

Število dijakov v šolskem letu pa je osnova za določitev števila financiranih sistemiziranih delovnih mest iz državnega proračuna na podlagi Pravilnika o normativih in standardih v dijaškem domu (Uradni list RS 76/2003 in spremembe 89/2003, 61/2005, 100/2007 in 67/2008).

S tem pravilnikom se določajo normativi in standardi, ki so podlaga za:

- financiranje sistemiziranih delovnih mest strokovnih delavcev ter računovodsko-administrativnih in tehničnih delavcev v dijaških domovih,
- financiranje drugih nalog, povezanih z vzgojno dejavnostjo v dijaških domovih,
- oblikovanje vzgojnih skupin v dijaških domovih.

Tako je bilo v šolskem letu 2007/2008 vpisanih 214 dijakov, ki so bivali v eni zgradbi na neto površini 8777 m² in so bili razdeljeni v 8 vzgojnih skupin.

V šolskem letu 2007/2008 je bilo število delovnih mest 25, kar prikazuje naslednja tabela.

**Tabela 1: Delovna mesta, financirana iz državnega proračuna, v
Dijaškem domu Vič v šolskem letu 2007/2008**

I. DELOVNA MESTA, POVEZANA Z VZGOJO IN IZOBRAŽEVANJEM		
Šifra delovnega mesta	Naziv delovnega mesta	Normativno število delavcev
Y909	vzgojitelj	7,7
Z703	ravnatelj	1
Z705	pomočnik ravnatelja	
	Skupaj	8,7

II. DELOVNA MESTA DRUGIH DELAVCEV		
Šifra delovnega mesta	Naziv delovnega mesta	Normativno število delavcev
Z720	svetovalni delavec	0,75
Z721	knjižničar	
Z741	računovodja	1,00
Z740	pisarniški referent	
Z742	vzdrževalec učne tehnologije	0,20
Z744	varnostnik	1,00
Z770	hišnik	1,00
Z773	vratar	1,20
Z772	perica	0,80
Z774	čistilka	9,75
	Skupaj	15,70

Vir: Poročilo Dijaškega doma Vič

6.2.2 Tržna dejavnost

Dijaški dom nameni največji delež prihodkov iz tržne dejavnosti predvsem za stroške investicijskega vzdrževanja, glede na starost objektov in glede na minimalna sredstva, ki jih v ta namen dobijo iz proračunskih sredstev oziroma od resornega ministrstva, to je ministrstva za šolstvo in šport.

Preostali prihodek pa dom porabi za materialne stroške, stroške storitev in stroške za delovna mesta zaposlenih v tržni dejavnosti, kot prikazuje spodnja tabela.

Tabela 2: Delovna mesta, financirana iz tržne dejavnosti Dijaškega doma Vič v šolskem letu 2007/2008

Šifra delovnega mesta	Naziv delovnega mesta	Normativno število delavcev
Z967	hišnik	1,00
Z954	ekonom	1,00
Z945	vodja kuhinje	1,00
Z989	vratar	1,80
Z965	kuhar	3,00
Z990	kuharski pomočnik	3,00
	organizator bivanja študentov	1,00
Z988	perica	1,20
Z950	knjigovodja	1,00
	Skupaj	14,00

Vir: Poročilo Dijaškega doma Vič

6.3 RAZPOREJANJE STROŠKOV

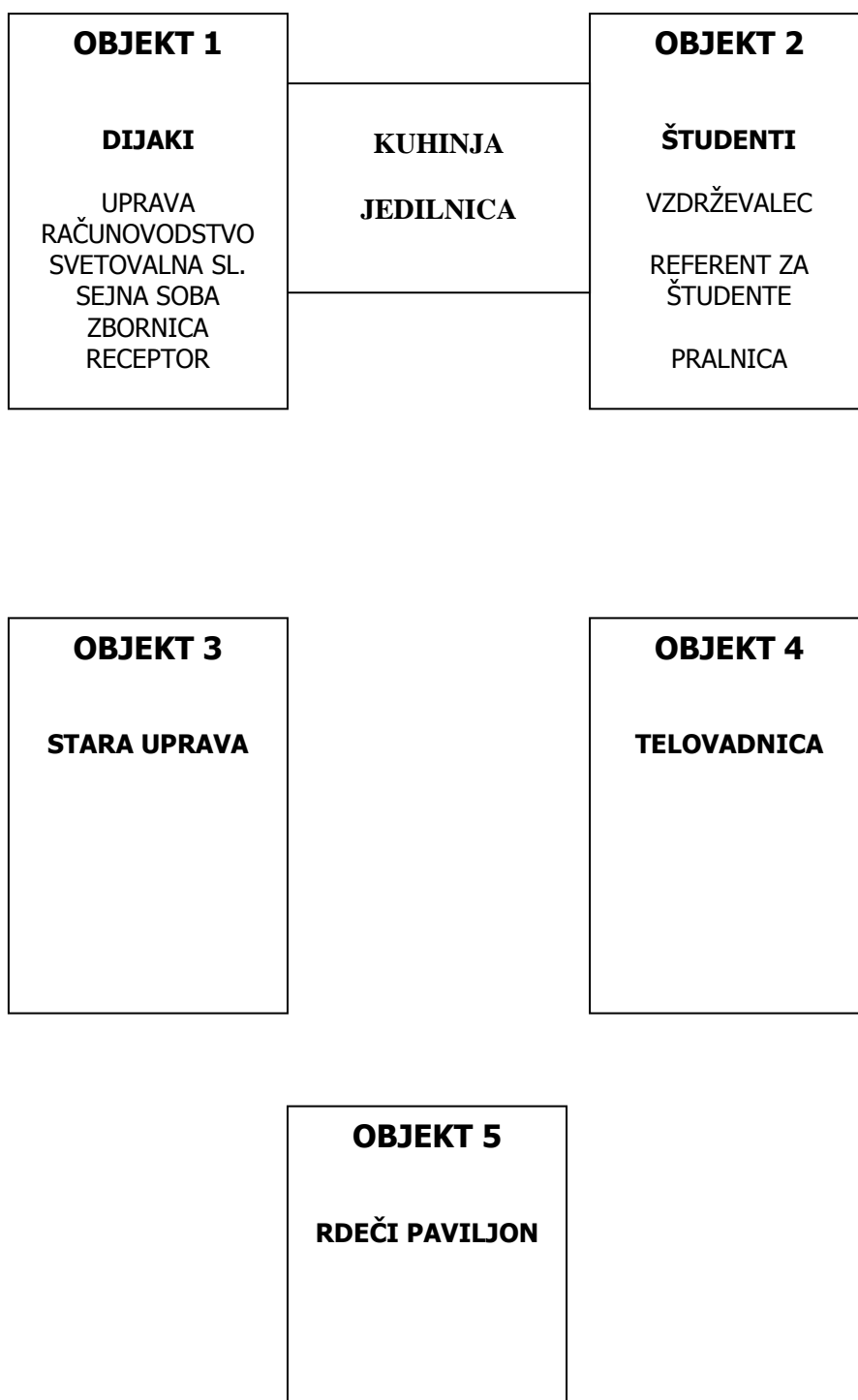
6.3.1 Obstoječa razporeditev stroškov

Ker je razdelitev stroškov v dijaškem domu na tiste, ki so povezani z upravljanjem javne službe, in na tiste, ki nastanejo pri opravljanju tržne dejavnosti, izredno težka, uporabljajo za razdelitev stroškov tale ključ:

$$\text{Stroški od opravljanja javne službe} = \frac{\text{celotni prihodki dijaškega doma}}{\text{prihodki od opravljanja javne službe}}$$

Za lažje razumevanje, zakaj je stroške zelo težko razdeliti, so na sliki 2 prikazani objekti in službe oziroma dejavnosti, ki se opravljajo v njih.

Slika 2: Objekti v Dijaškem domu Vič



Vir: Poročilo Dijaškega doma Vič

V objektu 1 so nameščeni dijaki. Tu delujejo tudi uprava, računovodstvo, svetovalna služba, zbornica in receptor. V tem objektu je tudi sejna soba.

Objekt 1 in objekt 2 povezuje skupna kuhinja in jedilnica.

V objektu 2 so nameščeni študentje, referent za študente in vzdrževalci. Tu je tudi skupna pralnica.

Objekt 3, ki je poimenovan Stara uprava, se v celoti oddaja v najem.

V objektu 4 je telovadnica.

V objektu 5, ki je poimenovan Rdeči paviljon, pa so stanovanja, ki se oddajajo. V njih so nameščeni zaposleni v dijaškem domu.

Za vse te objekte je nameščen en sam števec za merjenje porabljene električne energije, skupna cisterna, v kateri je kurjava za ogrevanje vseh objektov, in en števec za porabo vode v vseh teh objektih.

V Dijaškem domu Vič so razmišljali o namestitvi več števcov za porabo električne energije, ločenih po objektih, da bi bila razvidna količina porabljene energije za vsak objekt posebej. Vendar je strošek za namestitev takšnih števcov za dom prevelik, resorno ministrstvo MŠŠ pa v ta namen ne namenja sredstev.

Tako je praktično nemogoče dobiti pravilni znesek porabe električne energije po posameznih dejavnostih ali službah. Standardnih ključev ali meril, ki bi pomagali razdeliti ta strošek, pa tudi ni.

Ista težava nastane tudi pri razdelitvi stroškov porabe kurjave za ogrevanje, za porabo vode po objektih in znotraj objektov po dejavnostih oziroma službah.

Zgoraj navedena ključa sta osnova za odbitni delež davka na dodano vrednost (DDV) in davka od dohodka pravnih oseb (DDPO).

Tako je odbitni delež DDV in DDPO v poslovnem letu 2008 znašal 33 %, kar pomeni, da so prihodki od opravljanja javne službe v Dijaškem domu Vič v letu 2008 predstavljali 66 % vseh prihodkov, prihodki od opravljanja tržne dejavnosti pa 33 % vseh prihodkov.

Stroški so prikazani v razredu 4 (konti stroškov) kontnega plana Dijaškega doma Vič smiselno po tehle sintetičnih kontih:

- 460 stroški materiala
- 461 stroški storitev
- 462 amortizacija
- 463 rezervacije
- 464 stroški dela
- 465 drugi stroški
- 466 stroški prodanih zalog
- 467 finančni odhodki
- 468 drugi odhodki
- 470 plače zaposlenim
- 471 nadomestila plač zaposlenim
- 472 dajatve na plače
- 473 izplačila po pogodbah o delu in avtorskih pogodbah
- 479 drugi stroški dela
- 480 dajatve, ki niso odvisne od poslovnega izida
- 481 izdatki za varstvo človekovega okolja
- 482 štipendije dijakom in študentom
- 489 ostali stroški
- 490 prenos odhodkov

Primer razdelitve sintetičnega konta 464 Stroški dela na analitične konte:

- 464000 neto plače zaposlenih
- 464001 prispevki za zdravstvo
- 464002 prispevki za zaposlovanje
- 464003 prispevki za porodniško varstvo
- 464004 prispevki za ZPIZ
- 464100 nadomestila plač
- 464101 refundirana nadomestila plač
- 464200 stroški prevoza na delo in z dela
- 464201 stroški prehrane med delom
- 464300 stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja
- 464400 stroški regresa za letni dopust
- 464500 stroški jubilejne nagrade – 10 let
- 464501 stroški odpravnin
- 464502 stroški jubilejne nagrade – 20 let
- 464503 stroški jubilejne nagrade – 30 let
- 464600 stroški od plač za ZPIZ
- 464601 stroški od plač za zaposlovanje
- 464602 stroški od plač za nesreče pri delu
- 464603 stroški od plač za porodniško varstvo
- 464700 davek na izplačane plače

464800 stroški dela po pogodbah in avtorski honorar
464801 prispevek za invalide
464900 drugi stroški dela – študentsko delo
464901 stroški za solidarnostno pomoč

Če bi dijaški dom zmozel investicijo v namestitve števecov po objektih oziroma dejavnostih in službah za razdelitev porabe električne energije, števecov za razdelitev porabljene energije za ogrevanje in števecov za merjenje porabljene vode in imel usposobljen kader za izračun, kako določiti stroške energije, materiala, storitev po dijaku, študentu, podnajemniku in turistu, bi lahko razmišljali o razporeditvi stroškov na stroškovna mesta in stroškovne nosilce.

6.3.2 Primer razporeditve stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih v Dijaškem domu Vič

Stroški bi bili razporejeni po tehle stroškovnih nosilcih:

A dejavnosti dijaškega doma, financirane iz proračunskih sredstev

A 01 delovna mesta, povezana z vzgojo in izobraževanjem
A 02 investicijsko vzdrževanje objektov

B tržna dejavnost

01 DIJAKI

0101 dijaške sobe
0102 knjižnica in čitalnica
0103 glasbena soba s klavirjem
0104 študijska soba
0105 video soba in plesna dvorana
0106 foto temnica
0107 fitnes klub – Gerbifit
0108 prostor za namizni tenis
0109 računalniška soba
0110 telovadnica

02 ŠTUDENTI

0201 študentske sobe

03 KUHINJA IN JEDILNICA

0301 hladilnica
0302 kuhinja

- 0303 skladiščni prostori
- 0304 jedilnica

04 PRALNICA IN SKUPNE SLUŽBE

- 0401 pralnica
- 0402 uprava
- 0403 knjigovodstvo
- 0504 vzdrževalna služba

05 ODDAJANJE PROSTOROV

- 0501 oddajanje sob v najem
- 0502 oddajanje stanovanj v najem
- 0503 oddajanje prostorov v najem

06 KOSILA – GOSTINSKA DEJAVNOST

7 ZAKLJUČEK

Javni zavodi se ukvarjajo večinoma z neprofitno dejavnostjo, to je z opravljanjem javne službe, ki je njihova temeljna in zaradi katere so bili ustanovljeni, pa tudi s profitno dejavnostjo; to je njihova tržna dejavnost, ki predstavlja dopolnilno dejavnost.

Pri opravljanju javne službe in tržne dejavnosti pa prihaja do različnih stroškov. Težava nastane pri razporeditvi stroškov na tiste, ki nastanejo z upravljanjem javne službe, in na tiste, ki nastanejo z upravljanjem s tržno dejavnostjo.

Najboljši način za razporeditev vseh stroškov je vsekakor uporaba stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev. Trenutna zakonodaja na področju javnih zavodov pa dopušča tudi, da javni zavodi s pomočjo ključa razdelijo svoje stroške na tiste, ki nastanejo z opravljanjem javne službe, in posledično na tiste, ki jih imajo z opravljanjem tržne dejavnosti. Ta ključ predstavlja odstotek, ki ga dobijo tako, da prihodke, pridobljene z opravljanjem javne službe, razdelijo s celotnimi prihodki javnega zavoda.

Tu pa se poraja vprašanje, če so ti stroški res pravično razporejeni. (Primer: Javni zavod lahko presežek prihodkov nad odhodki, ki nastanejo z opravljanjem tržne dejavnosti, nameni za povečanje sredstev za izplačilo dodatne delovne uspešnosti. To izplačilo mora sicer odobriti resorno ministrstvo, vendar to vseeno lahko vodi v skušnjava, da bi del stroškov, ki nastanejo pri opravljanju tržne dejavnosti, prikazali kot stroške javne službe.)

Prav tako bi morala resorna ministrstva vložiti več truda in sredstev v pomoč pri načinu razporejanja stroškov po stroškovnih mestih v javnih zavodih.

LITERATURA

BOHINC, Rado. Osebe javnega prava. GV založba, Ljubljana, 2005.

HOČEVAR, Marko. Kontroling stroškov. GV založba, Ljubljana, 2007.

HOČEVAR, Marko, IGLIČAR Sandi, ZAMAN Maja. Računovodstvo. Visoka upravna šola, Ljubljana, 2001.

KOLETNIK, Franc. Računovodstvo za notranje uporabnike. Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 2007.

SCHWARZMANN, Andreja, Urška Premk. Pravilnik o računovodstvu (vzorci sklepov in primeri iz prakse). Založniška hiša Primath, Ljubljana, 2005.

VIRI

Pravilnik o normativih in standardih v dijaških domovih. Uradni list RS 76/2003, 89/2003 popr., 61/2005 popr., 100/2007 popr., 67/2008 popr.

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Uradni list RS 115/2002, 21/2003 popr., 134/2003 popr., 126/2004 popr., 120/2007 popr., 124/2008 popr.

Predlog zakona o zavodih (pZZ04). 84. redna seja Vlade RS.

Robnik, Zavod IRC URL=<http://www.zavod-irc.si/>. 02.06.2009

Slovenski računovodski standardi (SRS). Uradni list RS 107/2001, 67/2003 popr.

Zakon o javnih financah (ZFJ). Uradni list RS 79/1999.

Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (ZOFVI). Uradni list 16/2007, 101/2007 Odl. US popr., 36/2008 popr., 22/2009 Odl. US U-I-205/07-10.

Zakon o računovodstvu (ZR). Uradni list RS 23/1999.

Zakon o zavodih (ZZ). Uradni list RS 12/1991.

Poročilo Dijaškega doma Vič.

Dijaški dom Vič.

SEZNAM SLIK IN TABEL

Slika 1: Strokovna organiziranost Dijaškega doma Vič, stran 39

Slika 2: Objekti v Dijaškem domu Vič, stran 43

Tabela 1: Delovna mesta, financirana iz državnega proračuna, v Dijaškem domu Vič za šolsko leto 2007/2008, stran 41

Tabela 2: Delovna mesta, financirana iz tržne dejavnosti Dijaškega doma Vič za šolsko leto 2007/2008, stran 42

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Diplomsko delo je moja avtorska stvaritev. Strinjam se z njegovo objavo na svetovnem spletu.

Lektor: Peter Weiss