

,UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER  
Univerzitetni študijski program Management

Diplomska naloga

## POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNIH ZAVODOV

Mentor: dr. Franko Milost

KOPER, 2006

ROBERT KRKOČ



## POVZETEK

Z diplomsko nalogo želimo obrazložiti nekatere posebnosti v poslovanju, financiranju in računovodstvu javnih zavodov. Nadalje predstavimo financiranje javnega Zavoda za šport Ajdovščina z vidika izvajanja treh skupin dejavnosti, s katerimi zavod pridobiva prihodke: (1) redne dejavnosti javne službe, ki se financira iz javnih virov; (2) dejavnosti javne službe, ki se financira iz drugih, pretežno zasebnih virov in (3) tržne dejavnosti. Na koncu pojasnimo vprašanje koliko stroškov v obravnavanem javnem zavodu dejansko nastaja pri izvajanju javne službe, koliko pri opravljanju storitev javne službe za trg in koliko pri izvajanju lastnih tržnih dejavnosti ter pojasnimo rezultate poslovanja obravnavanega javnega zavoda v letu 2005.

*Ključne besede:* javni zavodi, neprofitne organizacije, javna služba, tržna dejavnost, posredni proračunski uporabniki, računovodstvo, javnofinančni viri, zasebni viri, izidi poslovanja, šport.

## ABSTRACT

My diploma tries to explain the particularities of the operations, financing and accounting procedures of public institutions. Furthermore, the introduction of the financing of a public institution Zavod za šport Ajdovščina (Institution of sports Ajdovščina). In this presentation of financing I point out the performing of the three main groups of activities of before mentioned public institution out of which this institution gains the incomings: (1) regular activity of the public service which is financed from the public finance resources; (2) activity of the public service which is financed from other, mainly private financial sources and (3) the financing from of market-oriented activity. At the end, we give the explanation how much outgoings in the public institution Zavod za šport Ajdoviščna are actually comming from implementing our own market activities. The financial report of the treated public institution in the year 2005 is also explained.

*Key words:* public institutions, non-profit organisations, public services, market-oriented activities, indirect budget spending units, accounting, public financial sources, private financial sources, financial results, sports.

UDK 657:658.1.(043.2)



## VSEBINA

<b>1 Uvod</b> .....	<b>1</b>
<b>2 Opredelitev javnih zavodov in njihovih posebnosti</b> .....	<b>3</b>
2.1 Javni zavodi kot izvajalci javnih služb.....	3
2.1.1 Javne službe .....	3
2.1.2 Izvajalci javne službe .....	3
2.1.3 Javni zavodi.....	4
2.2 Opredelitev javnih zavodov-Zakon o Zavodih .....	5
2.3 Financiranje javnih zavodov .....	6
2.3.1 Javnofinančni viri.....	7
2.3.2 Zasebni viri.....	7
2.3.3 Finančni načrt.....	8
<b>3 Računovodstvo javnih zavodov</b> .....	<b>9</b>
3.1 Osnovni pojmi računovadstva .....	9
3.2 Opredelitev računovodstva javnih zavodov.....	10
3.2.1 Javni zavodi, kot posebni proračunski uporabniki.....	10
3.2.2 Javni zavodi kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta.....	11
3.2.3 Letna poročila javnih zavodov .....	11
3.2.4 Računovodsko poročilo določenih uporabnikov .....	11
3.2.5 Poslovno poročilo.....	12
3.3 Posebnosti računovodstva javnih zavodov.....	13
3.3.1 Posebnosti vrst sredstev in način njihovega izkazovanja.....	13
3.3.2 Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in način njihovega izkazovanja .....	14
3.3.3 Posebnosti amortizacije.....	15
3.3.4 Posebnost prevrednotenja.....	15
3.3.5 Posebnost vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja ...	16
3.3.6 Posebnost razčlenjevanja in merjenja prihodkov .....	16
3.3.7 Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida .....	16
3.3.8 Oblika izkaza uspeha in bilance stanja.....	17
3.3.9 Vrste in vsebine posebnih razpredelnic ali pojasnil k računovodskim izkazom.....	17
3.4 Javna služba in tržna dejavnost javnih zavodov.....	17
<b>4 Javni zavod za šport Ajdovščina</b> .....	<b>19</b>
4.1 Finančni viri javnega zavoda za šport .....	19
4.1.1 Finančni viri javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v Sloveniji v letu 2002.....	21
4.2 rezultati poslovanja javnega zavoda za šport v letu 2005 .....	22



4.2.1 Prihodki in odhodki javnega zavoda za šport .....	22
4.2.2 Poslovni izid.....	24
4.2.3 Poslovni izid javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v Sloveniji v letu 2002.....	24
4.2.4 Celotni prihodki in celotni odhodki javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v letu 2002 .....	25
4.2.5 Bilanca stanja .....	25
4.2.6 Sredstva .....	27
4.2.7 Obveznosti do virov sredstev .....	28
4.3 Odhodki .....	28
4.3.1 Stroški materiala.....	28
4.3.2 Stroški storitev.....	29
4.3.3 Stroški dela .....	31
4.3.4 Drugi stroški .....	32
4.3.5 Amortizacija .....	32
4.3.7 Predpisane amortizacijske stopnje v:(%) .....	33
<b>5 Povzetek ugotovitev raziskave .....</b>	<b>35</b>
<b>6 Sklep.....</b>	<b>37</b>
<b>Literatura.....</b>	<b>39</b>
<b>Priloge .....</b>	<b>41</b>





## TABELE

Tabela 4.1 Prihodki po vrstah in virih financiranja v letu 2005 - NEPRORAČUNSKI PRIHODKI .....	19
Tabela 4.2 Prihodki po vrstah in virih financiranja v letu 2005 - PRORAČUNSKI PRIHODKI .....	20
Tabela 4.3 Prihodki javnih zavodov v letu 2002 po načelu denarnega toka (v mio SIT) .....	20
Tabela 4.4 Primerjava prihodkov in odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem letu .....	22
Tabela 4.5 Presežek prihodkov, presežek odhodkov in neto poslovni izid zavodov v letu 2002 .....	23
Tabela 4.6 Celotni prihodki in celotni odhodki javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v letu 2002 ( v mio SIT) .....	24
Tabela 4.7 Bilanca stanja .....	25
Tabela 4.8 Pregled dolgoročnih sredstev na dan 31.12.2005 po nabavni vrednosti za leto 2005 .....	26
Tabela 4.9 Primerjava poslovnih odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem obdobju.....	28
Tabela 4.10 Primerjava poslovnih odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem obdobju .....	28
Tabela 4.11 Pojasnila ustvarjenih prihodkov in odhodkov z letnim bazenom .....	29
Tabela 4.12 Primerjava poslovnih odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem obdobju .....	30
Tabela 4.13 Primerjava poslovnih odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem obdobju .....	30
Tabela 4.14 Pregled odpisanih in izločenih dolgoročnih sredstev po stanju 31.12.2005.....	30



## 1 UVOD

Pri dobrinah, ki jih zagotavljajo javne službe, je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih interesov. Za družbo so le te velikega pomena, saj zagotavljajo željeni nivo družbene blaginje, od katerega je odvisna kvaliteta življenja. Prav njim, zaradi njihovega pomena vsaka družba posveča veliko pozornosti.

Republika Slovenija je že leta 1991 sprejela zakon o zavodih, s katerim je uredila statusna vprašanja zavodov. Uredila je zelo pomembna področja kot so dejavnost vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in tudi drugih dejavnosti, katerih glavni cilj opravljanja dejavnosti ni dobiček. Zakon o zavodih je tako postal temelj za javne zavode.

V svojem diplomskem delu želim opozoriti na računovodske rešitve v zavodih in predstaviti nekatere posebnosti, ki se pojavljajo na področju računovodstva. Posebnosti se pojavljajo zaradi specifičnega položaja zavodov, saj jim država v določenem smislu omejuje samostojnost na vseh področjih, tudi na področju računovodstva. Od njih se ne pričakuje samo pozitivnega poslovnega rezultata, pač pa tudi splošno blaginjski učinek, ki se odraža v zagotavljanju javnih dobrin.

V poglavju, ki sledi uvodu diplomskega dela so podana zakonska določila, ki javne zavode opredelijo: kot izvajalce javnih služb, kot proračunske uporabnike in kot določene uporabnike enotnega kontnega načrta. Opisan je sistem financiranja javnih zavodov, izpostavljeni pa so tudi nekateri problemi v računovodstvu in poslovanju, ki so posledica dejstva, da javni zavodi, katerih osnovna dejavnost je neprofitna, lahko izvajajo tudi profitno dejavnost.

Sledi poglavje, ki je namenjeno računovodstvu v javnem zavodu za šport. Za začetek sem navedel nekaj osnovnih pojmov računovodstva ter opis finančnih virov, s katerimi javni zavod pokriva svojo dejavnost. Ker se mi je zdelo zanimivo spoznati, kako je računovodska služba v javnem zavodu za šport organizirana, sem jo analiziral in primerjal z rezultati poslovanja javnih zavodov v Sloveniji v letih 2001 in 2002. V četrtem poglavju sem podrobno obrazložil vse računovodske izkaze in prikazal kazalnike. Najbolj so v računovodstvu samem vidne posebnosti, ki nastanejo zaradi ustanovitelja – občine.

V zadnjem, petem poglavju, so strnjene sklepne misli in pojasnila.

Namen celotne diplomske naloge je predstaviti organiziranost računovodske službe v javnem sektorju s poudarkom na javnem zavodu za šport ter poiskati morebitne možnosti za izboljšanje. V diplomski nalogi sem zastavil tri hipoteze. V kolikšni meri se hipoteze potrdijo ali ovržejo, pa bom prikazal v zaključnem delu.

Te hipoteze so:

1. predpostavljam, da se javni zavodi, ki opravljajo pretežno dejavnost javne službe ne financirajo izključno iz javnofinančnih virov,
2. predpostavljam, da je delitev dejavnosti v javnem sektorju na javno in tržno nejasna,

3. predpostavljam, da v Zavodu za šport Ajdovščina sodilo koliko stroškov in prihodkov nastane pri opravljanju javne službe in koliko pri opravljanju tržne dejavnosti ni jasno definirano.

## **2 OPREDELITEV JAVNIH ZAVODOV IN NJIHOVIH POSEBNOSTI**

### **2.1 Javni zavodi, kot izvajalci javnih služb**

Razlog, zakaj si pristojnosti opravljanja javnih služb lasti država, je treba poiskati v preteklosti. Nekdaj so za vzgojo, izobraževanje, zdravstvo in druge negospodarske ter gospodarske dejavnosti, ki so bile velikega družbenega pomena, skrbele cerkve in samostani ter zasebniki. Vendar se je kasneje izkazalo, da cilj zasebnikov, ki so delovali v teh dejavnostih, ni bil zadovoljitev družbenih potreb, ampak predvsem pridobivanje dobička in izkoriščanje monopolnega položaja, ki so ga imeli kot proizvajalci splošnih družbenih dobrin.

Zaradi tega se je morala v te dejavnosti vključiti država, da je uravnaval in omogočila zadovoljevanje potreb svojih državljanov, s čimer se je začel prehod teh dejavnosti iz zasebne v javno sfero.

#### **2.1.1 Javne službe**

Javne službe so dejavnosti posebnega družbenega pomena. Njihovo nemoteno delovanje je v javnem interesu, zato jih na podlagi zakona ali odloka zagotavlja država, občina ali mesto (22. člen Zakona o zavodih). V Sloveniji pojem javna služba zajema le servisno funkcijo države in lokalne skupnosti. V tujini pogosto zajema tudi oblastno funkcijo (Mužina 2001, 175).

Pojem javne službe je v našem pozitivnem pravu in teoriji opredeljen funkcionalno. Javna služba označuje dejavnost in ne izvajalca te dejavnosti. Pojem javne službe opredeljuje režim njenega izvajanja. Javnopravni režim pomeni več kot le predpisovanje pogojev, namen posebne javnopravne ureditve je, da se zagotovi redno izvajanje dejavnosti v javnem interesu in njena enaka dostopnost za vse. Pri javnih službah javni interes prevladuje nad zasebnim, čeprav lahko te dejavnosti izvajajo tudi zasebnopravni subjekti in pri tem pridobivajo dobiček (Mužina 2001, 175).

#### **2.1.2 Izvajalci javne službe**

So lahko zavodi, zavodi s pravico javnosti, zasebni zavodi, gospodarske družbe, društva, druge organizacije, samostojni podjetniki, zasebniki, itd. Po našem pravnem sistemu so izvajalci javne službe lahko pravne osebe javnega ali zasebnega prava katerekoli pravnoorganizacijske oblike. Vendar pa je treba vedeti, da so izključno javni zavodi tista posebna organizacijska oblika pravnih oseb javnega prava, ki jim je pravica do izvajanja javne službe dana neposredno z zakonom. Sistemska zakona, Zakon o gospodarskih javnih službah in Zakon o zavodih, ne določata, katere dejavnosti so javne službe, temveč urejata le režim njihovega izvajanja (Mužina 2001, 175).

Z gospodarskimi javnimi službami se zagotavljajo materialne javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavljata Republika Slovenija oziroma občina, zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu (Mužina 2001, 175).

### **2.1.3 Javni zavodi**

So ustanovljeni za opravljanje javnih služb v dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja teh dejavnosti ni pridobivanje dobička. Zakon o zavodih vsebuje določbe, ki se nanašajo na organizacijo javnega zavoda, Zakon o javnih gospodarskih službah pa opravljanje javnih služb, ki jo lahko opravlja javni gospodarski zavod. Če primerjamo pristop zakonodajalca k opredelitvi pojma zavoda in pojma gospodarske javne službe ugotovljamo, da je temeljni poudarek na razmerju zavoda kot organizacije in gospodarskih javnih služb do trga, oziroma tržnih razmerij (Ivanjko 2001, 129). Zavodi se ustanovljajo in so namenjeni za opravljanje dejavnosti, katerih cilj »ni pridobivanje dobička«. Gospodarske javne službe pa so tiste službe oziroma dejavnosti, »kadar in v kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu«. Z drugimi besedami zakonodajalec tako izhaja, predvsem pri opredeljevanju statusnih vprašanj subjekta, ki opravlja omenjene dejavnosti, kot tudi glede vsebine javnih služb, iz opredeljevanja vsebine dejavnosti in storitev, oziroma poslov, ki jih opravljajo omenjeni subjekti. Bistveno je, da ne gre za dejavnosti, ki se pojavljajo na trgu (Zbornik referatov 2001, 129). Pri zavodih je poudarek na cilju opravljanja dejavnosti, ki ne sme biti usmerjena v pridobivanje dobička, katerega pa je mogoče pridobivati praviloma le na trgu. Pri gospodarskih javnih službah je poudarek na dejavnostih, ki jih ne ponuja trg.

Zavodi niso pridobitne organizacije, preko katerih bi ustanovitelj na podlagi vloženih sredstev pridobil dobiček. Zato tudi nimajo kapitala. Namen ustanovitve zavoda je predvsem zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja. Javni zavodi so organizacije, ki opravljajo nepridobitno dejavnost. Tipične značilnosti nepridobitnih dejavnosti pa so (Freeman, Shoulders 1993, 1):

1. cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev,
2. običajno so državna in ne zasebna last,
3. njihovo delovanje se večinoma financira iz javnih sredstev in ne s prodajo blaga in storitev na trgu,
4. temeljne cilje njihovega delovanja določi parlament.

Iz zakona o računovodstvu je mogoče sklepati (in to v praksi tudi je), da opravljajo javni zavodi tri vrste dejavnosti (Zver 2003, 10):

1. dejavnost javne službe, ki je financirana iz proračuna. Obseg, cene in vsebino določi država in so navedene v letnem načrtu oziroma v pogodbi z ustanoviteljem,

2. dejavnost javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu oz. je financirana s plačili iz nejavnih, pretežno zasebnih virov. Ustanovitelj določa vsebino in ceno storitve javne službe, obseg ni nujno določen,

3. dejavnost, ki ne sodi v javno službo – tržno dejavnost. Vsebino in obseg tržne dejavnosti določi zavod sam z letnim delavnim načrtom. Ceno določi zavod sam v redkih primerih ustanovitelj ali financer.

Javni zavod lahko opravlja javno službo in tržno dejavnost. Za vodenje računovodstva je zelo pomembno ločevanje na del javnega zavoda, ki opravlja javno službo in del, ki se ukvarja s tržno dejavnostjo. Iz zgornje opredelitve dejavnosti je razvidno, da je dejavnost pod prvo točko javna služba, dejavnost pod tretjo točko pa je tržna dejavnost. Dejavnost pod drugo točko ni tako jasno opredeljena, in obstaja kar nekaj različnih mnenj in zaključkov. Za ločevanje tržne dejavnosti od javne službe, smatramo kot tržno dejavnost le tisto, ki ima naslednje značilnosti (Kavčič 2001, 154):

1. o njenem izvajanju odloča zavod sam odvisno od kadrovskih in drugih zmogljivosti,
2. sam določi obseg in vsebino dejavnosti,
3. izvaja jo, če je povpraševanje po tej dejavnosti,
4. odvisno od povpraševanja prilagaja vsebino in obseg dejavnosti,
5. izvaja trženjske aktivnosti zato, da lahko prodaja vnaprej določen obseg dejavnosti po določeni ceni,
6. določa prodajno ceno takšni storitvi, ki lahko pokriva le stroške, ki so povezani s to dejavnostjo, ali poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavoda in pa prinaša tudi dobiček. Njegova velikost je odvisna od politike zavoda do takšne dejavnosti,
7. takšna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovne dejavnosti javnega zavoda.

## **2.2 Opredelitev javnih zavodov – Zakon o zavodih**

Zavodi so v Sloveniji najbolj tipična in najbolj razširjena oblika opravljanja nepridobitne dejavnosti. Zakon o zavodih opredeljuje zavod kot organizacijo, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Ustanovijo pa jih lahko domače in tuje fizične in pravne osebe, če ni za posamezne dejavnosti ali posamezne vrste zavodov z zakonom določeno drugače. Zakon o zavodih loči naslednje vrste zavodov:

1. Javni zavod. V tem primeru je vsaj eden od ustanoviteljev država ali lokalna skupnost. V to skupino spadajo vsi državni zavodi, ki opravljajo negospodarske javne službe.

2. Zavod s pravico javnosti. Takšen zavod ima javna pooblastila, kar pomeni, da pridobi koncesijo za opravljanje dejavnosti, ki je javna služba. Glede opravljanja javne službe ima pravice, dolžnosti in odgovornosti javnega zavoda.

3. Privatni zavod. Ustanovi ga lahko vsakdo.

Vendar pa zakon posebej loči javne zavode od drugih in v 3. členu navaja, da se za opravljanje javnih služb ustanovijo javni zavodi. Ti se lahko ustanovijo tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javne službe, če se opravljanje dejavnosti zagotavlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo. Javne zavode lahko ustanovijo republika, občine, mesto in tudi druge z zakonom pooblaščen pravne osebe, samoupravna narodnostna skupnost pa ima pravico soustanoviti ali sama ustanoviti javni zavod, ki opravlja dejavnost pomembno za uresničevanje pravic narodnosti. Vendar pa so soustanovitelji zavoda lahko tudi druge pravne in fizične osebe. V 4. členu je urejen pravni status zavodov, ki so pravne osebe s pravicami, obveznostmi in odgovornostmi, ki jih določata zakon in akt o ustanovitvi.

Javni zavod je tudi pravna oseba, če ni z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta drugače določeno. Če torej javni zavod ni pravna oseba, posluje v okviru pooblastil v pravnem prometu, ki izhajajo iz akta o ustanovitvi. Zakon o zavodih tako ureja statusna vprašanja zavodov. Zakon o računovodstvu pa v prvem členu opredeli vodenje knjig. Prvi člen namreč pravi, da se z zakonom o računovodstvu 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. V drugem členu zakon navaja, da morajo le te pravne osebe voditi poslovne knjige ter izdelati letna poročila v skladu z določbami tega zakona in drugimi predpisi, kodeksom računovodskih načel ter slovenskimi računovodskimi standardi.

### **2.3 Financiranje javnih zavodov**

Financiranje javnih zavodov ni urejeno s sistemskim zakonom. Kot neprofitne organizacije, ki so ustanovljene za opravljanje javnih služb, naj bi se v glavnem financirali iz javnofinančnih virov. Tudi v praksi je financiranje javnih zavodov, ki opravljajo različne vrste javnih služb, zelo različno. Praviloma se javni zavodi financirajo s kombinacijo javnofinančnih in zasebnih virov.

Javni zavodi se financirajo iz:

- javnih sredstev,
- sredstev ustanovitelja,
- sredstev od prodaje učinkov delovanja,



- donacij, prispevkov sponzorjev in podobnih virov,
- šolnin, prispevkov staršev v šolstvu.

### **2.3.1 Javnofinančni viri**

Vsa javnofinančna sredstva, ki jih prejemajo zavodi, se v skladu z ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih odhodkov delijo na; tekoče transfere, če gre za financiranje javne službe ter investicijske transfere.

Tekoči transferi so sredstva za plače in druge izdatke zaposlenim, sredstva za prispevke delodajalcev in sredstva za plačilo blaga in storitev javnega zavoda. Pri financiranju temelji delitev tekočega transfera za posamezne namene na kalkulativnih elementih. Če gre za financiranje iz državnega proračuna, dobiva javni zavod sredstva za plače na podlagi sistematiziranih in zasedenih delovnih mest in sicer kot akontacije na dan izplačila plač. Za druge namene dobiva javni zavod sredstva iz proračuna enkrat ali večkrat mesečno. Sredstva, ki jih javni zavodi za posamezne namene (plače, prispevki in materialni stroški) dejansko izplačajo, se razlikujejo od tistih, ki so prikazana v proračunih oz. pri financerju. Pravi podatek je mogoče dobiti le iz letnih poročil javnih zavodov (Vidovič, Kamnar 2002, 118).

Iz javnofinančnih virov se financira:

1. V celoti opravljanje tistega obsega in vsebine redne dejavnosti javne službe, ki je določena z zakonom, nacionalnim programom, potrjenim letnim načrtom in pogodbo, sklenjeno z državo ali občino oziroma s financerjem.

2. Delno opravljanje storitev javne službe, s katerimi javni zavodi nastopajo na trgu in s katerimi presegajo redni oziroma v letnem načrtu določen obseg in vsebino javne službe. Opravljanje teh storitev je pogojeno z dovoljenjem ustanovitelja in zmogljivostmi posameznega javnega zavoda, pri čemer ceno storitve praviloma določa ustanovitelj. Lahko gre tudi za projekte ali programe, za katere javni zavod pridobi javnofinančna sredstva (dotacije) s sodelovanjem na javnem razpisu.

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

### **2.3.2 Zasebni viri**

Delež zasebnih virov v vseh prihodkih javnega zavoda je odvisen predvsem od načina financiranja posamezne vrste javne službe ter od obsega prodaje blaga in storitev, ki spadajo v javno službo. Opravljanje dejavnosti javne službe je lahko v celoti pokrito iz javnofinančnih virov, lahko pa se financira pretežno ali izključno s plačili iz zasebnih virov oziroma sredstvi, pridobljenimi na trgu. Običajno se kombinirata oba načina financiranja in je delež zasebnih virov v prihodkih javnega zavoda v veliki meri odvisen od obsega javnofinančnih sredstev, ki jih ustanovitelj nameni za izvajanje redne, s pogodbo določene dejavnosti javne službe.

Ustanovitelj običajno ne nameni javnemu zavodu toliko sredstev, kolikor so dejanski stroški izvajanja rednih dejavnosti, in pričakuje od javnega zavoda, da bo z doplačilom za storitve javne službe iz zasebnih virov oziroma prodajo storitev javne službe na trgu, pokrtil primanjkljaj javnofinančnih sredstev pri izvajanju redne dejavnosti. Pogosto šele t.i. lastna tržna dejavnost (prodaja blaga in storitev, ki ne sodijo v javno službo) omogoči učinkovitejše in uspešnejše poslovanje javnega zavoda ter doseganje ciljev, ki so opredeljeni v redni javni službi (Kavčič 2002, 153).

V glavnem se večina osnovnih in drugih sredstev javnega zavoda, ki jih je kot ustanovitveni kapital zagotovila država ali občina, uporablja tudi za dejavnost, ki presega javno službo. Prepletanje med dejavnostmi zahteva razmejevanje odhodkov javnega zavoda po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti in kontih, kar pa v mnogih javnih zavodih ni ustrezno urejeno.

Zasebne vire javni zavodi pridobivajo;

1. Za izvajanje storitev javne službe – na primer z neposrednim doplačilom in plačili fizičnih oseb ali pravnih oseb, šolnine, v zdravstvu s plačili iz prostovoljnih zdravstvenih zavarovanj, plačili samoplačnikov, v kulturi z vstopnicami, itd., torej s prodajo storitev javne službe na trgu.
2. S prodajo blaga in storitev, ki ne spadajo v javno službo-tržna dejavnost (Uradni list RS, 34/04).
3. Iz drugih virov, na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi.

### **2.3.3 Finančni načrti**

Javni zavodi morajo skladno z Navodili o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, 91/00) pripraviti letni finančni načrt, v katerem morajo biti prikazani vsi predvideni prejemki in izdatki v prihodnjem koledarskem letu po načelu denarnega toka (Zupančič, Štrekelj 2003, 36).

V njem morajo biti ločeno prikazani vsi prihodki in izdatki, ki naj bi jih zavod prejel in izplačal iz naslova opravljanja dejavnosti javne službe ter iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Finančni načrt javnega zavoda mora biti usklajen z njegovim programom dela. V obrazložitvah morajo biti prikazani cilji projektov, aktivnosti in investicijski projekti javnega zavoda ter indikatorji za merjenje uspešnosti in učinkovitosti. Pri analizi rezultatov poslovanja, ki naj bi jo javni zavod pripravil v skladu z zahtevami Poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, 12/01), mora javni zavod poročati o uresničitvi ciljev, ki so bili določeni v finančnem načrtu.

### 3 RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV

#### 3.1 Osnovni pojmi računovodstva

Računovodstvo je dejavnost ugotavljanja, merjenja in posredovanja v denarni merski enoti izraženih pojavov, ki se nanašajo na poslovanje določenega poslovnega sistema. Zagotavlja torej informacije, ki omogočajo analizo preteklega poslovanja ter na podlagi tega tudi sprejemanje odločitev o prihodnjem poslovanju (Arnold, Turley 1996, 5).

V vsaki državi obstaja potreba po poenotenju določenih računovodskih rešitev. V nekaterih primerih ga neposredno ureja kak zakon ali uredba, dandanašnji pa se v tem pogledu uveljavljajo tudi poklicna združenja računovodij. Tako so računovodski standardi izpeljava načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov in informacij. V Sloveniji obstajajo od spomladi 1993 dalje Slovenski računovodski standardi. Zaradi njih ni več potrebe, da bi država s svojim Zakonom o računovodstvu in drugimi predpisi v podrobnosti določala ravnanje v okviru računovodstva. Prvih 30 slovenskih računovodskih standardov ima splošen značaj, nadaljnji standardi pa veljajo le za posamezne vrste organizacij. Standarde, ki imajo splošen značaj, lahko razdelimo na dva dela. Standardi od številke 1 do številke 19 se nanašajo na računovodsko merjenje in obravnavanje posameznih ekonomskih kategorij, standardi od številke 20 do številke 30 pa na posamezne sestavine celotnega računovodstva in na računovodska poročila ter izkaze, ki izhajajo iz njih (Turk, Melavc 2001, 43).

Slovenski računovodski standardi so prilagojeni delovanju gospodarskih družb, kar pa zavodi niso. Zato za zavode veljajo posebni standardi, ki opredeljujejo pravila za vodenje poslovnih knjig ter sestavljanje in predlaganje računovodskih izkazov oziroma letnih poročil za pravne osebe, za katere na področju računovodstva ne veljajo določbe Zakona o gospodarskih družbah. Cilj računovodskega delovanja je izdelava računovodskih izkazov.

Računovodske izkaze morajo izdelati podjetja ustanovljena po Zakonu o gospodarskih družbah in zavodi ustanovljeni po Zakonu o gospodarskih javnih službah in Zakonu o zavodih.

Organizacija lahko pripravi računovodske izkaze za lastno uporabo in le ti niso predpisani. Sama lahko določi posamezne postavke in oblike svojih lastnih izkazov. Temeljni računovodski izkazi pa so javni in morajo biti zasnovani na temeljnih računovodskih predpostavkah. Izkazi so javni, pomeni, da so na vpogled tudi drugim osebam kot so npr. sedanji in možni lastniki, prinašalci kapitala, zaposleni v podjetju, posojilodajalci, dobavitelji in dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlada in njeni organi ter javnost. Lahko bi rekli kar javnost nasploh (Turk, Melavc 2001, 43).

Temeljne računovodske predpostavke pa so po SRS:

1. časovna neomejenost delovanja (going concern): predpostavka pomeni, da bo obravnavana organizacija v dogledni prihodnosti še vedno poslovala. Organizacija nima namena niti potrebe, da bi ustavila ali pomembno skrčila obseg poslovanja,

2. dosledna stanovitnost (consistency): predpostavka pomeni, da se računovodske smernice dosledno uporabljajo iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje,

3. strogo upoštevanje nastanka poslovnega dogodka (accural): predpostavka pomeni, da upoštevamo stroške in prihodke ob njihovem nastanku in jih evidentiramo v obračunskem obdobju, na katero se nanašajo.

### **3.2 Opredelitev računovodstva javnih zavodov**

Pri opredelitvi računovodstva javnih zavodov so pomembni;

1. razvrstitev javnih zavodov v skupino posrednih proračunskih uporabnikov,
2. razvrstitev v skupino določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta (EKN) to je pravnih oseb javnega prava, ki del prihodkov pridobivajo tudi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov,
3. letna poročila javnih zavodov, ki so sestavljena računovodskega poročila in poslovnega poročila.

#### **3.2.1 Javni zavodi, kot posredni proračunski uporabniki**

Posredni uporabniki proračuna so pravne osebe, ki so organizirane kot pravno-organizacijske oblike: javni zavod, javna agencija ali javni sklad, katerih ustanovitelj je bodisi država ali občine in se financirajo iz proračunov države in občin, ali pa iz skladov socialnega zavarovanja posredno, oziroma preko resornih ministrstev ali občinskih uprav, delno pa tudi iz nejavnih virov, to je s prodajo svojih proizvodov in storitev. Največja skupina posrednih proračunskih uporabnikov so javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb (Uradni list RS, 23/99).

Javne zavode statusno opredeljuje Zakon o zavodih. Zakon o računovodstvu je bil sprejet v februarju leta 1999 (Uradni list RS, 23/99) in se je operativno pričel uporabljati pri vodenju poslovnih knjig s 1. januarjem 2000. Zakon je razvrstil pravne osebe: na pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava. Prav tako je razvrstil pravne osebe na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o gospodarskih družbah ter Zakona o gospodarskih javnih službah in na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige po določbah Zakona o računovodstvu. Ker v slovenski strokovni literaturi ne najdemo natančne definicije pravnih oseb javnega prava in definicije pravnih oseb zasebnega prava, je ob začetku leta 2000 mnogo ustanov, zavodov, tudi nekatere zbornice, želelo pojasnilo od Ministrstva za finance, ali spadajo med pravne osebe javnega ali med pravne osebe zasebnega prava. Ministrstvo za finance je na ta vprašanja skušalo odgovoriti izključno z vidika vodenja poslovnih knjig.

Kriterij, ki ga je ob tem zavzelo je bil ustanoviteljstvo in pa določitev morebitnih javnih pooblastil v ustanovitvenem aktu, ki pa je bil v nekaterih primerih lahko tudi zakon, uredba vlade, občinski odlok itd. (Janc 2001, 52).

Neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov so državni in občinski organi in organizacije, vključno z občinsko upravo, ki so ustanovljeni z zakonom, občinskim odlokom ali drugim pravnim aktom, ter ožji deli občin, ki so pravne osebe (Uradni list RS, 46/03). V celoti se financirajo iz proračunov. Njihovi finančni načrti so integralni sestavni del državnega in občinskega proračuna in sprejeti kot sestavni del sprejetega proračuna v parlamentu oz. občinskem svetu.

### ***3.2.2 Javni zavodi kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta***

Proračun, proračunski uporabniki ter pravne osebe javnega prava pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo enotni kontni načrt ter vse druge podzakonske akte, ki jih je za pravne osebe javnega prava predpisal minister za finance (Janc 2001, 52).

Enotni kontni načrt (v nadaljevanju EKN), ki ga je za pravne osebe javnega prava sprejelo Ministrstvo za finance, deli uporabnike EKN na t.i. določene in druge. Ta delitev na določene in druge uporabnike EKN ni enaka delitvi pravnih oseb javnega prava na posredne in neposredne uporabnike proračunov, kot izhaja iz Zakona o javnih financah. Podlaga za razdelitev na določene in druge uporabnike EKN je četrti odstavek 15. člena Zakona o računovodstvu, ki določa, da morajo tiste osebe javnega prava, ki deli prihodkov pridobivajo iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov, prihodke in odhodke priznati tudi v skladu z računovodskimi standardi. Slednje pomeni izkaze prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka oz. fakturiranje realizacije. Za vse pravne osebe javnega prava pa zakon o računovodstvu zahteva izkazovanje prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka oz. plačane realizacije. Tako k določenim uporabnikom EKN štejemo vse posredne uporabnike proračunov razen ZZZS, ZPIZ in javnih skladov. To pomeni vsi javni zavodi, javne agencije in nekateri drugi izvajalci javnih služb ter nekaj zbornic. Med druge uporabnike EKN štejemo vse neposredne uporabnike ter ZZZS, SPIZ ter javne sklade.

### ***3.2.3 Letna poročila javnih zavodov***

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, 115/02), ki ga je na osnovi 3. člena Zakona o računovodstvu predpisalo Ministrstvo za finance določa, da so javni zavodi (kot določeni uporabniki EKN) zavezanci za sestavo letnega poročila, katerega sestavna dela sta računovodsko poročilo in poslovno poročilo.

### ***3.2.4 Računovodsko poročilo določenih uporabnikov sestavljajo:***

1. bilanca stanja; s prilogama stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in

opredmetenih osnovnih sredstev ter stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil,

2. izkaz prihodkov in odhodkov,

3. izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (ločeno za dejavnost javne službe in tržno dejavnost),

4. izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka; s prilogama izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov in izkaz računa financiranja določenih uporabnikov,

5. pisne računovodske informacije v obliki pojasnil k računovodskim izkazom, v katerih so javni zavodi med drugim dolžni razkriti sodila, ki so jih uporabili za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnosti javne službe in tržno dejavnost. Razkriti morajo tudi vzroke za presežek odhodkov nad prihodki ter številne druge, s 26. členom Pravilnika o sestavljanju letnih poročil, predpisane računovodske informacije.

Glavne spremembe, ki jih je določil nov Zakon o računovodstvu in omejevalni izvedbeni predpisi vpeljani na področju računovodstva javnih zavodov lahko strnemo v naslednje točke:

1. naslonitev na računovodske predpise po slovenskih računovodskih standardih,

2. spremljanje prihodkov in odhodkov v skladu z računovodskimi standardi po načelu nastanka poslovnega dogodka (fakturiranje realizacije),

3. evidenčno izkazovanje prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka (Župančič, Štrekelj 2003, 36), plačne realizacije po pravilih, ki veljajo tudi za druge uporabnike EKN, in sicer zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov in kot podlaga za pripravo finančnega načrta za naslednje leto,

4. ločeno spremljanje poslovanja in izida poslovanja po vrstah dejavnosti (ločeno dejavnost javne službe in tržno dejavnost),

5. tesno v povezavi s predhodno točko je ugotavljanje stroškov in odhodkov po vrstah dejavnosti, tako da je za vsako od posameznih vrst dejavnosti iz računovodskih evidenc in na podlagi sodil možno ugotoviti stroške in odhodke,

6. uveljavljanje notranjega revidiranja oziroma vzpostavitve notranjih revizijskih služb v javnih zavodih.

### ***3.2.5 Poslovno poročilo***

Poslovno poročilo je za zavode nova obveznost, v kateri so podane pisne informacije o poslovanju. Sestava poročila je določena z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologija za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, 12/01). S poslovnim poročilom javni zavod poroča o uresničitvi ciljev, ki so določeni v obrazložitvi finančnega načrta za preteklo leto in rezultati poslovanja. Posamezne vsebine so za javne

zavode zelo zahtevne, med drugim naj bi bila podana ocena uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upoštevajoč fizične, finančne in opisne kazalce ter tudi ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na standarde in merila, ki jih je predpisalo pristojno ministrstvo (Janc 2001, 54).

Kot opozarja Helena Kamnar (Kamnar 2003, 146), bi letna poročila morala vsebovati tudi podatke, ki bi omogočile ne le ocenjevanje oz. merjenje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti posameznega izvajalca, temveč tudi vseh izvajalcev posamezne vrste javne službe (kot na primer uspešnost vseh šol, bolnišnic, domov za ostarele, ipd.).

Novi računovodski predpisi torej določajo celo vrsto dodatnih pojasnil in obrazložitev, ki jih mora javni zavod podati v letnem poročilu. Vse to pa pomeni temeljite spremembe in prilagoditve v organizaciji računovodstva javnih zavodov. Slavka Kavčič (Kavčič 2002, 112) ugotavlja, da priprava letnega poročila in dobrega poročila o dosežkih zahteva v javnih zavodih sodobno organizirano stroškovno, finančno in poslovodno računovodstvo, da pa imajo proračunski uporabniki pogosto organizirano le knjigovodstvo.

### **3.3 Posebnosti računovodstva javnih zavodov**

Javni zavod je pravna oseba, ki je kot taka nosilec pravic in obveznosti ter nastopa v pravnem prometu v svojem smislu in za svoj račun. Ima tudi vse druge atribute pravne osebe: svoj finančni načrt, program dela, program razvoja ter letno poročilo, pa tudi svoj proračun v okviru sistema enotnega zakladniškega računa države oz. občine, ki je enakovreden transakcijskemu računu (ZFJ in Zakon o plačilnem prometu).

#### ***3.3.1 Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja***

Tudi zavodi zasebnega prava imajo posebnost, da jim država ali občina praviloma zagotovi sredstva za opravljanje javnih služb, tako da prenese pravico do uporabe in gospodarjenja s sredstvi. Torej sredstva v upravljanju. Po SRS 36 so sredstva v upravljanju poleg osnovnih sredstev v upravljanju tudi namenska denarna sredstva, ki so bila prenesena na organizacijo ali jih je organizacija pridobila z uporabo osnovnih sredstev v upravljanju in so namenjena pridobivanju ali vzdrževanju osnovnih sredstev v upravljanju, ter terjatve, ki izvirajo iz sredstev v upravljanju. S predpisom oziroma ustanovitvenim ali drugim aktom ustanovitelja se natančneje določijo sredstva, ki so organizaciji prenesena v uporabo in upravljanje. Ne glede na opisano opredelitev se kot druga sredstva izkazujejo sredstva, ki jih je organizacija dobila od donatorjev. Ta sredstva se na strani obveznosti do virov sredstev izkazujejo kot dolgoročna rezervacija, v breme katere se pokrivajo stroški amortizacije tako dobljenih sredstev oziroma stroški, za pokrivanje katerih so bila sredstva pridobljena. Lastnik ta sredstva izkazuje kot terjatev v svojih poslovnih knjigah. Organizacija pa mora ta sredstva izkazovati posebej in to po vrstah in lastnikih. Izkazujejo in vrednotijo pa se v skladu s splošnimi standardi.

### **3.3.2 Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja**

Ustanovitveni vložek organizacije se mora v njenih poslovnih knjigah razčleniti tako, da je mogoče ugotoviti soustanoviteljske deleže posameznih soustanoviteljev v njem. Značilnost zavoda so dotacije in donacije. Po SRS 36 so dotacije iz proračuna vsi zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali občine, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali občina. Donacije pa so vsi zneski ali vse stvari, ki jih organizacija dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je organizacija prodala tem osebam, razen dotacij iz proračuna. Organizacija mora izkazovati obveznost do lastnika sredstev za vsa sredstva, ki jih ima prevzeta v upravljanje. Sem pa sodijo tudi dotacije za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju in namenske dotacije za povečanje vrednosti opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev.

Obnavljanje in povečanje vrednosti osnovnih sredstev mora izpolnjevati enega od naslednjih pogojev: če so namenjena za zamenjavo njihovih delov, s katero se podaljša njihova doba koristnosti, poveča obseg oziroma kakovost proizvodov ali storitev, ali v kolikor se povečajo druge bodoče koristi teh sredstev. Organizacija mora tako izkazovati dolgoročne rezervacije v naslednjih primerih:

1. za vrednost podarjenih denarnih sredstev, namenjenih za pridobitev osnovnih sredstev,
2. za vrednost podarjenih osnovnih sredstev, le te se porabljajo za pokrivanje obračunanih stroškov amortizacije teh osnovnih sredstev,
3. za sredstva dobljena za določen namen, le te se porabljajo za pokrivanje stroškov oziroma odhodkov, za katere so bila sredstva dobljena, ko ti nastanejo,
4. za sredstva dobljena za odplačilo glavnice posojil in kreditov, najetih za pridobitev osnovnih sredstev, ki so v lasti organizacije. Te rezervacije so za pokrivanje stroškov amortizacije za ta sredstva.

Organizacija mora oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij za pokrivanje stroškov amortizacije, izkazovati najmanj za (SRS 36, 1993, 5):

1. nabavo ali zgraditev in obnavljanje osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje dejavnosti javne službe,
2. nabavo ali zgraditev in obnavljanje drugih osnovnih sredstev.

Izkazovati pa mora še posojila in kredite za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ločeno od posojil in kreditov za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v svoji lasti.



### ***3.3.3 Posebnosti amortizacije***

Organizacija obračuna amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, ali so bila kupljena z njenim denarjem ali brezplačno pridobljena od ustanovitelja oziroma od drugih ali pa jih je dobila v upravljanje. Če s pogodbo o prenosu osnovnih sredstev v upravljanje ali drugim aktom lastnika sredstev v upravljanju ni določeno drugače, obračunava organizacija amortizacijo za osnovna sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. S SRS 36 je predpisano, da mora organizacija v poslovnih knjigah zagotoviti ločeno podatke o obračunani amortizaciji in o njeni uporabi za (SRS 36, 5):

1. osnovna sredstva v upravljanju,
2. osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb,
3. osnovna sredstva za opravljanje lastne dejavnosti.

Če organizacija z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti javnih služb in lastno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije, ki odpadejo na posamezno dejavnost. Ločiti pa mora tudi evidence o amortizaciji osnovnih sredstev pridobljenih iz donacij. Če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme dolgoročne obveznosti do države ali občine. Takšne primere mora organizacija razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

### ***3.3.4 Posebnosti prevrednotenja***

Prevrednotenje sredstev in obveznosti do njihovih virov zaradi okrepitve se po SRS ne opravlja. Povečanje dolgoročnih in kratkoročnih terjatev in obveznosti ter kratkoročnih naložb in dolgoročnih posojil, ki je določeno s pogodbo, ni prevrednotenje, temveč se obravnava kot obrestovanje. Ne glede na zgoraj navedeno, pa se prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih naložb zaradi njihove okrepitve opravlja v skladu s temeljnimi SRS.

Učinki okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih naložb povečujejo ustanovitveni vložek ali drugo obliko lastnih virov sredstev. Povečanje lastnega vira zaradi prevrednotenja se izkaže posebej. S kapitalskimi naložbami so mišljene dolgoročne kapitalske naložbe, ki jih je organizacija pridobila, da bi dobila upravljaljske pravice oziroma pravico do udeležbe v dobičku (SRS 36, 2001, 5). Prevrednotenje zaradi oslabitve se opravlja v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi le za sredstva.

### ***3.3.5 Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja***

Kadar organizacija opravlja več vrst dejavnosti, izkazuje v svojih poslovnih knjigah ločeno stroške in odhodke po posameznih vrstah dejavnosti. Iz evidenc morajo biti razvidni neposredni spremenljivi stroški posameznih vrst dejavnosti, posredni spremenljivi stroški in stalni stroški. Posebej se izkazujejo stroški vzdrževanja osnovnih sredstev v upravljanju.

Organizacija ima lahko v aktu o prenosu teh sredstev določeno, da se ti stroški pokrivajo v breme prihodkov od dejavnosti, ki jo ta sredstva opravljajo. Če takšnega določila ni, se ti stroški pokrivajo iz prejetih dotacij oziroma drugače v skladu s predpisi oziroma dogovorom z lastnikom sredstev.

### ***3.3.6 Posebnost razčlenjevanja in merjenja prihodkov***

Prihodke od poslovanja sestavljajo v organizaciji vsi zneski od prodaje proizvodov, trgovskega blaga oziroma storitev, ne glede na to kdo je plačnik. Prihodki od poslovanja so tako tudi dotacije iz proračuna prejete za pokrivanje odhodkov iz poslovanja. Organizacija izkazuje prihodke od opravljanja dejavnosti javnih služb po vrstah in namenih, posebej prihodke iz proračunskih sredstev in druge. Ločeno prikazuje tudi prihodke prejete za določen namen. Prihodke od poslovanja razčlenjuje po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti.

### ***3.3.7 Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida***

Nepridobitne organizacije niso ustanovljene za ustvarjanje dobička, zato SRS 36 kot temeljne vrste poslovnega izida v organizaciji in po posameznih dejavnosti opredeljuje:

1. presežek prihodkov- pozitiven poslovni izid in pomeni večje prihodke od odhodkov v obračunskem obdobju,
2. presežek odhodkov – negativen poslovni izid in pomeni manjše prihodke od odhodkov v obračunskem obdobju.

Po 48. členu Zakonu o Zavodih sme zavod presežek uporabiti le za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni z aktom o ustanovitvi drugače določeno. Ves ali samo delno se lahko prenese v naslednje obračunsko obdobje za pokrivanje stroškov tega ali naslednjih obračunskih obdobj. Presežek odhodkov se pokriva v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

### **3.3.8 Oblika izkaza uspeha in bilance stanja**

Oblika izkaza uspeha: Izkaz prihodkov in odhodkov organizacije je določen v obliki, kot jo predvideva SRS 25. Večji poudarek je na ločenem izkazovanju prihodkov javne službe in prihodkov, ki se nepridobitni organizaciji zagotavljajo iz proračuna države oziroma občine.

Izkaz uspeha zavoda je oblikovan stopenjsko. Oblika bilance stanja: Pri členitvi postavk v bilanci stanja je poseben poudarek na sredstvih v upravljanju. Razlog je seveda v tem, da so podatki iz bilanc stanja organizacij, ki dobijo od države ali občine sredstva v upravljanju, podlaga za sestavitev premoženjskih bilanc lastnikov sredstev. Sicer pa je zgradba bilance stanja podobna kot jo določa SRS 24.

### **3.3.9 Vrste in vsebine posebnih razpredelnic ali pojasnil k računovodskim izkazom**

Letno poročilo organizacije vsebuje poleg razpredelnic, ki so predpisane z zakonom o računovodstvu ali določene s splošnimi računovodskimi standardi, še tele razpredelnice oziroma pojasnila k računovodskim izkazom (SRS 36, 1993, 11):

1. prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti, razčlenjene po vrstah,
2. posredne stroške in njihovo razporeditev na posamezne dejavnosti,
3. obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti,
4. prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter v okviru teh sredstev posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva,
5. ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov nad prihodki po dejavnosti posameznih javnih služb in lastni dejavnosti ter
6. porabo in odplačila posojil in kreditov za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

### **3.4 Javna služba in tržna dejavnost javnih zavodov**

Med glavnimi novostmi, ki so bile uvedene na podlagi novega Zakona o računovodstvu, je bila zahteva po ločenem spremljanju poslovanja in izida poslovanja po vrstah dejavnosti-dejavnost javne službe in tržna dejavnost.

Prvi problem, s katerim se soočajo javni zavodi, je ta, da morajo natančno ločiti, katere storitve spadajo v dejavnost javne službe, ki je določena s področno zakonodajo ali nacionalnim programom in z ustanovitvenim aktom javnega zavoda. Storitve, ki se pojavijo pri opravljanju posameznih javnih služb so namreč tako raznovrstne, da jih definicije javnih služb, vsebovane v predpisih, ne morejo v celoti zajeti (Župančič in Štrekelj 2003, 34). Za

pojasnjevanje, ali posamezna storitev javnega zavoda spada v javno službo ali ne, so pristojna resorna ministrstva, ki naj bi dopolnila področno zakonodajo in ustanovila akte javnih zavodov, oziroma izdala ustrezna navodila.

Drugi problem se pojavlja pri prihodkih, ki jih javni zavod pridobi na trgu (iz zasebnih virov), toda ne iz naslova prodaje blaga in storitev (tržne dejavnosti), ampak za izvajanje storitev, ki spadajo v dejavnost javne službe. Gre za prihodke od tistih storitev javne službe, za katere javni zavod ne prejme javnofinančnih sredstev, temveč od uporabnika neposredno plačilo bodisi za celotno storitev bodisi kot doplačilo za storitev javne službe (npr. doplačila za zdravstvene storitve, šolnine, doplačila za šolske malice, doplačila in plačila storitev iz prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja, itd). Cene storitvam javnih služb namreč določi ustanovitelj, podlaga za določanje cene so stroški, kar pomeni, da se cene ne oblikujejo prosto ob pogojih ponudbe in povpraševanja na trgu. Ustanovitelj določi tudi, koliko javnih sredstev bo javni zavod prejel za izvajanje storitev javne službe, in pri tem upošteva tudi, koliko sredstev bo javni zavod lahko pridobil s prodajo blaga in storitev na trgu. Prihodki, ki jih javni zavod sicer ustvari na trgu, vendar brez možnosti svobodnega oblikovanja cene, lahko zato spadajo le k prihodkom za izvajanje javne službe, ne pa k prihodkom, ki so pridobljeni s prodajo blaga in storitev na trgu. Pomembno je torej le, kakšna storitev je bila opravljena, in ne kdo je njen plačnik. Velja načelo, da je treba vse prihodke za izvajanje javne službe evidentirati kot sredstva javne službe, bodisi da gre za prihodke iz proračuna, sredstva ZZZS ali drugih javnih sredstev, bodisi da gre za plačila ali doplačila iz zasebnih sredstev za storitve izvajanja javne službe.

Tržna dejavnost javnih zavodov je torej opredeljena dokaj ozko, zato jo je relativno malo. K prihodkom od prodaje blaga in storitev na trgu spadajo le tisti lastni prihodki, ki jih javni zavod ustvari s prodajo tistega blaga in storitev, ki niso opredeljene kot javna služba, ki je določena v področnih zakonih, nacionalnih programih in ustanovitvenem aktu javnega zavoda (Uradni list RS, 23/04). Tako se dogaja, da javni zavodi pri razmejevanju odhodkov še vedno uporabljajo kar enako razmerje, kot je bilo doseženo pri prihodkih, čeprav naj bi bil to zanje le izhod v skrajni sili. S tem pa ostaja odprto vprašanje koliko stroškov dejansko nastaja pri opravljanju dejavnosti javne službe in koliko pri prodaji blaga in storitev na trgu (Kavčič 2001, 151; Ivanjko 2001, 137).

## 4 JAVNI ZAVOD ZA ŠPORT AJDOVŠČINA

V tem poglavju so zajeti finančni viri in rezultati poslovanja javnega Zavoda za šport v letu 2005. Po SRS 18, se prihodki razčlenjujejo na poslovne, finančne in izredne.

- poslovni prihodki so prihodki od prodaje proizvodov in storitev ter prihodki od prodaje blaga in materiala.
- finančni prihodki so prihodki iz finančnih razmerij z drugimi.
- izredni prihodki so neobičajni prihodki, ki so nastali nepričakovano in so posledice dogodkov, ki jih nismo mogli predvideti.

Za lažje razumevanje, večjo preglednost in primerjavo smo navedli osnovne finančne vire in rezultate poslovanja javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v Sloveniji v letu 2001 in 2002 (Zver 2003, 3).

### 4.1 Finančni viri javnega zavoda za šport

V spodnji tabeli (Tabela 4.1) je prikazana analiza finančnih virov, ki temelji na računovodskem izkazu prihodkov in odhodkov javnega zavoda za šport po načelu denarnega toka. Omogoča nam podroben vpogled v financiranje javnega zavoda bodisi zgolj z vidika izvajanja posamezne javne službe ali vseh dejavnosti javnega zavoda. Iz tabel, ki sledijo (Tabela 4.1 in 4.2), je razvidno, da je Zavod za šport pridobil več sredstev v primerjavi z predhodnim obdobjem iz dodatne dejavnosti – športnih aktivnosti (dejavnost javne službe, s katero Zavod pridobiva prihodke iz drugih predvsem zasebnih virov in tržne dejavnosti).

Struktura deleža prihodkov za opravljanje lastne dejavnosti na trgu predstavlja 10,07 % v primerjavi z vsemi doseženimi prihodki v letu 2005.

**Tabela 4.1** Prihodki po vrstah in virih financiranja v letu 2005- NEPRORAČUNSKI PRIHODKI

Vrste prihodkov	Prihodki predhodnega obdobja	Prihodki tekočega leta
Prihodki od najemnin	8.899.130	12.901.892
Prihodki-savna	699.333	792.666
Tečaj aerobike	624.424	883.963
Prosto plezanje	11.059	16.589
Ženska rekreacija	89.861	0
Tenis	25.345	52.073
Uporaba interneta	25.877	0
Reklamiranje	456.666	233.336
Tečaj kajaka	13.824	59.999
Majski tek	249.499	326.666
Tek na smučeh	0	198.263
Tečaj smučanja	0	1.046.774
Prihodki bife-najemnina	1.654.992	1.365.000
Plavalni tečaj	0	844.825
PRIHODKI SPONZORSTVA	0	1.548.153
Skupaj	12.750.016	20.270.205

Iz spodnje tabele (Slika 4.2) je razvidno, da pri prihodkih iz proračuna ni bilo bistvenega odstopanja glede na preteklo obdobje. Sredstva za pokrivanje delovanja javnega Zavoda za šport so se povečala le za indeks rasti cen. Med ostalimi prihodki izstopata prihodki RZZZ za težje zaposljive osebe, ki je vezan na novo zaposlitev čistilke in povečanje prevrednotenih prihodkov. Prevrednoteni poslovni prihodki so prihodki, ki so nastali zaradi sprememb prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij.

**Tabela 4.2** Prihodki po vrstah in virih financiranja v letu 2005- PRORAČUNSKI PRIHODKI

Vrste prihodkov	Prihodki predhodnega obdobja	Prihodki tekočega leta
Prihodki občine Ajdovščina	43.907.139	44.403.962
Prihodki občine Ajdovščina-JD	372.582	1.084.978
Prihodki RZZZ-JD	1.209.786	1.062.451
Prihodki letni bazen	6.100.228	4.940.789
Prihodki OŠ Ajdovščina-uporaba dvorane	2.293.818	2.679.537
Prihodki obresti	167.975	48.976
Prihodki RZZZ za težje zaposljive osebe	0	600.000
Prihodki prodaje zalog bife	0	146.122
Izredni prihodki	285.335	0
Prevrednoteni prihodki	107.244	594.997
Druge dotacije-republika	270.000	0
Skupaj	54.714.109	55.561.816

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### 4.1.1 Finančni viri javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v Sloveniji v letu 2002

Primerjava z javnimi zavodi s področja izobraževanja in športa v Sloveniji v letu 2002 (Zver 2003, 28) nam kaže, da so vsi javni zavodi skupaj prejeli 80,8% vseh skupnih prihodkov iz sredstev javnih financ ter 14% drugih prihodkov za izvajanje javne službe. S tržno dejavnostjo so javni zavodi s področja izobraževanja in športa v letu 2002 ustvarili 5,2% prihodkov. Pri tržnih dejavnostih gre največkrat za najemnine od oddaje šolskih prostorov ter gostinsko dejavnost. V spodnji tabeli (Tabela 4. 3) je prikazana struktura finančnih virov vseh javnih zavodov v Sloveniji v letu 2002. Za nas sta zanimivi predvsem kategoriji izobraževanje in šport.

**Tabela 4.3** Prihodki javnih zavodov v letu 2002 po načelu denarnega toka (v mio SIT)

Tabela 1 Prihodki javnih zavodov v letu 2002 po načelu denarnega toka (v mio SIT)

Šifra podkupine <sup>1</sup>	Naziv področja	Skupaj prihodki	Indeks rasti	Prihodki iz sredstev javnih financ	Indeks rasti	Drugi (zasebni) prihodki za izvajanje javne službe	Indeks rasti	Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu	Indeks rasti
		2002	2002/2001	2002	2002/2001	2002	2002/2001	2002	2002/2001
	Javni zavodi - skupaj	817.818	112.2	583.661	112.7	160.130	108.1	74.015	117.9
3.1.	Izobraževanje in šport	333.296	114.0	269.323	114.6	46.561	112.5	17.412	109.3
3.2.	Zdravstvo	323.847	110.0	234.279	110.4	59.795	110.1	29.772	106.7
3.3.	Socialno varstvo	51.847	109.4	24.349	138.9	25.497	91.2	2.001	105.7
3.4.	Kultura	60.762	108.8	29.193	108.1	23.287	112.1	8.271	102.5
3.5.	Raziskovanje	19.869	100.8	12.112	98.4	2.710	101.8	5.047	112.7
3.6. - 3.11.	Druga področja	28.197	146.9	14.405	105.8	2.280	213.9	11.512	254.5

Vir: AJPES - Izkaz prihodkov in odhodkov dobljenih uporabnikov po načelu denarnega toka in lasični preračuni na osnovi podatkov AJPES.  
Opomba: <sup>1</sup>Šifra podkupine javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb po Številni neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih preračunov (UZ I RS št. 48/03).

#### 4.2 Rezultati poslovanja javnega zavoda za šport v letu 2005

Rezultat poslovanja je razlika med v obračunskem obdobju doseženimi prihodki in odhodki.

Prihodki so razčlenjeni na:

- poslovne prihodke (prihodke od poslovanja)
- finančne prihodke (prihodke od financiranja)
- izredne prihodke
- prevrednotene poslovne prihodke

#### **4.2.1 Prihodki in odhodki javnega zavoda za šport**

Izkaz prihodkov in odhodkov vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih Zavoda za šport v obračunskem obdobju in v predhodnem obračunskem obdobju, izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti ter prihodke in odhodke, ki se nanašajo na izvajanje javne službe in tržne dejavnosti prikazane v spodnji tabeli (Tabela 4. 4). Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov je upoštevano načelo poslovnega dogodka. Kot je bilo že prikazano v podpoglavju 4.1 zavod prihodke pridobiva iz proračunskih in neproračunskih virov. Indeksi primerjave kažejo, da prihodki in odhodki v letu 2005 bistveno odstopajo od primerljivih s tistimi v letu 2004 in to predvsem na področju neproračunskih virov. Razlog se skriva v dejstvu, da je Zavod za šport v letu 2005 zelo povečal dejavnost javne službe, s katero zavod pridobiva prihodke iz drugih predvsem zasebnih virov in tržne dejavnosti. Zdi se, da je Zavod za šport pridobil več sredstev kot v preteklem obdobju tudi na področju proračunskih virov, vendar ni tako. Zavod je v letu 2005 zaposlil dva nova čistilca, zaradi česar so se povečala sredstva za plače zaposlenih, materialni stroški storitev (čistilni servis) pa so se zmanjšali



**Tabela 4.4** Primerjava prihodkov in odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem letu

Členitev kontov	Vrste prihodkov	Prihodki predhodnega leta	Prihodki tekočega leta	Indeks
	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	67.934	77.163	113,59
760	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	66.279	76.881	116,00
	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG			
	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG			
761	PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN MATERIALA	1.655	282	17,04
762	B) FINANČNI PRIHODKI	168	49	
763	IZREDNI PRIHODKI	285	8	
	Č) PREVREDNOTENI POSLOVNI PRIHODKI	107	595	556,08
del 764	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV			
del 764	DRUGI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	107	595	556,08
	D) CELOTNI PRIHODKI	68.494	77.815	113,61
	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	36.759	33.426	90,94
del 466	NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MATERIALA IN BLAGA	726	146	20,11
460	STROŠKI MATERIALA	11.246	13.525	120,27
461	STROŠKI STORITEV	24.787	19.755	79,70
	F) STROŠKI DELA	26.219	38.175	145,60
del 464	PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	18.334	27.013	147,34
del 464	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	3.966	5.719	144,20
del 464	DRUGI STROŠKI DELA	3.919	5.443	138,89
462	G) AMORTIZACIJA	1.960	1.243	63,42
463	H) REZERVACIJE			
del 465	I) DAVEK OD DOBIČKA		66	
del 465	J) OSTALI DRUGI STROŠKI	3.226	1.734	53,75
467	K) FINANČNI ODHODKI			
468	L) IZREDNI ODHODKI			
	M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	14	205	
del 469	ODHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV			
del 469	OSTALI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	14	205	
	N) CELOTNI ODHODKI	68.178	74.849	709,79
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV	316	2.966	
	P) PRESEŽEK ODHODKOV			
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja			
	Povprečno število zaposlenih	6	8	
	Število mesecev poslovanja	12	12	

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### 4.2.2 Poslovni izid

Izkaz prihodkov in odhodkov prikazuje podatke o prihodkih in odhodkih v celotnem obračunskem obdobju in poslovni izid obračunskega obdobja-presežek obračunskega obdobja. Zavod izkazuje presežek prihodkov za leto 2005. Presežek prihodkov lahko zavod uporabi v skladu s predpisi in na podlagi odločitev pristojnega organa - sveta zavoda. Zakon o zavodih določa v 48. členu, da se sme presežek prihodka nad odhodki porabiti le za opravljanje in razvoj dejavnosti zavoda (plačilo materialnih stroškov, investicijsko vzdrževanje in investicije), za katero je bil zavod ustanovljen ali pa da se iz presežka pokriva presežek odhodkov iz preteklih let.

DOSEŽENI PRIHODKI	77.815.378,
USTVARJENI ODHODKI	74.849.673,
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	2.967.539,

#### 4.2.3 Poslovni izid javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v Sloveniji v letu 2002

Primerjava z javnimi zavodi v Sloveniji pri izvajanju dejavnosti javnih služb (Zver 2003, 33) nam kaže, da so javni zavodi s področja izobraževanja in športa v letu 2002 ustvarili presežek prihodkov v višini 1.842 mio sit, in sicer največ visokošolski zavodi v višini 751 mio sit.

**Tabela 4.5** Presežek prihodkov, presežek odhodkov in neto poslovni izid zavodov v letu 2002

Tabela 5. Presežek prihodkov, presežek odhodkov in neto poslovni izid javnih zavodov v letu 2002

Šifra podkupine <sup>1</sup>	Naziv področja	Presežek prihodkov		Indeks 2002/2001	Presežek odhodkov		Indeks 2002/2001	Neto poslovni izid v mio SIT	
		Število zavodov	Mio SIT		Število zavodov	Mio SIT		2001	2002
	Javni zavodi - skupaj	958	8.315	100	199	8.092	322	5.114	223
3.1.	Izobraževanje in šport	623	2.265	134	122	423	92	1.224	1.842
3.2.	Zdravstvo	102	4.385	117	25	1.160	74	2.179	3.225
3.3.	Socialno varstvo	56	673	83	7	56	31	628	617
3.4.	Kultura	123	422	64	18	5.643	3.948	511	-5.221
3.5.	Raziskovanje	12	362	89	6	647	868	332	-285
3.6 - 3.11.	Druga področja	42	209	63	21	164	177	239	45

<sup>1</sup>Vir: AJPES, Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov in lastni preračuni na osnovi podatkov AJPES

**Opomba:** Šifra podkupine **javnih zavodov in drugih izvajalcev javnih služb** po Seznamu neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih aparatov (Ur. RS, št. 46/03).

#### 4.2.4 Celotni prihodki in celotni odhodki javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v Sloveniji v letu 2002

V spodnji tabeli (Tabela 4.6) so prikazani celotni prihodki in celotni odhodki javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v letu 2002. Ko natančneje pogledamo stanje samo v zavodih na področju športa vidimo, da je presežek odhodkov nad prihodki. Temu botruje dejstvo, da se v objektih s katerimi upravljajo zavodi za šport izvaja dejavnost, ki se v pretežni meri financira iz proračuna lokalnih skupnosti in ni nobene želje ali potrebe, da bi zavodi za šport z zaračunavanjem storitev svojim ustanoviteljem ustvarjali dobiček.

**Tabela 4.6** Celotni prihodki in celotni odhodki javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v letu 2002 (v mio SIT)

Tabela 1B. Celotni prihodki in celotni odhodki javnih zavodov s področja izobraževanja in športa v letu 2002 (v mio SIT)

	Celotni prihodki	Indeks 02/01	Struktura v %	Celotni odhodki	Indeks 02/01	Struktura v %
<b>IZOBRAŽEVANJE IN ŠPORT (podskupina 3.1.)</b>	331.115	113,3	100,0	329.273	113,1	100,0
Vrtci	39.476	110,2	11,9	39.362	109,5	12,0
Osnovne šole	140.017	113,3	42,3	139.857	113,3	42,5
Srednje šole	59.737	113,9	18,0	59.458	113,7	18,1
Višje in visoke šole	60.482	115,8	18,3	59.491	115,3	18,1
Glasbene šole	8.794	113,1	2,1	6.757	113,2	2,1
Izobraževanje odraslih	6.650	110,7	2,0	6.498	111,9	2,0
Dijaški domovi	6.381	107,6	2,1	6.818	108,4	2,1
Šport	3.486	110,2	1,1	3.519	114,0	1,1
Drugi	7.590	114,4	2,3	7.514	113,2	2,3

Vir: AJPES - Skaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov in lastni preračuni na osnovi podatkov AJPES, seznam neposrednih in posrednih izdatkov (državnega in občinskih proračunov) (L1\_PES\_S1\_8102)

#### 4.2.5 Bilanca stanja

Bilanca stanja je računovodski izraz, ki na aktivni strani prikazuje podatke o stanju sredstev, na pasivni strani pa stanje obveznosti do virov sredstev na izbrani presečni dan, ki je konec obračunskega obdobja. Obvezni prilogi k bilanci stanja sta:

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

Obvezni prilogi prikazujeta poleg stanja posameznih kategorij tudi gibanje teh kategorij med obračunskim letom. Bilanca stanja vsebuje podatke o stanju sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan tekočega in zadnji dan predhodnega obračunskega obdobja. Je računovodski izkaz, ki mora izkazovati resnično stanje sredstev in obveznosti do sredstev. Pri sestavi bilance stanja v naslednji tabeli (Tabela 4.7) se je to načelo tudi upoštevalo.

Tabela 4.7 Bilanca stanja

(v tisočih tolarjev)

Členitev skupine kontov	NAZIV SKUPINE KONTOV	Predhodno leto	Teško leto
	SREDSTVA 1	2	3
	DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU	211.782	221.199
00	Neopredmetena dolgoročna sredstva	193	193
01	Popravek vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev	49	68
02	Nepremičnine	276.223	294.917
03	Popravek vrednosti nepremičnin	70.732	79.118
04	Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	47.761	47.542
05	Popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih sredstev	41.640	42.293
08	Dolgoročne terjatve iz poslovanja	26	26
	KRATKOROČNA SREDSTVA	8.992	19.559
10	Denarna sredstva v blagajni	44	14
11	Dobroimetje pri bankah in drugih finančnih ustanovah	1.760	9.883
12	Kratkoročne terjatve do kupcev	1.778	3.989
13	Dani predujmi in varščine	92	92
14	Kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN	3.522	2.936
16	Kratkoročne terjatve iz financiranja	155	0
17	Druge kratkoročne terjatve	1.626	2.583
19	Aktivne časovne razmejitev	15	62
	ZALOGE	147	6
31	Zaloge materiala	147	6
	AKTIVA SKUPAJ	220.921	240.764
	AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	1.106	1.408
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	5.347	27.498
20	Kratkoročne obveznosti za predujme	0	10
21	Kratkoročne obveznosti do zaposlenih	2.023	2.557
22	Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	2.276	24.060
23	Druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja	581	638
29	Pasivne časovne razmejitev	467	233
	LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	215.574	213.266
92	DOLGOROČNO RAZMEJENI PRIHODKI	750	750
93	Dolgoročne rezervacije	0	5.826
980	OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	209.572	200.008
985	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	5.252	6.682
986	PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI		
	PASIVA SKUPAJ	220.921	240.764
	PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	1.106	1.408

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### 4.2.6 Sredstva

Opredmetena osnovna sredstva so vrednotena po nabavnih vrednostih, zmanjšana za vrednost popravka vrednosti, oblikovanega na osnovi navodila o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

- med opredmetenimi osnovnimi sredstvi se vodijo nepremičnine in opremo ter drobní inventar,
  - razvrščanje, priznavanje, začetno računovodsko merjenje in razkrivanje opreme je opravljeno v skladu z računovodskim standardom 1,
  - izkazane nabavne vrednosti predstavljajo fakturne vrednosti v njihove naložbe, zmanjšane za delež vstopnega davka na dodano vrednost (v zavodu le ta znaša 34%),
  - prevrednotenje opreme ni opravljeno, ker javni zavod nima predpisane metodologije prevrednotenja,
  - med opremo so uvrščena tudi stvari drobnega inventarja z življenjsko dobo nad 12 mesecev, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljem obračunu ne presega 500 EUR-ov. Pri njih so se oblikovali 100 odstotni popravek vrednosti, ki se ga je obračunalo skupinsko
  - oprema je uvrščena v aktivo bilance stanja, ko jo pričnemo uporabljati. Popravek vrednosti se prične obračunavati prvega dne v naslednjem mesecu, ko se prične uporabljati za opravljanje dejavnosti, kateri je namenjena.

**Tabela 4.8** Pregled dolgoročnih sredstev na dan 31.12.2005 po nabavni vrednosti za leto 2005

Vrsta dolgoročnega sredstva	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost	Odpisanost sredstev- indeks
Neopredmetena osnovna sredstva	192.792	67.803	124.989	35
Gradbeni objekti	276.558.107	79.117.883	197.440.223	28
Oprema	33.350.719	28.101.375	5.249.344	84
Drobni inventar v uporabi	1.118.166	1.118.166	0	100
Pohištvo leseno in kovinsko	6.505.665	6.505.665	0	100
Ptt oprema	584.949	584.949	0	100
Učila	10.787	10.787	0	100
Računalniška oprema	525.823	525.823	0	100
Naprave za snemanje in razmoževanje	95.900	95.900	0	100
Naprave za čiščenje in vzdrževanje	1.052.879	1.052.879	0	100
Druga neomenjena oprema	1.123.337	1.123.337	0	100
Oprema za ogrevanje prostorov	109.745	109.745	0	100
Računski stroji	40.119	40.119	0	100
Orodje	257.178	257.178	0	100
Oprema gostinstvo-bife	267.183	267.183	0	100
Športni rekviziti	2.219.656	2.219.656	0	100
Drugi DI	279.799	279.799	0	100
SKUPAJ	324.292.811	121.478.254	202.814.57	37

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### **4.2.7 Obveznosti do virov sredstev**

Obveznosti do virov sredstev so v bilanci stanja razčlenjeni na ti dve postavki;

- kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitve ter
- lastni viri in dolgoročne obveznosti.

Kratkoročna obveznost je obveznost, ki zapade v plačilo v enem letu ali prej. Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev se v začetku izkazujejo z zneski, ki izhajajo iz ustreznih listin (računov, pogodb), ob predpostavki, da upniki zahtevajo njih plačilo.

Na dan 31.12 2005 so znašale neporavnane obveznosti do dobaviteljev 24.060.720 SIT-neporavnani računi do dobaviteljev z datumom nastanka dolžniško upniškega razmerja v mesecu decembru 2005 z zapadlostjo v mesecu januarju 2006. Obveznosti starejših od 30 dni zavod ne izkazuje.

Terjatve so se v primerjavi s predhodnim obdobjem povečale za 2.212.417 SIT. Večje postavke zapadlih terjatev predstavljajo neporavnani računi najemnikov in uporabnikov objektov Zavoda za šport, ki se pretežno financirajo iz občinskega proračuna.

Kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN predstavljajo terjatev do občine Ajdovščina za znesek dotacije za plače za mesec december 2005.

### **4.3 Odhodki**

Odhodki so razčlenjeni na;

- poslovne odhodke (stroški materiala, stroški storitev, amortizacija, stroški dela, drugi stroški in stroški prodanih zalog),
- finančne odhodke, ki zajemajo odhodke, izhajajoče iz razmerij z drugimi osebami, iz prevrednotenj in podobnega.

#### **4.3.1 Stroški materiala**

So vrednosti porabljenega pisarniškega materiala, kuriva, porabljenega za ogrevanje, materiala in rezervnih delov, porabljenih za sprotno in investicijsko vzdrževanje in porabljenega drobnega inventarja z dobo koristnosti do 12 mesecev, izdatki za nakup časopisov, periodične strokovne literature in drugih publikacij, ki nimajo trajnejše vrednosti, ter vrednosti porabljenih drugih podobnih materialov. Med stroške materiala sodi tudi vrednost porabe električne energije, kurilno olje in pogonsko gorivo. Skupni znesek stroškov znaša 13.525.431 SIT. Kot je razvidno iz tabele, ki sledi (Tabela 4.9) so se stroški v primerjavi s preteklim letom povečali pri postavkah porabe čistilnega materiala, razkužil za potrebe letnega bazena, električne energije in ogrevanja.

**Tabela 4.9** Primerjava poslovnih odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem obdobju:

Vrste poslovnih odhodkov	Poslovni odhodki predhodnega obdobja	Poslovni odhodki tekočega leta
Čistilni material	187.240	493.641
Zaščitna delovna obleka	0	0
Drugi stroški materiala - razkužila	885.465	1.847.042
Zdravila, sanitetni material	68.028	76.776
Material-žetoni	229.750	0
Električna energija	4.213.799	3.669.476
Stroški energije za ogrevanje	4.369.893	6.328.479
Stroški pisarniškega materiala	233.187	254.694
Odpisi DI do 1 leta	483.404	302.248
Časopisi, revije	57.124	94.954
Stroški materiala za vzdrževanje	518.466	351.910
Skupaj stroški materiala	11.246.358	13.525.431

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### **4.3.2 Stroški storitev**

Stroške storitev predstavljajo najemnine za poslovne prostore, stroški storitev sprotne in investicijskega vzdrževanja, stroški ptt, transportni stroški, stroški komunalnih storitev, stroški strokovnega izobraževanja za sprotne potrebe pri delu, nadomestila za bančne storitve.

Kot strošek storitev se v skladu s SRS 14 obravnavajo tudi stroški po pogodbah o delu in pogodbah o avtorskem delu s fizičnimi osebami, ki ne opravljajo teh del kot svojo registrirano dejavnost. Spodnja tabela (Tabela 4.10) nam prikazuje vsoto stroškov Zavoda za šport v letu 2005. Skupen znesek stroškov storitev znaša 19.858.653 SIT.

**Tabela 4.10** Primerjava poslovnih odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem obdobju:

Vrste poslovnih odhodkov	Poslovni odhodki predhodnega obdobja	Poslovni odhodki tekočega leta
Stroški oglaševalskih storitev	538.332	509.178
Ptt storitve	852.968	1.032.334
Storitve čiščenja	4.798.224	1.045.476
Stroški tekočega vzdrževanja	2.070.901	1.496.310
Stroški investicijskega vzdrževanja	5.776.348	2.824.963
Stroški najemnin	37.216	149.961
Stroški zavarovalnih premij	842.034	762.067
Računalniške storitve	290.389	276.681
Računovodske storitve	3.050.433	2.478.442
Storitve zdravstvenih pregledov	452.281	700.775
Storitve strokovnega izobraževanja	137.073	319.207
Komunalne storitve	3.818.223	4.414.252
Prevozne storitve	16.866	508.053
Stroški v zvezi z delom - dnevnice	12.244	62.231
Stroški pogodb o delu	454.246	576.411
Stroški reprezentance	419.078	322.163
Stroški varstva otrok letno kopališče	0	311.655
Stroški materiala za organizacijo športnih aktivnosti	0	820.177
Stroški drugih storitev	1.220.266	1.193.594
Skupaj stroški storitev	24.787.129	19.858.653

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

Ker so v celotnih stroških zajeti tudi stroški delovanja letnega bazena, sem v nadaljevanju prikazal posamezne stroške, ki so vplivali na celotno višino ustvarjenih prihodkov in odhodkov Zavoda za šport v letu 2005. Iz tabele (Tabela 4.11) je razvidno, da je bil strošek letnega bazena večji od doseženega prihodka, tako v obravnavanem obdobju, kot v preteklem letu. Temu je botrovala slabša kopalna sezona (manj sončnih dni) in zaradi tega izpad dohodka in dejstvo, da letno kopališče v zadnjih štirih letih ni poslovalo pozitivno.



**Tabela 4.11** Pojasnila ustvarjenih prihodkov in odhodkov z letnim bazenom

VRSTE ODHODKOV	Poslovni odhodki predhodnega obdobja	Poslovni odhodki tekočega leta
1. PRIHODKI LETNI BAZEN	6.100.228	4.940.789
2. STROŠKI LETNI BAZEN		
Čistilni material	2.853	12.734
Drugi stroški materiala - razkužila	816.212	1.670.265
Sanitetni material	35.437	1.330
Električna energija	835.297	171.476
Stroški energije za ogrevanje - plin	273.770	404.038
Odpisi DI do 1 leta	177.277	0
Stroški materiala za vzdrževanje	14.494	11.771
Stroški oglaševalskih storitev	90.619	199.515
Storitve čiščenja	351.074	0
Stroški tekočega vzdrževanja	565.452	440.154
Stroški zavarovalnih premij	0	0
Storitve zdravstvenih pregledov	382.250	475.341
Stroški vode	1.307.171	1.397.204
Stroški komunalnih storitev - odvoz smeti	27.518	0
Stroški prevoznih storitev	0	80.782
Stroški reprezentance	53.946	7.097
Stroški varstva otrok	187.594	311.655
Stroški drugih storitev	208.050	456.892
Stroški študentskega servisa	1.456.151	932.877
Skupaj stroški letni bazen	6.785.171	6.573.137
RAZLIKA ODHODKOV NAD PRIHODKI	-684.942	-1.632.348

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### 4.3.3 Stroški dela

Opreljuje jih SRS 15. Med stroške dela so všteti regres za letni dopust, povračila za prevoz na delo in za prehrano med delom, premije za obvezno in prostovoljno pokojninsko zavarovanje, jubilejne in druge nagrade, odpravnine, solidarnostne pomoči. Strošek dela so tudi vsa plačila davkov in prispevkov, ki bremenijo zavod.

Tabela, ki sledi (Tabela 4.12) izkazuje povečanje sredstev za plače zaposlenih kar izhaja iz novih zaposlitev: strokovnega sodelavca v juliju 2004 ter dveh čistilcev od meseca februarja 2005 dalje.

**Tabela 4.12** Primerjava poslovnih odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem obdobju:

Vrste poslovnih odhodkov	Poslovni odhodki predhodnega obdobja	Poslovni odhodki tekočega leta
Osnovne plače z dodatki	18.334.446	27.012.624
Povračilo stroškov prevoza na delo	844.060	1.475.480
Stroški prehrane med delom	1.036.518	1.470.567
Regres za letni dopust in jubilejna nagrada	832.800	1.229.950
Dodatno pokojninsko zavarovanje	465.685	593.101
Premije KAD - obvezno pokojninsko zavarovanje	620.032	674.125
Odpravnina	0	0
Solidarnostna pomoč	119.767	0
Prispevki na plače	3.966.174	5.719.241
Skupaj osnovne plače	26.219.484	38.175.090

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### **4.3.4** *Drugi stroški*

Drugi stroški so tisti stroški, ki jih ne moremo uvrstiti v nobeno od do sedaj naštetih vrst stroškov. Posamezne vrste izrednih odhodkov našteva 45. člen Pravilnika o enotnem kontnem načrtu (denarne kazni, odškodnine in druge neobičajne postavke).

**Tabela 4.13** Primerjava poslovnih odhodkov v letu 2005 s tistimi v predhodnem obdobju:

Vrste poslovnih odhodkov	Poslovni odhodki predhodnega obdobja	Poslovni odhodki tekočega leta
Pristojbine za registracijo vozil	38.780	37.490
Plačilo za delo prek študentskega servisa	3.186.817	1.690.030
Stroški prodanih zalog	726.069	0
Drugi stroški	14.000	6.808
Skupaj drugi stroški	3.965.667	1.734.330

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### **4.3.5** *Amortizacija*

Neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva in neopredmetenega dolgoročnega sredstva se zmanjšuje z amortiziranjem. Zavod za šport je v letu 2005 pokrival strošek amortizacije iz lastnih prihodkov v višini 10,07 %, ostalo pa v breme virov sredstev v upravljanju.

**Tabela 4.14** Pregled odpisanih in izločenih dolgoročnih sredstev po stanju 31.12.2005:

Vrsta dolgoročnega sredstva	Nabavna vrednost	Odpisana vrednost	Neodpisana vrednost
Oprema v skupini 040	2.879.677	2.879.677	0
Pohištvo leseno in kovinsko	92.047	92.047	0
Računalniška oprema in tiskalniki	21.715	21.715	0
Druga neomenjena oprema	52.834	52.834	0
Naprave za čiščenje in vzdrževanje	157.296	157.296	0
Oprema za gostinstvo	74.647	74.647	0
Skupaj odpisi 2005	3.278.219	3.278.219	0

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

#### 4.3.6 Predpisane amortizacijske stopnje v procentih (%)

Zavod za šport vrednoti amortizacijo po naslednjem navodilu:

- opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca po tistem, ko se začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno.
- neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva se amortizirajo posamezno z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja,
- stopnje odpisa so določene z navodilom o načinu in stopnjah rednega odpisa neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev in višina le teh je za vse uporabnike enaka,
- strošek amortizacije se pokrije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če ni vračunan v ceno storitve ali če denarna sredstva za njegovo kritje niso pridobljena iz sredstev javnih financ. Vsakoletni stroški amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih iz donacij, se nadomestijo v breme dolgoročnih rezervacij iz naslova donacij.

Zgradbe	3%
Oprema za ogrevanje, ventilacijo in vzdrževanje	20%
Pohištvo	12%
Ostala oprema	25%
Računalniki	50%
Druga računalniška oprema	25%
Programska oprema	10%



## 5 POVZETEK UGOTOVITEV RAZISKAVE

Zavodi, ki opravljajo javne službe, so nesporno posebnega družbenega pomena in kot taki prispevajo velik delež k blaginji neke družbe. Prav zaradi tega so te dejavnosti pod nadzorom oziroma vplivom države. Država svoj nadzor izkazuje bodisi z neposrednim vplivom kot ustanoviteljica, ali s kapitalskim vplivom v javnih podjetjih, kjer ima zagotovljeno kapitalsko večino. Poudariti je treba, da se te dejavnosti v različnih državah opravljajo v različnih organizacijskih oblikah. Vsem je skupno to, da jih njihova država poizkuša ustrezno urediti, saj so z narodno ekonomskega vidika, kot tudi z vidika državljanov te dejavnosti povsod zelo pomembne. Zaradi poseganja države v delovanje javnih podjetij imajo le-ta drugačne pogoje poslovanja kot klasične gospodarske družbe. Državo poleg celotnega poslovanja podjetja zanima predvsem delovanje in uspešnost tistega dela dejavnosti, ki se nanaša na opravljanje javnih služb. Zanimivo je, da si v zadnjem času v svetu zelo prizadevajo, da bi se pogoji poslovanja med državnimi in privatnimi podjetji izenačili. To bi povečalo konkurenčnost med državnim in privatnim sektorjem, kar bi pripeljalo do večje učinkovitosti tako enih kot drugih vrst podjetja.

V mojem diplomskem delu sem ugotovil, da največ posebnosti med javnim in zasebnim nastaja, ko država ali lokalna skupnost kot lastnica, zahteva dodatne evidence oziroma poročila za pregled nad delom opravljanja javnih služb. Na drugi strani pa ministrstva in občine, ki od javnih zavodov kot posrednih proračunskih uporabnikov prejemajo poročila, pogosto z njimi ne počnejo ničesar; jih ne analizirajo, ne preverjajo, ali so dobili vsa poročila in ali so ta popolna, ali celo nimajo ustreznega kadra, ki bi bil sposoben izvršiti kakovostno analizo prejetih poročil.

Želja, da bi v obravnavanem Zavodu za šport ločeno prikazal pridobivanje prihodkov iz naslova opravljanja javne službe ter prihodkov iz naslova tržne dejavnosti sta mi le delno uspela, saj zavod nima sodobno organiziranega stroškovnega, finančnega in poslovnega računovodstva. Dejavnost zavoda ni razdelana do te mere, da bi jo bilo mogoče deliti na javno in tržno. Ugotovil sem tudi, da igra v organizaciji računovodstva veliko vlogo ustanovitelj, to je občina, ki je pretežni financer dejavnosti v zavodu. Iz tega naslova prihaja tudi do največ zapadlih terjatev, ki jih predstavljajo neporavnani računi najemnikov in uporabnikov objektov zavoda, ki se pretežno financirajo iz občinskega proračuna.

Poslovni izid zavoda za izvajanje dejavnosti javne službe in poslovni izid iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu je sicer razdelan, vendar ne do take mere, da bi lahko z gotovostjo trdili, da je ugotovljen rezultat, ki izkazuje 10,07% pridobljenih prihodkov z opravljanjem tržne dejavnosti točen.

Na osnovi raziskave in predpostavljenih trditev ugotavljam naslednje:

1. prva trditev, da se javni zavodi, ki opravljajo pretežno dejavnost javne službe ne financirajo izključno iz javnofinančnih virov, **se potrdi**, saj je iz raziskave vseh javnih zavodov v Sloveniji v letu 2002 in Zavoda za šport Ajdovščina razvidno, da pridobivajo

sredstva za svoje delovanje tako iz redne dejavnosti javne službe, ki se financira iz javnih virov, dejavnosti javne službe, ki se financira iz drugih, pretežno zasebnik virov kot tudi iz tržne dejavnosti oz. prodaje blaga in storitev na trgu,

2. druga trditev, da je delitev dejavnosti v javnem sektorju na javno in tržno nejasna, *se ne potrdi*, obstajajo namreč točna definicija katere značilnosti ločujejo tržno dejavnost od javne službe (Kavčič 2001, 154),

3. tretja trditev, da v Zavodu za šport Ajdovščina sodilo koliko stroškov in prihodkov nastane pri opravljanju javne službe in koliko pri opravljanju tržne dejavnosti ni jasno definirano, *se potrdi*, iz računovodskega poročila za leto 2005 namreč ni jasno razvidno koliko stroškov in prihodkov odpade na posamezno vrsto dejavnosti.

## 6 · SKLEP

Računovodstvo je področje, ki je v zadnjem desetletju deležno velikih sprememb in razvoja tako pri nas kot tudi v svetu. Na področju računovodstva javnih zavodov, je zelo dobro urejena zakonska podlaga. Natančno so namreč opredeljene rešitve za javne zavode v SRS 36. Ob tem je zelo pomembno, da oblikovalci računovodskih informacij dobro poznajo zahteve in potrebe uporabnikov računovodskih informacij. Pripravljene morajo biti v ustrezni vsebini in obliki, da bodo sprejete odločitve posloводства, ki temeljijo na njihovih informacijah pravilne.

Pri pripravi diplomske naloge sem prišel do spoznanja, da ima organizacija računovodstva v javnem sektorju določene posebnosti. Razmejevanje med računovodskim izkazovanjem koliko stroškov dejansko nastaja pri izvajanju javne službe, ki se financira iz javnofinančnih virov, koliko pri opravljanju storitev javne službe za trg in koliko pri izvajanju lastnih tržnih dejavnosti je v praksi zelo težko. Cene storitvam javnih služb namreč določi ceno ustanovitelj. Podlaga za določanje so stroški, kar pomeni, da se cene ne oblikujejo prosto ob enakih pogojih ponudbe in povpraševanja na trgu. Ustanovitelj določi tudi, koliko javnih sredstev bo javni zavod prejel za izvajanje storitev javne službe, in pri tem upošteva tudi, koliko sredstev bo javni zavod lahko pridobil s prodajo blaga in storitev na trgu.

Spoznal sem, da je pri dobrinah, ki jih zagotavljajo javne službe, pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih interesov, čeravno je to včasih v nasprotju s težnjo po pozitivnem poslovnem rezultatu. Od javnih zavodov se namreč pričakuje pozitiven poslovni rezultat ob splošnem blaginjskem učinku kar je v praksi zelo težko dosegljivo.

V diplomskem delu sem želel razjasniti nekatere posebnosti organiziranosti računovodstva v javnem sektorju. Na začetku diplomskega dela sem postavil več hipotez. V primeru trditve, da je delitev dejavnosti v javnem sektorju na javno in tržno nejasna, se je pokazalo, da to ne drži. V primeru trditve, da se javni zavodi, ki opravljajo pretežno dejavnost javne službe ne financirajo izključno iz javnofinančnih virov in trditve, da v Zavodu za šport Ajdovščina, sodilo koliko stroškov in prihodkov nastane pri opravljanju javne službe in koliko pri opravljanju tržne dejavnosti ni jasno definirano, so se pokazale kot točne.

Diplomsko delo zaključujem z opažanjem, da morajo organizacije in torej tudi zavodi, kot uporabniki proračuna, vsebino in obseg dejavnosti računovodstva določiti s Pravilnikom o računovodstvu (kot določa zakon o računovodstvu). To pomeni, da se mora zagotoviti podatke in informacije na tak način, da bo mogoče na osnovi končnega rezultata dejavnosti pripraviti temeljne računovodske izkaze, ki bodo resnično prikazali finančno in poslovno uspešnost posrednega uporabnika.





## LITERATURA

- Arnold, John in Turley, Stuart. 1996. *Accounting for Management Decisions*. London: Prentice Hall.
- Enotni kontni načrt za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava* (Uradni list RS, št.54/02).
- Freeman, J. Robert in Shoulders, D. Craig. 1993. *Governmental and Nonprofit Accounting*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Ivanjko, Šime. 2001. *Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda*. Zbornik referatov. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Janc, Marija. 2001. *Prve izkušnje z javnim računovodstvom po uveljavitvi zakona o računovodstvu*. Zbornik referatov. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Jones, Rowan in Pendlebury, Maurice. 1992. *Public Sector Accounting*. 3. Izd. London: Pirman Publishing.
- Kamnar, Helena. 1999. *Javni zavodi med državo in trgovino*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
- Kamnar, Helena. 2003. *Merjenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opravljanja javne službe*. Zbornik referatov IV. Seminarja o javnih financah in državnem revidiranju Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Kavčič, Slavka. 2001. *Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih*: Zbornik referatov III seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Melavc, Dane in Milost, Franko. 2003. *Računovodstvo*. Koper: Visoka šola za management.
- Mužina, Aleksej. 2000. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: Zbornik referatov LM VERITAS.
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava* (Uradni list RS, št.115/02).
- Rado, Bohinc. 2005. *Javni zavodi in drugi izvajalci negospodarskih javnih služb*, Portorož: Zbornik referatov.
- Razčlenitev kontnega plana s ponazoritvami knjiženj*. 1999. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije .
- Ress, Ray. 1989. *Public Enterprise Economics*. Oxford: Philip Allan.
- Slovenski računovodski standardi*. 1993. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

- Štrekelj, Vlado. 2001. *Zgledi računovodskih izkazov in prilog računovodskih izkazov*. Ljubljana: IKS, revija za računovodstvo in finance .
- Turk, Ivan. et al. 1999. *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Turk, Ivan in Melavc, Dane. 2001. *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
- Turk, Ivan in Melavc, Dane. 1992. *Uvod v računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
- Turk, Ivan. 1999. *Pojmovnik računovodstva financ in revizije*. Ljubljana: Ekonomska Fakulteta.
- Zakon o sistemu plač v javnem sektorju* (Uradni list RS, št. 56/02).
- Zakon o računovodstvu* (Uradni list RS, št. 23/99).
- Zakon o javnih financah* (Uradni list RS, št. 79/99).
- Zver, Eva. 2003. *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*
- Zupančič, Vera in Štrekelj, Vlado. 2003. *Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*: Revija IKS, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.

## PRILOGE

- Priloga 1** Tabela 15: Pregled vrst dolgoročnih sredstev po nabavnih vrednosti za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom (v tolarjih).
- Priloga 2** Tabela 16: Pregled kratkoročnih obveznosti in pasivnih časovnih razmejitev po vrstah za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom.
- Priloga 3** Tabela 17: Pregled kratkoročnih obveznosti do zaposlenih za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom.
- Priloga 4** Tabela 18: Pregled lastnih virov in dolgoročnih obveznosti po vrstah za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom.
- Priloga 5** Tabela 19: Pregled vrst kratkoročnih sredstev in aktivnih časovnih razmejitev za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom.

**Tabela 15:** Pregled vrst dolgoročnih sredstev po nabavnih vrednosti za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom (v tolarjih)

Vrsta dolgoročnega sredstva	Nabavna vrednost po stanju predhodnega leta	Nabavna vrednost po stanju tekočega leta
Neopredmetena osnovna sredstva	193.538	192.792
Gradbeni objekti	276.228.834	276.558.107
Oprema	34.057.871	33.350.719
Pohištvo leseno in kovinsko	6.293.915	6.505.665
Ptt oprema	551.137	584.949
Učila	10.787	10.787
Računalniška oprema	494.647	525.823
Naprave za snemanje in razmoževanje	95.900	95.900
Naprave za čiščenje in vzdrževanje	1.050.677	1.052.879
Druga neomenjena oprema	1.079.526	1.123.337
Oprema za ogrevanje prostorov	109.745	109.745
Računski stroji	40.119	40.119
Orodje	116.294	257.178
Oprema gostinstvo-bife	341.831	267.183
Športni rekviziti	2.133.276	2.219.656
Drugi DI	279.799	279.799
SKUPAJ	323.077.900	324.292.811

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

Iz Tabele 15 je razvidno, da je javni zavod za šport v letu 2005 nabavljal opremo. Manjši indeksi v primerjavi z predhodnim obdobjem pa pomenijo odpise dolgoročnih sredstev zaradi uničenja. Vsa odpisana sredstva so brez sedanje vrednosti. Odpisana sredstva je komisija za popis tudi fizično izločila iz objekta. Odpisana sredstva so se knjigovodsko izločila iz uporabe ter razknjižila v poslovnih knjigah.

**Tabela 16:** Pregled kratkoročnih obveznosti in pasivnih časovnih razmejitev po vrstah za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom

Vrste kratkoročnih obveznosti in pasivnih časovnih razmejitev	Vrednost po stanju predhodnega leta	Vrednost po stanju tekočega leta
Kratkoročne obveznosti do zaposlenih	2.023.290	2.557.347
Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	2.276.447	24.060.720
Druge kratkoročne obveznosti iz poslovanja	580.527	638.519
Pasivne časovne razmejitve	466.666	233.336

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

**Tabela 17:** Pregled kratkoročnih obveznosti do zaposlenih za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom

Med kratkoročne obveznosti do zaposlenih uvrščamo obveznosti do zaposlenih za plače, nadomestila in druge prejemke iz delovnega razmerja ter z njimi povezane davke in prispevke.

Vrste kratkoročnih obveznosti in pasivnih časovnih razmejitev	Vrednost po stanju predhodnega leta	Vrednost po stanju tekočega leta
Obveznosti za čiste plače	1.301.663	1.627.251
Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač	397.588	507.904
Davek iz plač-dohodnina	153.174	200.035
Obveznosti za druga izplačila zaposlenim	170.864	222.156
Skupaj	2.023.290	2.557.347

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

Kratkoročne obveznosti do zaposlenih so višje za 534.056,40 sit, kar je posledica novih zaposlitev dveh čistilcev v mesecu februarju 2005 (primerjava podatkov december 2004 - december 2005)

**Tabela 18:** Pregled lastnih virov in dolgoročnih obveznosti po vrstah za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom:

Vrste lastnih virov in dolgoročnih obveznosti	Vrednost po stanju predhodnega leta	Vrednost po stanju tekočega leta
Obveznosti za sredstva v upravljanju	209.572.258	200.008.915

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

Sredstva v upravljanju so poleg osnovnih sredstev v upravljanju tudi namenska denarna sredstva. Sredstva v upravljanju se zmanjšujejo za letni znesek obračunane amortizacije v breme virov iz naslova opravljanja javne službe.

**Tabela 19:** Pregled vrst kratkoročnih sredstev in aktivnih časovnih razmejitev za leto 2005 in primerjava s predhodnim letom

Vrste kratkoročnih sredstev in aktivnih časovnih razmejitev	Vrednost po stanju predhodnega leta	Vrednost po stanju tekočega leta
Dobroimetje pri banki	1.759.552	9.882.637
Kratkoročne terjatve do kupcev	1.776.967	3.989.384
Kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN	3.522.375	2.936.420

Vir: Zavod za šport Ajdovščina

Terjatve vseh vrst se v začetku izkazujejo z zneski, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačane. Poznejša povečanja ali zmanjšanja terjatev povečujejo poslovne oziroma finančne prihodke oziroma odhodke. Vsa povečanja oziroma zmanjšanja pa morajo biti utemeljena z ustreznim dokumentom. Terjatve v primerjavi s predhodnim obdobjem so se povečale za 2.212.417 SIT. Večje postavke zapadlih terjatev predstavljajo neporavnani računi najemnikov in uporabnikov objektov Zavoda za šport, ki se pretežno financirajo iz občinskega proračuna.

Kratkoročne terjatve do uporabnikov EKN predstavljajo terjatve do občine Ajdovščina za znesek dotacije za plače za mesec december 2005.