

2011

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

DIPLOMSKA NALOGA

DIPLOMSKA NALOGA

ANA PLESTENJAK

ANA PLESTENJAK

KOPER, 2011

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

RAČUNOVODSTVO JAVNEGA ZAVODA IN
ANALIZA POSLOVANJA

Ana Plestenjak

Koper, 2011

Mentor: doc. dr. Tatjana Horvat

POVZETEK

Javni zavodi v Sloveniji opravljajo vrsto nadvse pomembnih dejavnosti s področja uresničevanja splošnih družbenih potreb. Poslovanje javnega zavoda, kot tudi vsake druge pravne osebe, je tesno povezano tudi z računovodstvom. V diplomski nalogi je opredeljena ustanovitev in delovanje javnega zavoda ter predstavljene bistvene posebnosti, ki so prisotne na področju računovodstva. Sledi predstavitev javnega zavoda s področja vzgoje in izobraževanja in opis sistema financiranja vzgojno-izobraževalne dejavnosti. Sledi še analiza poslovanja konkretnega javnega zavoda, v okviru katerega so predstavljene bistvene značilnosti na področju računovodstva. V zaključnem delu izpostavljam ugotovljene posebnosti in podajamo priporočila za izboljšanje in racionalizacijo računovodskih opravil v javnem zavodu.

Ključne besede: javni sektor, javni zavod, računovodstvo, prihodki, odhodki.

SUMMARY

Public institutes in Slovenia provide important services in terms of meeting social needs of general interest. As any other legal person, also the operation of public institutes is closely connected with accounting. In this thesis the establishment and operation of a public institute is described, as well as major characteristics in accounting. Additionally, the presentation of a public institute of education is described and also the funding of education sector. The analysis of the operation of a particular public institute follows and the major characteristics of accounting. In conclusion, the special characteristics are listed and also the recommendations of improvement and rationalization of accounting in public institutions.

Key words: public sector, public institute, accounting, income, expenses.

UDK: 35:657(043.2)

VSEBINA

1	Uvod	1
2	Javni sektor in javni zavodi	3
2.1	Javni sektor	3
2.2	Opredelitev in delovanje javnih zavodov	4
2.3	Ustanovitev in upravljanje javnega zavoda	6
2.4	Financiranje javnih zavodov	7
3	Računovodstvo javnega zavoda	9
3.1	Zgodovinski razvoj računovodstva	9
3.2	Osnovni pojmi računovodstva	9
3.2.1	Sestavni deli računovodstva	10
3.2.2	Vrste računovodstva	11
3.2.3	Računovodski standardi.....	12
3.2.4	Zakon o računovodstvu	13
3.3	Posebnosti računovodstva javnih zavodov	14
3.3.1	Dvojno vodenje računovodstva	15
3.3.2	Letno poročilo	17
3.3.3	Planiranje v javnem zavodu.....	18
4	Predstavitev Zavoda XY	20
4.1	Dejavnost Zavoda XY.....	21
4.2	Osnovnošolska dejavnost Zavoda XY – šola.....	22
4.2.1	Financiranje iz državnega proračuna.....	23
4.2.2	Financiranje iz občinskega proračuna	24
4.2.3	Prispevki staršev za izvajanje osnovnošolske dejavnosti.....	25
4.2.4	Financiranje dejavnosti iz drugih virov	26
4.3	Predšolska dejavnost Zavoda XY – vrtec	27
4.3.1	Financiranje predšolske dejavnosti iz javnih sredstev.....	30
4.3.2	Plačila staršev za izvajanje predšolske dejavnosti.....	30
4.3.3	Financiranje predšolske dejavnosti iz drugih virov	31
4.4	Organizacija računovodstva v Zavodu XY	32
4.4.1	Delitev stroškov in prihodkov na javno in tržno dejavnost	32
4.4.2	Delitev stroškov in prihodkov na dejavnost šole in vrtea.....	33
5	Analiza poslovanja	34
5.1	Analiza prihodkov in odhodkov Zavoda XY	35
5.2	Analiza prihodkov in odhodkov Zavoda XY po dejavnostih	39
5.2.1	Analiza prihodkov in odhodkov osnovnošolske dejavnosti	42
5.2.2	Analiza prihodkov in odhodkov predšolske dejavnosti Zavoda XY	45

5.2.3	Prihodki in odhodki javne službe in tržne dejavnosti.....	49
5.3	Poslovanje Zavoda XY po načelu denarnega toka.....	50
5.4	Analiza bilance stanja	52
5.5	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb.....	55
6	Predlogi za izboljšave	59
7	Zaključek.....	62
	Literatura	63
	Pravni viri	63
	Drugi viri.....	64

PREGLEDNICE

Preglednica 1:	Izplačane bruto plače v javnem sektorju.....	4
Preglednica 2:	Število oddelkov in število učencev v šolskem letu	23
Preglednica 3:	Število oddelkov in otrok, vključenih v vrtec	28
Preglednica 4:	Cene programov predšolske vzgoje na dan 1. 2. 2006	29
Preglednica 5:	Cene programov predšolske vzgoje na dan 1. 2. 2010	29
Preglednica 6:	Razvrstitev staršev v plačilne razrede.....	31
Preglednica 7:	Povprečna odločba staršev za plačilo oskrbnine v vrtcu	31
Preglednica 8:	Prihodki in odhodki Zavoda XY za leto 2007, 2008 in 2009	36
Preglednica 9:	Struktura posameznih skupin prihodkov in odhodkov v celotnih prihodkih in odhodkih v odstotkih.....	37
Preglednica 10:	Prihodki in odhodki po dejavnostih	40
Preglednica 11:	Prihodki in odhodki osnovnošolske dejavnosti.....	43
Preglednica 12:	Struktura prihodkov in odhodkov osnovnošolske dejavnosti	44
Preglednica 13:	Prihodki in odhodki predšolske dejavnosti	46
Preglednica 14:	Struktura prihodkov in odhodkov predšolske dejavnosti.....	47
Preglednica 15:	Prihodki in odhodki javne službe in tržne dejavnosti	50
Preglednica 16:	Primerjava prihodkov in odhodkov po obeh načelih	52
Preglednica 17:	Glavne postavke bilance stanja Zavoda XY	53
Preglednica 18:	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb Zavoda XY	57

SLIKE

Slika 1:	Struktura prihodkov v letih 2007, 2008 in 2009 v %	37
Slika 2:	Struktura odhodkov v letih 2007, 2008 in 2009 v %	38
Slika 3:	Prihodki Zavoda XY po dejavnostih.....	41
Slika 4:	Odhodki Zavoda XY po dejavnostih	41

KRAJŠAVE

Ur. l. RS Uradni list Republike Slovenije

EKN enotni kontni načrt

1 UVOD

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsakega poslovnega sistema tako pridobitnega kot nepridobitnega. Pri tem je pomembno dejstvo, da se računovodske rešitve v javnih zavodih v marsičem razlikujejo od računovodskih rešitev v drugih organizacijskih oblikah pravnih oseb. Krovni zakon, ki ureja računovodenje javnih zavodov, je Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS 23/99). Poleg tega je za kvalitetno opravljanje računovodskih opravil treba poznati še vrsto drugih zakonov in predpisov. Posebnosti računovodstva javnih zavodov so posledica njihovega specifičnega položaja v družbi. Zavodi so ustanovljeni z namenom zagotavljanja storitev splošnega in skupnega pomena. Njihov osnovni cilj je uresničevanje poslanstva s področja vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega, otroškega in invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

V diplomskem delu bo obravnavan javni zavod s področja vzgoje in izobraževanja, ki opravlja dejavnost osnovnošolskega izobraževanja in dejavnost predšolske vzgoje. Gre sicer za isto dejavnost – to je dejavnost vzgoje in izobraževanja – vendar je za potrebe zunanjega in notranjega poročanja treba voditi ločene evidence za vsako dejavnost posebej. Pri tem se jasno pokaže, da obstajajo bistvene razlike v sistemu financiranja ene in druge dejavnosti – osnovnošolsko se pretežno financira iz državnega, predšolsko dejavnost pa iz občinskega proračuna. Seveda obe dejavnosti sofinancirajo tudi uporabniki sami kot doplačniki storitev. Za čim bolj pregledno vodenje ločenih evidenc je treba dobro poznati pravne podlage za delovanje posamezne dejavnosti, pomembna je tudi dobra komunikacija med financerjem in izvajalcem javne službe.

Trdimo lahko, da je računovodstvo ena pomembnejših funkcij vsake pravne osebe, torej tudi javnega zavoda. Še posebej je ta vloga pomembna v času gospodarske krize, ko se je treba na vseh področjih delovanja družbe obnašati čim bolj racionalno. Kakovostne računovodske informacije so podlaga za sprejemanje dobrih in pravih poslovnih odločitev.

Namen diplomske naloge je predstaviti računovodske rešitve v javnem zavodu in analizirati poslovanje vzgojno-izobraževalnega zavoda v treh zaporednih koledarskih letih. Analizirani bodo podatki za leto 2007, 2008 in 2009.

Cilj je najprej opredeliti zakonodajo s področja vzgoje in izobraževanja ter s področja računovodstva javnega zavoda in opozoriti na glavne posebnosti. Predstavljen bo javni zavod, ki opravlja osnovnošolsko in predšolsko dejavnost. Opisan bo sistem financiranja posamezne dejavnosti in opravljena analiza prihodkov in odhodkov. Na podlagi tega želimo ugotoviti, kakšna je struktura prihodkov iz različnih virov in kakšne so razlike v strukturi prihodkov in odhodkov med obema dejavnostma. Pri tem želimo opozoriti na težave, ki so pojavljajo pri delitvi splošnih stroškov na obe dejavnosti, in predstaviti sodila za njihovo razmejevanje v konkretnem zavodu.

Javni zavodi so resda ustanovljeni z namenom opravljanja javne službe, vendar lahko v skladu z zakonodajo opravljajo tudi dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu. Zato bo za obravnavani zavod opravljena tudi analiza javne službe in tržne dejavnosti. V sklopu analize želimo predstaviti še eno bistvenih posebnosti računovodstva javnega zavoda, to je vodenje prihodkov in odhodkov po načelu fakturirane realizacije in po načelu plačane realizacije, ki izhaja iz Zakona o javnih financah (Ur. l. RS 79/99) in na podlagi konkretnih podatkov ugotoviti ali je ugotovljeni poslovni izid po enem in drugem načelu enak ali ne. To je namreč posebnost, ki velja za javne zavode, saj druge pravne osebe evidentirajo prihodke in odhodke le po enem ali drugem načelu. V nadaljevanju želimo na primeru obravnavanega zavoda ugotoviti, ali se pri javnih zavodih kažejo specifikke tudi na področju izkazovanja sredstev in obveznosti do njihovih virov in kakšne so morebitne posebnosti pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb.

V zaključnem delu bomo na podlagi teoretičnega dela in analize poslovanja opozorili na glavne posebnosti in nejasnosti oziroma nedorečenosti, ki smo jih opazili na področju računovodstva javnega zavoda, ter poskušali predlagati možne rešitve in izboljšave.

Za izdelavo diplomskega dela bo uporabljena metoda kompilacije in deskriptivna metoda. Gre za proučevanje strokovne literature in predpisov, ki urejajo računovodstvo javnih zavodov. Poleg tega bo vključeno lastno znanje, pridobljeno pri delu v računovodstvu javnega zavoda. Za prikaz analize poslovanja bo uporabljena tudi statistična in primerjalna metoda. Primerjali bomo konkretne podatke in skušali ugotoviti ter predstaviti razloge za spremembe v posameznih letih. Za izdelavo analize bodo uporabljeni dejanski podatki obravnavanega vzgojno-izobraževalnega zavoda, ki so pridobljeni s soglasjem odgovorne osebe javnega zavoda.

Za izdelavo diplomske naloge je na razpolago dovolj domače strokovne literature in virov. V veliko pomoč bodo tudi delovne izkušnje in znanja, pridobljena v času zaposlitve. Omejitve so pri pridobivanju tuje literature, saj ima Slovenija zelo specifično zakonodajo in je zato v tuji literaturi zelo malo uporabnih podatkov.

Omejitve, ki smo si jo postavili, je, da obravnavani zavod imenujemo »Zavod XY«. Menimo namreč, da za predstavitev obravnavane teme ni pomembno, iz katerega zavoda podatki izhajajo. Bolj pomembno je, da so uporabljeni dejanski podatki, saj bomo na ta način dobili podatke, ki so odraz dejanskega stanja.

2 JAVNI SEKTOR IN JAVNI ZAVODI

2.1 Javni sektor

Javni sektor predstavljajo organizacije, ki jih v nasprotju z zasebnim sektorjem kontrolira javnost in katerih dejavnost je zagotavljanje storitev, kjer dobiček ni primarni cilj delovanja (Rogers 1995, 1).

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS 79/99) pravi: javni sektor so neposredni in posredni uporabniki, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje.

Večino javnega sektorja lahko uvrstimo med neprofitne oziroma nepridobitne organizacije. Neprofitna organizacija ima za cilj proizvodnjo storitev, ki jo ciljna populacija najbolj potrebuje. Pri tem si prizadeva maksimirati kakovost svojih storitev in s tem zadovoljstvo strank, hkrati pa to doseči s čim manjšimi stroški. Bistvo torej ni dobiček, ampak izpolnjevanje vnaprej postavljenih nalog. Delovanje je namenjeno uresničevanju splošne družbene koristi oziroma zadovoljevanju tistih potreb, ki jih ni mogoče zagotoviti s pomočjo tržnega mehanizma (Kamnar 1999, 29).

Neprofitni sektor pri nas sestavljajo zavodi, javni zavodi, ustanove, društva, javni gospodarski zavodi in druge organizacije, ki opravljajo dejavnost, katere cilj ni pridobivanje dobička, ter dobrodelne ali splošno koristne dejavnosti. Iz naše pravne ureditve tako izhaja, da lahko tudi gospodarske družbe, podjetja in zasebniki delujejo kot neprofitne organizacije, kadar opravljajo javno službo s koncesijo (Kamnar 1999, 32).

Nepriidobitno organizacijo ustanovijo lastniki oziroma ustanovitelji zato, da bi jim dajala zelene koristi. Po teh koristih določijo smotre, to je temeljne cilje, in njim podrejene cilje ter merila in standarde za doseganje teh smotrov in ciljev. Smotri oziroma temeljni cilji so v nepridobitni organizaciji drugačni kot v pridobitni. Smotri pridobitne organizacije so pridobitni in so praviloma merljivi v denarju (primerna donosnost vloženega kapitala in dolgoročna rast premoženja). Smotri nepridobitne organizacije pa so nepridobitni in praviloma niso neposredno merljivi v denarju – koristi lastnikov oziroma ustanoviteljev so lahko materialne ali nematerialne, posredne ali neposredne (Trunk Širca in Tavčar 2000, 2).

Z eno besedo lahko rečemo, da javni sektor v Sloveniji opravlja zelo širok spekter nadvse pomembnih dejavnosti, čeprav je velikokrat deležen številnih kritik. Težko bi si danes predstavljali, da bi morali npr. plačevati osnovne zdravstvene storitve, osnovnošolsko izobraževanje otrok in podobno. Kritike seveda izhajajo iz velike porabe proračunskega denarja za izvajanje teh dejavnosti. Velik obseg javnega sektorja pri nas kaže tudi število

zaposlenih. Število zaposlenih in s tem stroškov plač se iz leta v leto povečuje kljub temu, da se vlada nenehno trudi zmanjšati javnofinančne odhodke za stroške dela in da je prav na področju zaposlovanja in izplačevanja plač bilo sprejetih že veliko varčevalnih ukrepov (enotna zakonodaja na področju plač za celoten javni sektor, omejitev oziroma ukinitiv izplačevanja redne delovne uspešnosti, omejitev napredovanj itd.).

Preglednica 1: Izplačane bruto plače v javnem sektorju

Mesec in leto	Število zaposlenih v JS	Izplačane bruto plače
December 2005	152371	224.842.782
December 2006	153496	235.123.290
December 2007	154470	245.312.194
December 2008	156381	282.563.691
December 2009	157252	288.195.643
Oktober 2010	159372	292.043.734

Vir: Ajpes 2010.

Podatki v preglednici 1 kažejo, da se število zaposlenih v javnem sektorju stalno povečuje, hkrati se povečujejo tudi stroški plač. Število zaposlenih se je od decembra 2005 do decembra 2009 povečalo za 3,2 %, znesek izplačanih plač pa se je v istem obdobju povečal za 28,18 %. Rast se nadaljuje tudi v letu 2010, saj se je število zaposlenih do konca oktobra 2010 v primerjavi z decembrom 2009 povečalo za 1,35 %, znesek izplačanih plač pa za 0,26 %. Podatki kažejo, da so izplačane plače v letu 2010 rasle počasneje kot število zaposlenih.

2.2 Opredelitev in delovanje javnih zavodov

Zavod je tipična pravno-organizacijska oblika, predvidena za opravljanje neprofitnih družbenih dejavnosti, kot gospodarski zavod pa tudi za opravljanje drugih dejavnosti. Zavod je lahko javni, zasebni ali zavod s pravico javnosti. Razlika med njimi se kaže predvsem v tem, s kakšnim namenom so ustanovljeni in kdo jih ustanovi. Javni zavod je praviloma ustanovljen za opravljanje javne službe, zasebni pa za opravljanje druge dejavnosti. Oba lahko opravljata obe dejavnosti. Zavod s pravico javnosti je zasebni zavod, ki pridobi koncesijo za opravljanje javne službe (Kamnar 1999, 47).

Statusna vprašanja zavodov v Sloveniji ureja Zakon o zavodih (Ur. l. RS 12/91). Po tem zakonu je zavod organizacija, 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. Zavodi so ustanovljeni z namenom zagotavljanja storitev splošnega in skupnega pomena. Za razliko od gospodarskih družb je osnovni cilj zavodov uresničevanje poslanstva in ne pridobivanje dobička.

Javni zavodi so ena od vrst zavodov. Opravljajo negospodarsko dejavnost, katere cilj ne sme biti pridobivanje dobička. Po Zakonu o zavodih (Ur. l. RS 12/91) se javni zavodi ustanovijo praviloma za opravljanje javne službe.

Javna služba je takšna aktivnost, ki sodi v javni interes, določa, ustvarja in nadzira jo oblast s svojimi predpisi. Javna služba temelji na javni potrebi. Javna potreba je nekaj, kar ne zadovoljuje le posameznika, ampak celotno prebivalstvo. Oblast poveri izvajanje javnih služb javnim ali zasebnim osebam, ohrani pa odgovornost za obseg, vrsto in pravilnost izvajanja javnih služb. Izvajanje javne službe ureja vrsta pravnih pravil, ki sodijo v okvir javnega prava. Obseg in pomen javnih služb je v vsaki državi odvisen od številnih dejavnikov, predvsem od ideološkega oziroma političnega pogleda vlade na organizacijo družbe. Temeljno načelo izvajanja javnih služb je enakopravnost, kar pomeni, da imajo vsi uporabniki pravico dostopa do njih pod enakimi pogoji. Drugo načelo je stalnost in kontinuiranost, kar pomeni, da se mora javna služba izvajati brez prekinitev, redno in natančno ne glede na stroške izvajanja. Tretje načelo je adaptibilnost, ki pomeni, da se morajo javne službe prilagajati razvoju in potrebam prebivalstva (Bohinc 2005, 36–38).

Javni zavodi so pri nas pretežna organizacijska oblika, v kateri se izvajajo družbene dejavnosti in na ta način pomembno vplivajo na kvaliteto življenja prebivalcev (Kamnar 1999, 10). Sicer pa družbene dejavnosti lahko opravljajo vse organizacije in zasebniki ne glede na njihovo pravno-organizacijsko obliko, to so: zasebniki, samostojni podjetniki, zasebna podjetja, gospodarske družbe, javna podjetja, zavodi ustanove in društva. Prav tako vse našete organizacije lahko opravljajo javno službo, če pridobijo ustrezno koncesijo za opravljanje dejavnosti (Kamnar 1999, 43). Javni zavodi niso tipične državne ustanove, saj poleg dejavnosti, zaradi katere so bili ustanovljeni, opravljajo tudi tržno dejavnost in na ta način konkurirajo zasebnemu sektorju. Dejstvo je, da javni zavod nastopa na eni strani kot »agent države«, na drugi pa kot tržni subjekt (Kamnar 1999, 12).

O javni službi lahko govorimo takrat, kadar je ta opredeljena v zakonu ali občinskem odloku in kadar je njeno zagotavljanje v javnem interesu (Janc 2004, 70).

V javno službo na področju vzgoje in izobraževanja štejemo izvajanje javno veljavnih izobraževalnih programov (nacionalni programi), dejavnost in naloge za potrebe izvajanja vzgoje in izobraževanja, vzgojno-izobraževalne programe za predšolske otroke, vzgojne programe dijaških domov, vzgojne in posebne programe vzgoje in izobraževanja za otroke in mladostnike s posebnimi potrebami. Za opravljanje javne službe je organizirana javna mreža, ki jo sestavljajo javne in zasebne šole in vrtci ter zasebniki s koncesijo. Merila za postavitev javne mreže določi vlada, javno veljavne izobraževalne programe ter standarde in normative pa sprejema minister. Financiranje vzgoje in izobraževanja bolj kot pri drugih zavodih spominja na sistem državne uprave, saj poteka tako, da se zagotavljajo sredstva za plače na podlagi sistemizacije in zasedbe delovnih mest, ki ustrezajo standardom in normativom. Zavod opravlja javno službo in drugo dejavnost. Javna služba ni natančno opredeljena, ampak

se navezuje na sprejeti nacionalni program, pogodbo med zavodom in ustanoviteljem ali letni program dela (Kamnar 1999, 101–107).

2.3 Ustanovitev in upravljanje javnega zavoda

Iz Zakona o zavodih (Ur. l. RS 12/91) izhaja, da se zavod lahko ustanovi, če so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda in če so izpolnjeni drugi, z zakonom določeni pogoji. Javni zavod ustanovi država, občine ali druge osebe javnega prava na podlagi zakonskega pooblastila, lahko pa ga ustanovi tudi več ustanoviteljev. Zavod se ustanovi z aktom o ustanovitvi, pravno sposobnost pa zavod pridobi z vpisom akta o ustanovitvi v sodni register. S tem aktom se dogovorijo medsebojna razmerja med ustanoviteljem in zavodom.

Akt o ustanovitvi vsebuje:

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

Javni zavod je ustanovljen zato, da opravlja javno službo. Javnemu zavodu je namreč po zakonu dana pravica in dolžnost izvajanja javne službe. Javno službo sicer lahko opravljajo tudi drugi izvajalci kot osebe zasebnega prava, vendar morajo za opravljanje takšne dejavnosti pridobiti koncesijo. Zavod upravlja svet zavoda, ki ga sestavljajo predstavniki delavcev, predstavniki ustanovitelja in predstavniki uporabnikov storitev. Poslovodni organ zavoda je direktor, ki organizira in vodi poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost delovanja zavoda (Zakon o zavodih, Ur. l. RS 12/91).

Upravljanje zavoda je v zakonu opredeljeno zelo ohlapno, zato ustanovitelj ta vprašanja podrobneje opredeli v ustanovitvenem aktu in statutu. V zakonu namreč ni jasno opredeljen pojem upravljanja, ki se v praksi pogosto razume v smislu gospodarjenja s sredstvi, kot funkcija menedžmenta in ne kot lastninska pravica (Kamnar 1999, 49).

2.4 Financiranje javnih zavodov

Javni zavodi se lahko financirajo iz javnih in zasebnih sredstev. V skladu z Zakonom o zavodih (Ur. l. RS 12/91) zavod pridobiva sredstva za svoje delo:

- od ustanovitelja,
- s plačili storitev (v večini javnih zavodov del storitev plačajo uporabniki sami, na primer prehrana učencev v šoli, oskrbnina v vrtcu),
- s prodajo blaga in storitev na trgu (vrsta in obseg sta določena v ustanovnem aktu, na primer v vzgojno-izobraževalnih zavodih gre praviloma za oddajanje prostorov v uporabo in pripravo malic za zaposlene),
- iz drugih virov.

Sredstva ustanovitelja so vsaj ob ustanovitvi osnova za poslovanje zavoda, kasneje pa ni nujno, da ustanovitelj tudi financira dejavnost. Plačilo za storitve javni zavod pridobi za opravljanje javne službe od financerja, lahko tudi od uporabnikov javnih storitev. Sredstva od prodaje blaga in storitev lahko javni zavod pridobi z opravljanjem negospodarske dejavnosti ali gospodarske dejavnosti, pri tem je pomembno, da je njegova gospodarska dejavnost »stranska« dejavnost. Ko nastopa na trgu, ne sme poslovati z izgubo, ker bi se sicer morala pokriti iz javnih sredstev. Kot dober gospodar si mora prizadevati, da ustvari presežek. Druga sredstva predstavljajo morebitne donacije, volila in podobno (Korpič Horvat 2004, 47–48).

Javni zavodi se torej za opravljanje javne službe praviloma financirajo iz proračuna, bodisi državnega ali občinskega, seveda pa del stroškov krijejo tudi uporabniki sami kot doplačniki javnih storitev. Podrobneje je način financiranja običajno določen v predpisih posameznih področij (šolstvo, zdravstvo ...) ali v ustanovitvenih aktih. Večina javnih zavodov pa ne glede na to, da so ustanovljeni za opravljanje javne službe, opravljajo tudi tržno dejavnost. S tem konkurirajo ostalim organizacijam na trgu in hkrati pridobivajo dodatna sredstva za razvoj svoje osnovne dejavnosti. Javno-finančna sredstva so namreč vedno bolj omejena in mnogim zavodom ne omogočajo normalnega poslovanja. V praksi se kaže, da je vprašanje financiranja javnih zavodov nedorečeno in so mnogi javni zavodi prisiljeni iskati dodatne vire financiranja, da sploh lahko opravljajo svojo osnovno dejavnost.

Na podlagi Zakona o javnih financah (Ur. l. RS 79/99) je Ministrstvo za finance izdalo Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS 46/03).

Neposredni uporabniki so:

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

Posredni uporabniki so pravne osebe:

- ki so organizirane v pravno-organizacijski obliki javnega zavoda, javne agencije ali javnega sklada,
- katerih ustanovitelj in lastnik je država oziroma občine,
- ki izvajajo javno službo, dejavnost v javnem interesu ali druge naloge, s katerimi se izvajajo javne funkcije,
- ki sredstva za financiranje pridobivajo iz državnega ali občinskih proračunov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in drugih virov.

Kot posredni uporabniki se štejejo tudi Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, javni zavodi, javne agencije in javni skladi, katerih ustanovitelji so posredni uporabniki, samoupravne narodnostne skupnosti in Kmetijsko-gozdarska zbornica (Zakon o javnih financah, Ur. l. RS 79/99).

3 RAČUNOVODSTVO JAVNEGA ZAVODA

3.1 Zgodovinski razvoj računovodstva

Mesto, vloga in pomen računovodstva so se razvijali skupaj z družbo in civilizacijo. Prve začetke računovodstva lahko najdemo že v obdobju pred našim štetjem, seveda v obliki zapisov različnih dogodkov in menjave dobrin. Ta najstarejša evidenca poslovnih dogodkov se seveda ne more primerjati z današnjim računovodstvom, vsekakor pa predstavlja prve začetke knjigovodstva. V 12. in 13. stoletju so italijanski trgovci izumili metodo dvostavnega knjigovodstva, ki se uporablja še danes. Do potrebe po kakovostnejših informacijah o poslovanju je prišlo zaradi vse bolj razvite trgovine med italijanskimi mesti in Vzhodom. Industrijska revolucija v 19. stoletju je pustila velik pečat tudi na področju računovodske stroke. Evidence stroškov so zaradi povečanega obsega proizvodnje postale vse bolj kompleksne in razvilo se je stroškovno računovodstvo. Poleg tega pa je ločevanje funkcije lastništva od funkcije poslovanja in kopičenje kapitala v rokah posameznikov povečalo potrebo po točnih in zanesljivih računovodskih informacijah.

V današnjem času se od računovodstva pričakuje še mnogo več. Poleg informacij o tem, kaj je kupljeno in prodano, kakšne so obveznosti in terjatve ter kakšno je premoženje, se pričakuje še posredovanje informacij o pričakovani in doseženi poslovni uspešnosti, analiziranje računovodskih informacij in izvajanje nadzora nad točnostjo in zanesljivostjo informacij (Zaman, Hočevar in Igličar 2007, 2–3).

3.2 Osnovni pojmi računovodstva

Računovodstvo je dejavnost spremljanja in proučevanja v denarni merski enoti izraženih pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema. Poslovni sistem je od okolja razmejena in zaokrožena smiselna celota, ki se ukvarja s poslovanjem (Turk in Melavc 2001, 11).

Poslovni sistem vzpostavijo ljudje, da bi z njim uresničili svoje osebne ali širše cilje. Delovanje poslovnega sistema označujemo kot poslovni postopek oziroma poslovanje. Celoten poslovni postopek je sestavljen iz posameznih stopenj, ki jih imenujemo tudi poslovne funkcije. Osnovne poslovne funkcije so: finančna, nabavna, proizvodjalna in prodajna. Pojavljajo se v vseh poslovnih sistemih, tako v pridobitnih kot nepridobitnih. Res pa je, da se v različnih dejavnostih njihovi cilji razlikujejo. Tako ima npr. prodajna funkcija v negospodarskih dejavnostih drugačne cilje kot v gospodarskih. To pa zato, ker gre za nepridobitno dejavnost, kjer cilj ni doseganje dobička, temveč zagotavljanje določenega obsega, kakovosti in razdelitve splošnih dobrin. Zato taki poslovni sistemi ne ugotavljajo dobička ali izgube, ampak le razliko med prihodki in odhodki, kot presežek ali primanjkljaj enih ali drugih. Da lahko poslovni proces nemoteno poteka, potrebujemo informacije, ki nam

jih zagotavlja informacijski sistem poslovnega sistema in pomemben del informacijskega sistema je tudi računovodstvo (Melavc in Milost 2003, 9–11). Računovodstvo kot splet dela informacijske dejavnosti in mora zagotoviti celovito informiranje o spremembah in stanjih gospodarskih kategorij določenega poslovnega sistema (Melavc in Milost 2003, 34).

Računovodstvo javnega zavoda evidentira poslovne dogodke in zagotavlja informacije o poslovnih in finančnih uspešnostih zavoda ter o njegovem premoženjskem in finančnem stanju za notranje in zunanje uporabnike informacij. Računovodske informacije javnega zavoda morajo biti ustrezne in razumljive, da jih uporabniki razumejo brez težav. Biti morajo problemsko usmerjene in oblikovane tako, da so podlaga ravnatelju za sprejemanje poslovnih odločitev, notranjim in zunanjim revizorjem za presojanje pravilnosti, svetu zavoda in ustanovitelju za nadziranje poslovanja, drugim notranjim in zunanjim uporabnikom za spremljanje poslovanja zavoda.

Pri pripravi računovodskih izkazov je treba upoštevati temeljne računovodske predpostavke:

- časovna neomejenost delovanja (podjetje oziroma zavod obravnavamo kot delujoč in bo v prihodnosti še vedno deloval),
- dosledno stanovitnost (računovodske smernice se dosledno uporabljajo iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje) in
- strogo upoštevanje nastanka poslovnega dogodka (poslovne dogodke upoštevamo ob njihovem nastanku in jih evidentiramo v obdobju, na katerega se nanašajo).

3.2.1 Sestavni deli računovodstva

Računovodstvo sestavljajo štiri različne, med seboj tesno povezane funkcije: računovodsko predračunavanje, knjigovodstvo ali računovodsko obračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje. Vse sestavine računovodstva so usmerjene k računovodskemu informiranju, to je k dajanju računovodskih podatkov in informacij njihovim uporabnikom. Knjigovodstvo in računovodsko predračunavanje predstavljata računovodsko spremljanje poslovanja, računovodsko nadziranje in analiziranje pa računovodsko presojanje poslovanja (Turk in Melavc 2001, 17–19).

Za knjigovodstvo je zanimivo tisto poslovanje, ki vpliva na stanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, na pojav prihodkov in odhodkov. Zajema tako rekoč celoten poslovni proces in je usmerjeno k njegovemu celotnemu prikazovanju. Pri tem je treba poudariti, da so za knjigovodstvo pomembni le podatki o že nastalih poslovnih dogodkih. Rezultat knjigovodstva so računovodski obračuni, sestavljeni za notranje potrebe računovodstva, za druge uporabnike v poslovnem sistemu ali pa za zunanje uporabnike. Računovodski obračuni za notranje uporabnike so potrebni za sprejemanje poslovnih odločitev, obračuni za zunanje uporabnike pa so predpisani z zakonom (Turk in Melavc 2001, 20–26).

V nasprotju s knjigovodstvom, ki je usmerjeno nazaj, je računovodsko predračunavanje usmerjeno naprej. Predmet knjigovodstva je tako preteklo poslovanje, predmet računovodskega predračunavanja pa prihodnje poslovanje. Gre za vrednostne izraze predvidenih poslovnih dogodkov. Rezultat računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni, ki so prav tako sestavljeni za notranje in zunanje uporabnike (Turk in Melavc 2001, 26–31).

Računovodsko nadziranje je dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanjem morebitnih nepravilnosti. Delimo ga na notranje in zunanje nadziranje. Pri notranjem nadziranju gre za sprotno kontroliranje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje morebitnih nepravilnosti. Gre tudi za presojanje, kaj je bilo načrtovano in kaj je uresničeno. Zunanje nadziranje pa predstavlja revidiranje (notranje in zunanje) in inšpiciranje. Pri tem ne gre za sprotno nadziranje, ampak poteka vedno kasneje. Inšpekcija in revizija torej presojata le preteklost. Pri revidiranju in inšpiciranju gre za kasnejše presojanje pravilnosti sistema računovodskih kontrol, presojanje poštenosti in resničnosti navedb v računovodskih poročilih ter presojanje spoštovanja predpisov (Turk in Melavc 2001, 31–36).

Računovodsko analiziranje je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Tukaj se razčlenjujejo odmiki uresničenih stanj od načrtovanih in standardnih. Lahko rečemo, da so računovodski obračuni kot rezultat knjigovodstva dokončani pravzaprav šele tedaj, ko je opravljena tudi računovodska analiza. Računovodsko analiziranje ima pomembno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev (Turk in Melavc 2001, 36–39).

3.2.2 Vrste računovodstva

Celotno računovodstvo lahko razdelimo na finančno in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo je tisti del računovodstva, ki zbira in sporoča podatke o poslovanju zunanjim uporabnikom (državi, davčni upravi, bankam, investitorjem itd.), lahko pa tudi notranjim uporabnikom. Funkcija finančnega računovodstva je, da pripravlja podatke in informacije o sredstvih podjetja in obveznostih do njihovih virov ter o dobičkonosnosti oziroma o poslovnem in finančnem izidu celotnega poslovnega sistema. Stroškovno računovodstvo je analitične narave in je povezano s poslovanjem znotraj samega poslovnega sistema. Stroškovno računovodstvo spremlja in proučuje prvine poslovnega procesa, stroške, poslovne učinke in poslovni izid za posamezne dele poslovnega sistema. Zagotavlja podrobne računovodske informacije za notranje uporabnike (Zaman, Hočevar in Igličar 2007, 24–25).

V obravnavanem javnem vzgojno-izobraževalnem zavodu se po principu stroškovnega računovodstva vodijo posamezne dejavnosti (osnovnošolska dejavnost, predšolska dejavnost, tržna dejavnost). V okviru vsake dejavnosti oziroma stroškovnega mesta pa je še več

»podrejenih« stroškovnih mest. Podrobnejši opis delitve po stroškovnih mestih sledi v nadaljevanju.

3.2.3 Računovodski standardi

Urejanje računovodstva ni v nobeni državni ureditvi prepuščeno samim poslovnim sistemom. Država predpisuje računovodske informacije, ki jih potrebuje za potrebe odločanja na področju gospodarjenja. Tudi v Sloveniji je država opredelila temeljne računovodske rešitve, in sicer z zakonom o gospodarskih družbah za gospodarske dejavnosti in z zakonom o računovodstvu za negospodarske dejavnosti. Leta 1993 smo v Sloveniji dobili tudi prve Slovenske računovodske standarde (Melavc in Milost 2003, 14–15).

Slovenski računovodski standardi (SRS) so zasnovani na kodeksu računovodskih načel, ki ga je sprejela računovodska stroka leta 1995. Računovodski standardi podrobneje obdelujejo računovodska načela glede zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij. V Sloveniji je skrb za Slovenske računovodske standarde prevzel Slovenski inštitut za revizijo. Pri oblikovanju računovodskih rešitev v Slovenskih računovodskih standardih pa je treba upoštevati tudi Mednarodne računovodske standarde in smernice Evropske skupnosti. Trenutno je v uporabi 40 standardov, od katerih je prvih 30 splošnega značaja, 10 pa jih velja za posamezne vrste organizacij. Slovenski računovodski standardi so prilagojeni gospodarskim družbam, zato vseh ne moremo neposredno uporabljati tudi v zavodih. Za zavode velja poseben standard SRS 36 Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava. SRS 36 ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije. Tako obravnava:

- posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti amortizacije,
- posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida,
- posebnosti revalorizacije,
- obliko bilance stanja,
- obliko izkaza prihodkov in odhodkov,
- vrste in vsebine posebnih preglednic ali pojasnil k računovodskim izkazom.

SRS 36 upošteva računovodske rešitve v kodeksu računovodskih načel ter predpise in zakone, ki urejajo področje nepridobitnih dejavnosti. Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za nepridobitne organizacije, se smiselno uporabljajo splošni

računovodski standardi. Z nepridobitnimi organizacijami so s tem standardom mišljene pravne osebe, ki vodijo poslovne knjige v skladu z zakonom o računovodstvu (Slovenski računovodski standardi).

3.2.4 Zakon o računovodstvu

Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS 23/99) je krovni zakon, ki ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega in zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi zakona o gospodarskih družbah, zakona o gospodarskih javnih službah in zakona o društvih. Zakon podrobneje opredeljuje:

- knjigovodske listine in poslovne knjige,
- prihodke in odhodke,
- ugotavljanje izida poslovanja,
- računovodske izkaze in letno poročilo,
- hranjenje knjigovodskih listin in poslovnih knjig,
- vrednotenje postavk v računovodskih izkazih,
- popis sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- odpisovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- revaloriziranje sredstev,
- finančno poslovanje in plačilni promet,
- predlaganje in pošiljanje letnih poročil,
- naloge in organizacija računovodstva, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb,
- računovodsko kontrolo in notranje revidiranje,
- kazenske določbe.

Novi Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS 23/99) se je začel uporabljati 1. januarja 2000. V prehodnih in končnih določbah je zakon predpisal tudi uskladitev računovodskih evidenc in pravnim osebam naložil sprejetje pravilnika o računovodstvu, v katerem se podrobneje uredijo naloge in organizacija računovodstva ter pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb za razpolaganje z materialnimi in finančnimi sredstvi.

Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS 23/99) je uveljavil veliko sprememb in skupaj s podzakonskimi akti in SRS 36 pomenil velik napredek na področju računovodskega sistema v Sloveniji. Do konca leta 1999 je namreč veljal še stari zakon iz leta 1989. Glavne spremembe, ki jih je prinesel, se nanašajo na (Čižman 2001, 1):

- naslonitev na računovodske rešitve po Slovenskih računovodskih standardih,
- spremljanje prihodkov in odhodkov v skladu z računovodskim načelom plačane realizacije (načelo denarnega toka),
- spremljanje prihodkov in odhodkov v skladu z računovodskimi standardi po načelu zaračunane realizacije,

- ločeno izkazovanje prihodkov in odhodkov iz sredstev, pridobljenih iz javnih financ, iz sredstev, pridobljenih za opravljanje javne službe in iz sredstev, pridobljenih z opravljanjem dejavnosti na trgu,
- spremljanje stroškov po različnih kriterijih, predvsem po tistih, ki so potrebni pri uporabi sodobnih metod za razporejanje stroškov po dejavnostih,
- uveljavljanje notranjega revidiranja oziroma vzpostavitev notranjih revizijskih služb v javnih zavodih.

3.3 Posebnosti računovodstva javnih zavodov

Javni zavodi so ustanovljeni z namenom opravljanja javne službe, torej je osnovni namen opravljanje dejavnosti javnega pomena, ne pa pridobivanje dobička. Večina javnih zavodov v Sloveniji poleg javne službe opravlja tudi dejavnost prodaje storitev in blaga na trgu, torej tržno dejavnost.

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS 79/99) uvršča javne zavode med posredne proračunske uporabnike. Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS 23/99) v 13. členu navaja, da proračun, proračunski uporabniki in pravne osebe javnega prava pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo enotni kontni načrt, ki ga predpiše minister za finance. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS 54/02) določa način evidentiranja in izkazovanja javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov, odhodkov in drugih izdatkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev.

Uporabniki enotnega kontnega načrta (v nadaljevanju EKN) se delijo v dve skupini: drugi uporabniki EKN in določeni uporabniki EKN. V Pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS 134/03) je navedeno:

- drugi uporabniki EKN so državni in občinski proračuni, državni in občinski organi in organizacije, ožji deli lokalnih skupnosti, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in javni skladi,
- določeni uporabniki EKN so javni zavodi, javne agencije in ostali posredni proračunski uporabniki ter druge osebe javnega prava, ki upoštevajo določbe zakona o računovodstvu.

Iz navedenih zakonskih določb izhaja, da javni zavodi vodijo poslovne knjige v skladu z zakonom o računovodstvu, da so uvrščeni med posredne proračunske uporabnike in da spadajo med določene uporabnike enotnega kontnega načrta.

Računovodstvo javnih zavodov je sestavni del finančnega poslovanja javnih zavodov. Z namenom doseči cilje zavoda finančno poslovanje javnih zavodov po Zakonu o javnih financah (Ur. l. RS 79/99) zajema (Horvat 2009a, 47–48):

- načrtovanje in izvrševanje finančnega načrta,
- računovodenje in poročanje,

- varovanje sredstev pred izgubo, oškodovanjem in goljufijami.

3.3.1 Dvojno vodenje računovodstva

Določeni uporabniki vodijo računovodstvo po dveh načelih:

- po načelu denarnega toka oziroma po načelu plačane realizacije,
- po načelu nastanka poslovnega dogodka oziroma po načelu fakturirane realizacije.

Evidentiranje prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka

Pripoznavanje prihodkov in odhodkov proračunskih uporabnikov po načelu denarnega toka je potrebno zaradi zagotovitve podatkov o javnofinančnih prihodkih in odhodkih. V skladu s tem načelom se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena dva pogoja:

- da je poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, nastal,
- da je prišlo do prejema ali izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta (pogoj je izpolnjen tudi, če so bile terjatve oziroma obveznosti poravnane s pobotom, kompenzacijo ali poplačilom v stvareh in denarni tok ni nastal).

Vrste prihodkov proračunskih uporabnikov:

- davčni prihodki – vsa vplačila dajatev, ki so določena z zakonom ali drugim predpisom,
- nedavčni prihodki – prihodki iz opravljanja dejavnosti, prihodki od financiranja, in drugi, neopredeljeni prihodki,
- kapitalski prihodki – prihodki iz prodaje opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog blagovnih rezerv in finančnega premoženja,
- prejete donacije – prihodki iz naslova podarjenih denarnih sredstev,
- transferni prihodki – prihodki, doseženi s prenosom denarnih sredstev od drugih javnofinančnih institucij,
- prejeta sredstva iz Evropske unije.

Vrste odhodkov proračunskih uporabnikov:

- tekoči odhodki – plačila iz naslova stroškov dela, stroškov materiala in drugih izdatkov za blago in storitve,
- odhodki tekočih transferjev – plačila, za katere plačniki v povračilo ne dobijo materiala oziroma blaga ali storitve,
- investicijski odhodki – plačila za nabavo osnovnih sredstev, investicijsko vzdrževanje,
- odhodki investicijskih transferjev – denarna nepovratna sredstva, namenjena plačilu investicijskih odhodkov,
- plačila sredstev v proračun Evropske unije.

Evidentiranje prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka

Javni zavodi evidentirajo prihodke in odhodke tudi po načelu fakturirane realizacije – to je po načelu nastanka poslovnega dogodka. Računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka pomeni, da se prihodki oziroma odhodki priznajo v trenutku, ko poslovni dogodek nastane. Evidentiranje mora biti urejeno tako, da je iz evidenc mogoče ugotoviti prihodke in odhodke za posamezno dejavnost javnih služb, posebej morajo biti izkazani tudi prihodki in odhodki morebitne tržne dejavnosti.

Vrste prihodkov – zaračunani prihodki določenih uporabnikov EKN:

- prihodki od prodaje proizvodov in storitev – prihodki od prodaje proizvodov in storitev, dotacije in donacije iz naslova prodaje proizvodov in storitev, vrednost usredstvenih lastnih proizvodov in storitev,
- prihodki od prodaje blaga in materiala – prihodki od prodaje blaga in materiala, subvencije, kompenzacije, dotacije in donacije iz naslova prodaje blaga,
- finančni prihodki – prihodki od obresti, prihodki od prevrednotenja naložb in dolgov, prihodki od prodaje finančnih naložb in drugi finančni prihodki,
- drugi prihodki – prejete kazni in odškodnine, nenamenske donacije in drugi prihodki,
- prevrednotovalni poslovni prihodki – prevrednotovalni prihodki, nastali pri odtujitvi osnovnih sredstev, odpisi obveznosti.

Vrste odhodkov – zaračunani odhodki določenih uporabnikov EKN:

- stroški materiala – stroški materiala, pomožnega materiala, energije, materiala za vzdrževanje, drobnega inventarja, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugi stroški materiala,
- stroški storitev – stroški storitev v zvezi z opravljanjem dejavnosti, storitve vzdrževanja, najemnine, povračila stroškov v zvezi z delom, stroški plačilnega prometa, intelektualnih in osebnih storitev, stroški sejmov, reklame, reprezentance in drugi stroški storitev,
- amortizacija – amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, drobnega inventarja,
- rezervacije,
- stroški dela – plače in nadomestila plač, regres, povračila in drugi prejemki zaposlenih, nagrade vajencem, bonitete skupaj z dajatvami iz teh izplačil,
- drugi stroški – dajatve, ki niso odvisne od poslovnega izida, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom, štipendije in podobni stroški,
- finančni odhodki – odhodki za obresti, odhodki od prevrednotenja dolgov, odhodki od prodaje finančnih naložb in drugi finančni odhodki,
- drugi odhodki – denarne kazni, odškodnine, drugi neobičajni odhodki,
- prevrednotovalni poslovni odhodki – prevrednotovalni odhodki zaradi oslabitve zalog, terjatev, osnovnih sredstev ter zaradi odtujitve neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Evidentiranje prihodkov in odhodkov po obeh načelih pomeni za javne zavode dvojno delo, hkrati pa se postavlja vprašanje o smiselnosti dvojnega vodenja. Pri računovodskem poročilu namreč sestavljamo dva izkaza prihodkov in odhodkov (po enem in drugem načelu) in pri obeh ugotovljamo razliko med prihodki in odhodki. Tako dobimo dva različna podatka o presežku oziroma primanjkljaju, podatka pa sta med seboj neprimerljiva. V praksi se lahko zgodi, da je rezultat poslovanja po enem načelu pozitiven, po drugem pa negativen.

3.3.2 Letno poročilo

Letno poročilo določenega uporabnika sestavljata računovodsko poročilo in poslovno poročilo.

Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k izkazom.

Računovodska izkaza sta:

- bilanca stanja in
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov.

Pojasnila k izkazom so:

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

Prvi dve pojasnili sta obvezni prilogi bilance stanja, zadnje tri pa obvezne priloge izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov. Ta pojasnila so namenjena le zagotavljanju podatkov o poslovanju določenega uporabnika v skladu s pravili. Poleg tega spadajo med pojasnila še pisne računovodske informacije, ki se nanašajo na razkrivanje podatkov, izkazanih v računovodskih izkazih.

Glede poslovnega poročila v predpisih o letnem poročilu ni določb, kaj vse mora vsebovati. Tudi navodila, ki temeljijo na računovodskih standardih in se uporabljajo za gospodarske družbe, so le deloma uporabna, saj se ekonomske in računovodske kategorije v gospodarstvu bistveno razlikujejo od tistih v negospodarstvu. Določbe, kaj mora vsebovati poslovno poročilo proračunskega uporabnika, najdemo v navodilu o pripravi zaključnega računa in metodologiji za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih ter pravilniku o sestavljanju letnih poročil. V poslovnem poročilu posredni uporabnik poroča o uresničitvi ciljev, določenih v finančnem načrtu ali programu dela za preteklo leto in izidih svojega poslovanja ter pri tem oceni svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost (Čižman 2010, 9).

Pri pripravi računovodskih izkazov zavod upošteva splošna pravila o vrednotenju: časovna neomejenost delovanja, dosledno stanovitnost in še posebej strogo nastanek poslovnega dogodka.

3.3.3 Planiranje v javnem zavodu

Posredni uporabnik mora kot sestavni del letnega poročila predložiti tudi poslovno poročilo. V njem poroča o uresničitvi zastavljenih ciljev, določenih v finančnem načrtu za posamezno leto. Torej lahko rečemo, da se pravilnost in uspešnost planiranja odraža v poslovnem poročilu, ki je del letnega poročila. Finančni načrt je po zakonu o javnih financah akt proračunskega uporabnika, s katerim so predvideni njegovi prejemki in izdatki za posamezno leto.

Finančni načrt javnega zavoda je tesno povezan s programom dela javnega zavoda. Program dela določa vsebino (programe, aktivnosti, ukrepe, cilje, rezultate), finančni načrt pa materialni okvir za uresničitev programa dela. Cilji, ki jih postavljamo, morajo biti vezani na rezultate in učinke, ki so količinsko in kakovostno merljivi, da je možno preveriti njihovo uspešnost in učinkovitost. V praksi javnega sektorja je uveljavljen model sistema uravnoteženih kazalnikov, ki so (Horvat 2009b, 11–12):

- ekonomičnost, ki se nanaša na stroške vhodnih resursov,
- učinkovitost, ki je razmerje med inputi in outputi,
- uspešnost, ki prikazuje, do katere mere so outputi realizirani v primerjavi s pričakovanimi cilji.

Program dela vzgojno-izobraževalnega zavoda se imenuje letni delovni načrt. Z njim zavod predvidi načine in čas uresničevanja opredeljenih nalog, ki so zapisane v razvojnem načrtu, predvidi spremljanje realizacije in zagotovi potrebne vire za realizacijo letnega delovnega načrta. V vzgoji in izobraževanju se pojem razvojni načrt uporablja kot sinonim za strateški načrt. Letni delovni načrt pa lahko razumemo kot enoletni akcijski načrt razvojnega načrta zavoda (Krapše 2005, 69–72). Letni delovni načrt je predpisan z zakonom o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja in z zakonom o osnovni šoli. Sprejeti ga mora svet zavoda najkasneje do konca septembra v vsakem šolskem letu.

Zmotno je mišljenje, da je treba planirati le v gospodarstvu. Mogoče je to res držalo v preteklosti. V sedanjem času, ko so javnofinančna sredstva vedno bolj omejena, planiranje tudi v javnem sektorju pridobiva na pomenu, hkrati je tudi zakonsko predpisano.

V vzgoji in izobraževanju se največji problem pri planiranju pojavi zaradi obravnavanja različnih obračunskih obdobij. Kot je bilo že prej omenjeno, morajo vzgojno-izobraževalni zavodi kot posredni proračunski uporabniki, kot sestavni del letnega poročila predložiti tudi poslovno poročilo, v katerem poročajo o uresničitvi zastavljenih ciljev. To pomeni, da v

poslovnem poročilu javnosti predstavijo, v kolikšni meri so izpolnili zastavljene cilje. Vzgojno-izobraževalni zavodi so na tem področju specifični. Letni delovni načrt v vzgoji in izobraževanju se sestavlja za šolsko leto, ki traja od 1. septembra do 31. avgusta prihodnjega leta. Letni delovni načrt za posamezno šolsko leto običajno ni podrobneje finančno ovrednoten, saj je večji del pozornosti namenjen planiranju posameznih sklopov vzgojno-izobraževalne dejavnosti. Finančni načrt pa vsi javni zavodi, torej tudi vzgojno-izobraževalni, po zakonu o javnih financah sestavijo za koledarsko leto, torej za obdobje od 1. januarja do 31. decembra prihodnjega leta.

Konkretno v obravnavanem Zavodu XY ravnateljica pripravi letni delovni načrt za posamezno šolsko leto. V njem je predvidena organizacija ter vsebina in obseg vzgojno-izobraževalnega dela, vsebine in organizacija razširjenega programa (varstvo vozačev, interesne dejavnosti, šole v naravi ...), delo strokovnih organov, program sodelovanja s starši in sodelovanje z okoljem. Finančni načrt za koledarsko leto pa se pripravlja dvakrat, za pripravo je odgovorna finančna služba. Predlog plana za prihodnje koledarsko leto se pripravi praviloma do konca septembra tekočega leta. Občina kot ustanoviteljica namreč pred koncem leta pripravlja svoj proračun in glede na to, da financira precejšen del dejavnosti zavoda, nujno potrebuje podatke o predvidenem obsegu dejavnosti in potrebnih finančnih sredstvih. V tem planu Zavod XY pripravi podatke o realizaciji preteklega leta, oceni realizacije za tekoče leto in planirani realizaciji za prihodnje koledarsko leto. Podatki so prikazani ločeno po posameznih financerjih – državni proračun, občinski proračun in drugih virih. Ta plan zavod pripravi po načelu plačane realizacije. Drugič zavod pripravlja finančni načrt v začetku leta za tekoče leto. Takrat je že znano, koliko sredstev za financiranje dejavnosti ima v svojem proračunu predvidenih občina, torej gre istočasno za uskladitev z občinskim proračunom. Dejansko je to tisti finančni načrt, na podlagi katerega zavod spremlja uresničitev zastavljenih ciljev, saj je sestavljen po načelu fakturirane realizacije, kar je za zavod bolj pregledno in lažje primerljivo.

Seveda se pri planiranju v vzgojno-izobraževalnih zavodih pojavi problem: znano je, kakšen obseg vzgojno-izobraževalne dejavnosti se predvideva do 31. avgusta prihodnjega leta, ne vemo pa, kakšen bo obseg dejavnosti od 1. septembra do 31. decembra prihodnjega leta. Zato je tudi primerjava doseženih rezultatov s predvidenimi bolj zapletena.

4 PREDSTAVITEV ZAVODA XY

Zavod XY je bil ustanovljen z Odlokom o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda 22. 3. 1997, kot datum začetka izvajanja programa je bil določen 1. september 1997 (Uradni vestnik Gorenjske 13/97). Ustanoviteljica je občina.

V sestavo javnega zavoda Zavod XY sodijo:

- matična šola,
- podružnična šola,
- vrtec pri matični šoli,
- vrtec pri podružnični šoli.

Zavod tako s svojo dejavnostjo zadovoljuje potrebe po osnovnošolskem izobraževanju in predšolski vzgoji za celotni šolski okoliš. Zavod zastopa in predstavlja ravnatelj brez omejitev. Organi zavoda so: svet zavoda, ravnatelj, strokovni organi in svet staršev.

Zavod upravlja svet zavoda, ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja (3 člani), predstavniki delavcev (5 članov) in predstavniki staršev (3 člani). Svet odloča z večino glasov svojih članov, mandat članov sveta pa traja štiri leta.

Pedagoški vodja in poslovodni organ je ravnatelj. Ravnatelj organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Ravnatelja imenuje in razrešuje svet zavoda v soglasju z ministrom za šolstvo in šport. Mandat ravnatelja traja pet let.

Strokovni organi v zavodu so: učiteljski zbor, oddelčni učiteljski zbor, razrednik, strokovni aktivni učiteljev, vzgojiteljski zbor in strokovni aktivni vzgojiteljev. Učiteljski in vzgojiteljski zbor sestavljajo strokovni delavci zavoda.

Za organizirano uresničevanje interesa staršev se v zavodu oblikuje svet staršev. Sestavljen je tako, da ima v njem vsak oddelek šole in vrtca po enega predstavnika, ki ga izvolijo starši na roditeljskem sestanku (povzeto iz Odloka o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda 1997).

Osnovni dokument zavoda za enoletno delovanje je letni delovni načrt. V njem je določena vsebina obsega in razporeditev vzgojno-izobraževalnega in drugega dela v skladu s predmetnikom in učnim načrtom ter obseg, vsebina in razporeditev interesnih dejavnosti ter razširjenega programa, s katerim šola zagotavlja zdrav razvoj učencev. Določene so tudi oblike sodelovanja s starši, strokovno izpopolnjevanje zaposlenih, sodelovanje z visokošolskimi in raziskovalnimi inštitucijami, svetovalnimi centri, sodelovanje z zunanjimi sodelavci in druge naloge, potrebne za uresničitev programa šole. Letni delovni načrt je usklajen z vizijo zavoda in razvojnim načrtom.

Vizija zavoda se glasi: S sprejetostjo in sodelovanjem do boljše kakovosti.

4.1 Dejavnost Zavoda XY

Zavod XY je opredeljen kot osnovna šola in opravlja vzgojno-izobraževalno dejavnost. Opravlja dejavnost osnovnošolskega izobraževanja od 1. do 9. razreda obvezne osnovne šole in dejavnost predšolske vzgoje kot dnevno varstvo otrok. Poleg teh dveh osnovnih dejavnosti odlok o ustanovitvi navaja še nekatere druge dejavnosti – priprava in dostava jedi, oddajanje in obratovanje lastnih in najetih nepremičnin, izdajanje revij in periodike, obratovanje objektov za kulturne prireditve, dejavnost knjižnic in obratovanje športnih objektov.

Cilj ustanovitve Zavoda XY je izvajanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja. Dejavnost zavoda je javna služba, katere izvajanje je v javnem interesu.

Zakonu o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Ur. l. RS 12/96), ki ureja pogoje za opravljanje ter določa način upravljanja in financiranja vzgoje in izobraževanja v 2. členu navaja cilje sistema vzgoje in izobraževanja v Sloveniji:

- zagotavljanje optimalnega razvoja posameznika ne glede na spol, socialno in kulturno poreklo, veroizpoved, narodno pripadnost,
- vzgajanje za medsebojno strpnost, razvijanje zavesti o enakopravnosti spolov, spoštovanje drugačnosti, otrokovih in človekovih pravic in temeljnih svoboščin, razvijanje enakih možnosti obeh spolov in razvijanje sposobnosti za življenje v demokratični družbi,
- razvijanje jezikovnih zmožnosti in sposobnosti,
- spodbujanje zavesti o integriteti posameznika,
- razvijanje zavesti o državni pripadnosti in narodni identiteti,
- omogočanje vključevanja v procese evropskega povezovanja,
- uveljavljanje možnosti izbire na vseh ravneh vzgoje in izobraževanja,
- omogočanje vzgoje in izobraževanja, ki ustreza stopnji razvoja posameznika,
- zagotavljanje enakih možnosti za vzgojo in izobraževanje,
- spodbujanje vseživljenjskega izobraževanja,
- omogočanje splošne izobrazbe in pridobitve poklica vsem prebivalcem,
- omogočanje čim višje ravni izobrazbe, razvoja in ustvarjalnosti čim večjemu deležu prebivalcev.

Zavod torej opravlja dejavnost osnovnošolskega izobraževanja (šola) in dejavnost predšolske vzgoje (vrtec) kot javno službo. Poleg javne službe zavod izvaja tudi dejavnost prodaje storitev na trgu, vendar v zelo majhnem obsegu. V okviru tržne dejavnosti se izvaja oddajanje prostorov in športnih objektov v uporabo lokalnim društvom in posameznikom v popoldanskem času ter priprava prehrane za zaposlene.

Poglavitni cilj tržne dejavnosti v javnih zavodih ne sme biti doseganje čim večjega dobička, temveč dopolnitev temeljne dejavnosti, izboljšanje kakovosti opravljanja te dejavnosti ter zmanjšanje porabe javnih sredstev (Suhadolnik 2009, 21).

Zakon o računovodstvu določa, da morajo javni zavodi ločeno izkazovati prihodke in odhodke od opravljanja javne službe od prihodkov in odhodkov tržne dejavnosti. Temu je namenjen tudi poseben računovodski izkaz, to je »Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti«. Poleg tega je za potrebe notranjega poročanja in za potrebe poročanja ustanovitelju treba ločeno spremljati tudi dejavnosti šole in vrtca, prav tako je treba pripraviti finančni načrt za vsako dejavnost posebej. To v zavodu z računovodskega stališča predstavlja precej težav, saj se obe dejavnosti izvajata v skupnih prostorih, uporablja se ista oprema, tudi nekateri zaposleni opravljajo delo v obeh dejavnostih. Pri ločenem spremljanju prihodkov načeloma ni težav, saj je že iz namena nakazila jasno, na katero dejavnost se nanaša. Problem pa se pojavi pri delitvi skupnih stroškov (ogrevanje, elektrika, komunalne storitve itd.). Verjetno bi za razdelitev lahko uporabili zelo različna sodila (uporabna površina, prostornina, število oddelkov ipd.). Do najbolj pravilnih podatkov bi prišli, če bi imeli nameščene odštevalne števec vsaj pri tistih stroških, kjer je takšno merjenje možno (npr. voda, elektrika). Ker tega ni, je zavod določil lastna sodila in z njimi seznanil tudi ustanovitelja.

V nadaljevanju bo podrobneje opisana posamezna dejavnost, način financiranja in prikazana struktura prihodkov in odhodkov posamezne dejavnosti.

4.2 Osnovnošolska dejavnost Zavoda XY – šola

Izvajanje osnovnošolske dejavnosti je opredeljeno v Zakonu o osnovni šoli (Ur. l. RS 12/96). V zakonu so opredeljeni tudi cilji osnovnošolskega izobraževanja, ki so povzeti iz ciljev sistema vzgoje in izobraževanja, kot jih določa Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Ur. l. RS 12/96). Ta zakon ureja tudi financiranje osnovnošolske dejavnosti. V Sloveniji traja osnovnošolska obveznost devet let. Šolsko leto traja od 1. septembra do 31. avgusta, pouk traja največ 38 tednov.

Zavod XY s svojo osnovnošolsko dejavnostjo zadovoljuje potrebe po osnovnošolskem izobraževanju na območju treh krajevnih skupnosti. Posebnost šolskega okoliša je v tem, da se razprostira po velikem in hribovitem področju. Učenci se tako v matično šolo kot na podružnico vozijo s kombiji in avtobusi, kar predstavlja dodatne težave pri organizaciji dela. Zgovoren je podatek, da je učencev vozačev kar 70 %. Osnovnošolska dejavnost na matični šoli se izvaja praviloma v dveh oddelkih posameznega razreda in poteka od 1. do 9. razreda. Normativ za oblikovanje drugega oddelka posameznega razreda je več kot 28 učencev. Zato se število oddelkov v posameznih šolskih letih lahko razlikuje (razlika je za en ali dva oddelka). Na podružnični šoli pa se zaradi premajhnega števila učencev oblikujeta dva ali trije kombinirani oddelki (odvisno od števila učencev), dejavnost poteka od 1. do 5. razreda. Od 6.

razreda dalje vsi učenci celotnega šolskega okoliša obiskujejo matično šolo. Vsi oddelki na obeh šolah imajo pouk v eni izmeni. Organizirano je tudi podaljšano bivanje učencev od 1. do 5. razreda, število oddelkov podaljšanega bivanja je odvisno od števila vpisanih otrok, ki potrebujejo podaljšano varstvo.

Preglednica 2: Število oddelkov in število učencev v šolskem letu

Šolsko leto	Št. oddelkov – matična šola	Št. učencev – matična šola	Št. oddelkov – podružnica	Št. učencev – podružnica
2006 / 2007	16	295	3	35
2007 / 2008	15	293	3	35
2008 / 2009	17	316	3	32
2009 / 2010	17	301	2	28

Vir: Zavod XY 2006, 2007, 2008 in 2009.

Kot je razvidno iz preglednice 2, se število oddelkov in učencev bistveno ne spreminja, kar pomeni, da v občini število otrok, starih od šest do petnajst let, ostaja na približno enaki ravni.

Izvajanje osnovnošolske dejavnosti kot javne službe se financira iz državnega in občinskega proračuna, prispevkov staršev za opravljene storitve in iz drugih virov.

4.2.1 *Financiranje iz državnega proračuna*

Izvajanje osnovnošolske dejavnosti se financira iz državnega proračuna preko Ministrstva za šolstvo in šport v skladu s standardi in normativi za izvajanje obveznega programa osnovne šole. Financiranje je urejeno tako, da šola določene prihodke prejema mesečno po dvanajstinah, nekatere trikrat letno, pri nekaterih pa je izplačilo izvedeno enkrat letno. V okviru rednega financiranja iz državnega proračuna šola prejema sredstva za:

- bruto plače zaposlenih, povračila stroškov v zvezi z delom, regres za letni dopust, odpravnine in jubilejne nagrade za zaposlene na podlagi potrjene sistemizacije delovnih mest v skladu s kolektivno pogodbo za javni sektor in kolektivno pogodbo za dejavnost vzgoje in izobraževanja na podlagi mesečnega zahtevka,
- splošne materialne stroške za potrebe izvajanja pouka mesečno – šola prejme 963,87 EUR na redni oddelek in 38,29 EUR na učenca ter 289,44 EUR na oddelek podaljšanega bivanja in 11,78 EUR na učenca v oddelkih podaljšanega bivanja,
- izvedbo tečaja plavanja v 3. razredu osnovne šole mesečno – šola prejme 19,15 EUR na učenca 3. razreda,
- nadarjene učence mesečno – šola prejme 17,28 EUR na učenca 4. razreda,
- učila in učne pripomočke štirimesečno – šola prejme 308,87 EUR na redni oddelek in 92,67 EUR na oddelek podaljšanega bivanja,
- izobraževanje strokovnih delavcev štirimesečno – šola prejme 316,85 EUR na redni oddelek in oddelek podaljšanega bivanja,

- ekskurzije učencev štirimesečno – šola prejme 23,00 EUR na oddelek od 1. do 4. razreda in 138,00 EUR na oddelek od 5. do 9. razreda,
- zdravstvene preglede zaposlenih letno – šola prejme 36,98 EUR na redni oddelek in 27,73 EUR na oddelek podaljšanega bivanja,
- izobraževanje drugih delavcev letno – šola prejme 68,19 EUR na redni oddelek,
- šolo v naravi za učence 4. razreda na podlagi zahtevka,
- obrabnino učbenikov na podlagi zahtevka,
- regresirano prehrano učencev mesečno – šola prejme 0,60 EUR na učenca, ki je upravičen do subvencije, za dneve pouka. Število učencev, ki so upravičeni do subvencije je določeno v skladu s Pravilnikom o subvencioniranju šolske prehrane.

Navedene cene materialnih stroškov veljajo od 1. januarja 2008 dalje.

Poleg rednih prihodkov za izvajanje dejavnosti šola s strani Ministrstva za šolstvo in šport občasno prejme tudi druga sredstva, ki so določena s sklepom ministra (npr. sredstva za kulturne dejavnosti, sredstva za kritje stroškov v zvezi z gripo v lanskem letu) ali sredstva preko razpisov (npr. za nakup računalniške opreme, laboratorijske opreme itd.).

4.2.2 Financiranje iz občinskega proračuna

V skladu z 82. členom Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Ur. l. RS 12/96) se osnovnim šolam iz sredstev lokalne skupnosti v skladu z normativi zagotavljajo:

- sredstva za plačilo stroškov za uporabo prostora in opreme,
- sredstva za investicijsko vzdrževanje nepremičnin in opreme,
- sredstva za dodatne dejavnosti osnovne šole,
- sredstva za investicije.

Poleg tega občina glede na svoje finančne zmožnosti namenja zavodu še dodatna sredstva. Dodatno financiranje je v veliki meri odvisno od posluha, ki ga ima občina do izvajanja osnovnošolske dejavnosti. V medijih velikokrat zasledimo informacije, da nekatere občine niso sposobne poskrbeti niti za osnovne pogoje in se lahko zgodi tudi, da je ogroženo zdravje učencev in zaposlenih.

V Zavodu XY je financiranje osnovnošolske dejavnosti urejeno s pogodbo o sofinanciranju dejavnosti, sklenjeno med občino ustanoviteljico in zavodom za posamezno proračunsko oziroma koledarsko leto. Občina ustanoviteljica tako namenja sredstva za dodatne dejavnosti osnovne šole, in sicer za:

- varstvo vozačev pred in po pouku – na ta način je poskrbljeno za večjo varnost učencev vozačev,
- zdravstveno telesno vzgojo za učence, ki potrebujejo dodatne gibalne vaje,

- dodatne interesne dejavnosti – občina spodbuja predvsem učenje klekljanja, največ zanimanja med učenci pa je za tečaj računalništva,
- tekmovanja učencev – učenci se udeležujejo različnih športnih in drugih tekmovanj v okviru šole, regije in države, kar je povezano s precejšnjimi stroški prevozov,
- raziskovalno delo učencev – učenci osmih in devetih razredov se vsako leto vključijo v izdelavo raziskovalnih nalog z različnih področij, prispevek občine pa je običajno porabljen za nagrade najboljšim mladim raziskovalcem,
- udeležbo učencev na mednarodnih projektih (Unicef),
- sofinanciranje šole v naravi za učence tretjega, šestega, sedmega in osmega razreda – na ta način se zmanjša prispevek staršev za udeležbo njihovih otrok v šoli v naravi.

Sredstva za investicije in investicijsko vzdrževanje objektov in opreme zagotavlja občina na podlagi potreb, ki jih šola opredeli v svojih finančnih načrtih za prihodnje leto.

Sredstva za plačilo stroškov za uporabo prostora in opreme občina zagotavlja na podlagi mesečnih zahtevkov. V letu 2008 je bil dosežen dogovor, da občina pokriva dejansko nastale materialne stroške v posameznem mesecu in ne dvanajstine predvidenih sredstev na proračunski postavki. V obdobju dveh let se je potrdilo, da je ta rešitev zelo dobra, saj šola prejme sredstva takrat, ko so stroški dejansko nastali. S tem je zagotovljena boljša likvidnost. Šola občini mesečno izstavi zahtevek, na katerega vključi vse račune preteklega meseca za tiste stroške, ki jih krije lokalna skupnost. Pri tem je treba opozoriti na dejstvo, da so mnenja o tem, kateri materialni stroški naj se krijejo iz državnega in kateri iz občinskega proračuna, zelo različna. Če izhajamo iz predpostavke, da je občina lastnik objektov in opreme, ki jo ima zavod v upravljanju, lahko rečemo, da je občina dolžna pokriti vse stroške, ki nastanejo pri uporabi te opreme in objektov. V Zavodu XY je z občino dogovorjeno, da se v občinskem proračunu zagotovijo sredstva za kritje stroškov elektrike, varnostne službe, porabljene vode in odvoza smeti, kurilnega olja in vzdrževanja kurilnih naprav, zavarovanja objektov in opreme, tekoče vzdrževanje objektov in tekoče vzdrževanje tiste opreme, ki ni neposredno vezana na izvajanje pouka.

4.2.3 Prispevki staršev za izvajanje osnovnošolske dejavnosti

V skladu z Zakonom o zavodih (Ur. l. RS 12/91) se javni zavodi financirajo tudi s plačili storitev. Čeprav Ustava Republike Slovenije govori o brezplačni osnovni šoli, vemo, da temu ni tako. Seveda starši ne plačujejo neposredno izvajanja dejavnosti, financirajo pa številne dodatne programe, ki so vključeni v vzgojno-izobraževalni proces in so torej del obveznega programa. Nekatere stroške starši financirajo v celoti, druge sofinancirata država ali občina in starši plačajo le razliko do polne cene.

Največji del stroškov, ki jih plačujejo starši, je povezan s šolsko prehrano. Šola je dolžna učencem omogočiti šolsko malico v času pouka. Ministrstvo za šolstvo in šport sicer prispeva

določena sredstva za regresiranje šolske prehrane, vendar je do te subvencije upravičeno le majhno število učencev. 1. septembra 2010 je sicer začel veljati nov zakon o šolski prehrani, ki vsem učencem regresira 2/3 cene šolske malice, glede na socialno stanje družine lahko tudi več. S tem zakonom se bo breme staršev iz naslova šolskih malic bistveno zmanjšalo. Poleg šolskih malic šole učencem običajno nudijo tudi kosila (Ministrstvo za šolstvo in šport 2008).

Poleg stroškov, povezanih s prehrano učencev, starši plačujejo še celo vrsto drugih stroškov, ki so del obveznega programa: vstopnine za udeležbo na naravoslovnih, tehničnih in kulturnih dnevih, ekskurzije, šole v naravi, likovni material. Zelo velik strošek je povezan tudi s prevozom učencev na vse te dejavnosti, zlasti za šole, ki so oddaljen od mestnih središč.

4.2.4 *Financiranje dejavnosti iz drugih virov*

Osnovnošolska dejavnost se financira tudi iz drugih virov in iz opravljanja tržne dejavnosti.

Iz drugih virov Zavod XY pridobiva naslednje prihodke:

- prihodke iz naslova prodaje odpadnega papirja (vsako leto šola organizira zbiralno akcijo, prihodki od zbranega papirja se namenijo socialno šibkim učencem),
- prihodke iz naslova prodaje izdelkov učencev (učenci v prednovoletnem času izdelujejo voščilnice, v okviru raznih dejavnosti in krožkov pa tudi različne druge izdelke, ki jih prodajo na bazarju – zbrana sredstva se prav tako preko šolskega sklada namenijo socialno šibkim učencem),
- donacije,
- prejete obresti,
- izredne prihodke.

Iz naslova opravljanja tržne dejavnosti Zavod XY pridobiva prihodke:

- od uporabe prostorov (oddajanje športne dvorane in učilnic v uporabo lokalnim društvom in posameznikom v popoldanskem času in v času počitnic),
- od priprave malic za zaposlene med delovnim časom.

Uporaba prostorov zunanjim uporabnikom se zaračunava v skladu s pogodbo mesečno ali enkratno na podlagi cenika, ki ga je določila občina ustanoviteljica v soglasju z zavodom. V ceno je vključeno: ogrevanje, elektrika, čistila in toaletni material, poraba vode in del stroškov dela tistih delavcev, ki opravljajo delo v športni dvorani. Cena malice za zaposlene je oblikovana na podlagi priporočil za oblikovanje cen prehranskih obrokov ekonomskih programov. V ceno prehranskega obroka za zaposlene so poleg stroškov živil vključeni še stroški dela zaposlenih, stroški energije, čistil in drugi materialni stroški.

Delež financiranja iz drugih virov je zelo majhen, kar bo razvidno tudi iz kasneje prikazanih preglednic o strukturi prihodkov.

4.3 Predšolska dejavnost Zavoda XY – vrtec

Krovni zakon, ki ureja predšolsko vzgojo je Zakon o vrtcih (Ur. l. RS 12/96). Temeljne naloge vrtca so pomoč staršem pri celoviti skrbi za otroke, izboljšanje kakovosti življenja družin in otrok ter ustvarjanje pogojev za razvoj otrokovih telesnih in duševnih sposobnosti.

Predšolska vzgoja v vrtcu poteka v dveh starostnih obdobjih:

- prvo starostno obdobje – za otroke od enega leta do treh let starosti,
- drugo starostno obdobje – za otroke od tretjega leta starosti do vstopa v šolo.

Po Zakonu o vrtcih lahko vrtec glede na trajanje izvaja dnevne programe, poldnevne programe in krajše programe. Vzgojno delo poteka v oddelkih prvega in drugega starostnega obdobja ter v kombiniranih oddelkih, kamor so vključeni otroci obeh starostnih obdobj. Število otrok v posameznem oddelku je predpisano z zakonom in s sklepom občine ustanoviteljice, prav tako je predpisano število zaposlenih. Vzgojno delo v oddelku vrtca opravljata vzgojiteljica in pomočnica vzgojiteljice, vsaka v predpisanem številu ur dnevno.

Temeljne naloge vrtca v okviru Zavoda XY se uresničujejo s programi, ki jih določa zakon in so zasnovani v skladu s cilji in smernicami predpisanega kurikulumu za vrtce. To je nacionalni program in predstavlja strokovno podlago za delo v javnih vrtcih. V njem so opredeljena temeljna načela in cilji predšolske vzgoje. Oblikovan je na osnovi sodobnih spoznanj, da otrok dojema in razume svet celostno, da se razvija in uči v aktivni povezavi s socialnim in fizičnim okoljem ter si v interakciji z otroki in odraslimi razvija lastno družbenost in individualnost. Omogoča večjo individualnost in upoštevanje zasebnosti otrok, reorganizira čas, prostor in opremo v vrtcu. Poudarek je tudi na boljšem medsebojnem informiranju in sodelovanju s starši.

Naloge in cilji obravnavanega vrtca, navedeni v letnem delovnem načrtu, so:

- ustvarjanje pogojev za dobro klimo in kulturo medsebojnih odnosov ter nudenje možnosti za strokovno in osebnostno rast zaposlenih,
- podpiranje vrednot, kot so: zdrav in zadovoljen otrok in delavec, odgovornost in pravičnost do vseh otrok, staršev in sodelavcev, spoštovanje, strokovnost in sodelovanje,
- skrb za zdravo, varno, ustvarjalno in spodbudno učno okolje za učenje in razvoj potencialov vseh otrok ter zagotavljanje ustreznih življenjskih in delovnih pogojev,
- razvijanje demokratičnih medsebojnih odnosov, ki spodbujajo zavedanje lastne identitete in kulture ter spoznavanje in sprejemanje drugih kultur,
- skrb za medsebojno povezovanje in sodelovanje z družinami in širšo skupnostjo.

Pri tem je pomembno, da je otroška igra tista dejavnost, ki na najbolj naraven način zaokrožuje temeljna načela vzgoje, ki jih vrtec upošteva pri izvajanju svoje dejavnosti.

Občina ustanoviteljica zglejno skrbi za to, da je predšolska vzgoja omogočena čim večjemu številu otrok. Število staršev, ki želijo vključiti otroka v vrtec, se iz leta v leto povečuje, in trenutno je še poskrbljeno za to, da mesto v vrtcu dobijo vsi otroci, za katere so starši oddali vlogo za sprejem otroka v vrtec. V vrtec so pretežno vključeni otroci, ki imajo stalno bivališče v občini ustanoviteljici, nekaj otrok prihaja tudi iz drugih občin. Iz spodnje preglednice je razvidno, da je delež vključenih otrok iz drugih občin v zadnjih štirih letih (september 2006–september 2009) znašal povprečno dobrih 14 % vseh vključenih otrok. Ostali otroci (86 %) prihajajo iz domače občine.

Preglednica 3: Število oddelkov in otrok, vključenih v vrtec

Šolsko leto	Število oddelkov	Število otrok skupaj	Število otrok iz občine ustanoviteljice	Število otrok iz drugih občin
2006 / 2007	5 oddelkov	93 otrok	83 otrok	10 otrok
2007 / 2008	6 oddelkov	113 otrok	89 otrok	24 otrok
2008 / 2009	7 oddelkov	130 otrok	109 otrok	21 otrok
2009 / 2010	10 oddelkov	174 otrok	156 otrok	18 otrok

Vir: Zavod XY 2006, 2007, 2008 in 2009.

Iz preglednice 3 je razvidno, da se število vključenih otrok iz leta v leto povečuje, saj se je v zadnjih štirih letih povečalo iz 93 otrok na 174 otrok, torej kar za 87 %. Deloma je povečano število vpisanih otrok posledica sprememb zakona o vrtcih s 1. 9. 2008, po katerem država sofinancira plačilo staršev za drugega in nadaljnje otroke, vključene v vrtec. V večji meri pa je povečan vpis v vrtec posledica večje rodnosti, saj občina ustanoviteljica velja za občino z eno najvišjih stopenj rodnosti v državi. V zadnjem času se kaže tudi trend priseljevanja novih družin na območje občine. Podatki so sicer prikazani za mesec september posameznega šolskega leta, vendar med šolskim letom do bistvenih sprememb ne prihaja.

Programi predšolske vzgoje Zavoda XY se financirajo iz:

- javnih sredstev (državni in občinski proračun),
- plačil staršev,
- donacij in drugih virov.

Cene posameznih programov so določene na podlagi Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (Ur. l. RS 97/03). Kot elementi za oblikovanje cen programov se upoštevajo: stroški dela, stroški materiala in storitev ter stroški živil za otroke. Stroški dela se obračunajo le za število zaposlenih, potrebnih za izvajanje programa v skladu s predpisanimi normativi, pri čemer je treba upoštevati optimalno organizacijo dela. Med elemente cene programa ne spadajo: stroški dela za zaposlene, ki presegajo normative, stroški za investicijsko vzdrževanje in investicije in vsi drugi stroški, ki niso neposredno povezani z izvajanjem programa v okviru javne službe. Stroške, ki niso

elementi za izračun cen programov, krije občina ustanoviteljica v skladu s pogodbo o izvajanju financiranja dejavnosti predšolske vzgoje.

Javno dostopni podatki kažejo, da so razlike v cenah programov po posameznih občinah zelo velike. Objavljeni podatek o potrjenih cenah programov v vrtcih po občinah na dan 1. februarja 2010 kaže naslednjo sliko:

- cena programa za prvo starostno obdobje: najvišja znaša 562,06 EUR v občini Piran in najnižja 330,50 EUR v občini Kanal,
- cena programa za drugo starostno obdobje: najvišja znaša 476,94 EUR v Bistrici ob Sotli in najnižja 266,23 EUR v občini Kanal,
- cena programa za kombinirani oddelek: najvišja znaša 476,94 EUR v Bistrici ob Sotli in najnižja 274,00 EUR v občini Hodoš (Potrjene cene programov v vrtcih 2010).

Podatki so presenetljivi, saj so razlike zelo velike – razlika med najvišjo in najnižjo ceno programa v prvem starostnem obdobju je 70 %, v drugem starostnem obdobju 79 %, v kombiniranem oddelku pa 74 %. Pri takšnih razlikah se upravičeno pojavlja vprašanje, kaj je razlog za takšne razlike v cenah programov. Ali vrtci oziroma posledično občine pri določanju cene programov ne upoštevajo vseh določil iz pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih ali je razlog varčevanje na strani občin oziroma na drugi strani ali so nekatere občine pripravljene s ceno programa financirati dodatne storitve?

V naslednjih dveh preglednicah je prikazana primerjava cen programov v vrtcu Zavoda XY v primerjavi s povprečnimi cenami v državi na dan 1. februarja 2006 in 1. februarja 2010.

Preglednica 4: Cene programov predšolske vzgoje na dan 1. 2. 2006

Vrsta programa	Cena v Zavodu XY	Povprečna cena v RS
Oddelek 1. starostnega obdobja	365,82 EUR	424,13 EUR
Oddelek 2. starostnega obdobja	266,32 EUR	300,61 EUR

Vir: Ministrstvo za šolstvo in šport 2006, Občina XY 2006.

Preglednica 5: Cene programov predšolske vzgoje na dan 1. 2. 2010

Vrsta programa	Cena v Zavodu XY	Povprečna cena v RS
Oddelek 1. starostnega obdobja	424,53 EUR	455,57 EUR
Oddelek 2. starostnega obdobja	304,67 EUR	338,83 EUR
Kombinirani oddelek	341,77 EUR	376,22 EUR

Vir: Ministrstvo za šolstvo in šport 2010, Občina XY 2008.

Iz podatkov v preglednicah 4 in 5 je razvidno, da se cene programov predšolske vzgoje v Zavodu XY počasi približujejo republiškem povprečju, saj znaša na dan 1. februarja 2010 cena programa za prvo starostno obdobje 93 % povprečne cene v državi, za drugo starostno obdobje 90 % povprečne cene in za kombinirani oddelek 91 % povprečne cene programa v

Republiki Sloveniji. Po podatkih iz leta 2006 so bila odstopanja cen programov v vrtcu XY večja, saj je cena programa za prvo starostno obdobje znašala le 86 % povprečne cene, za drugo starostno obdobje pa 89 % povprečne cene programa v Republiki Sloveniji.

4.3.1 *Financiranje predšolske dejavnosti iz javnih sredstev*

Večji del predšolske dejavnosti se financira iz občinskega proračuna. Iz proračuna občine, v kateri imajo otrokovi starši stalno bivališče, se zagotavljajo sredstva v višini razlike med ceno programov in plačilom staršev. Občina ustanoviteljica pa poleg razlike v ceni programov vrtcu zagotavlja tudi:

- sredstva za investicije in investicijsko vzdrževanje ter
- stroške drugih dejavnosti, ki niso všteti v ceno programa.

V skladu s pogodbo o financiranju predšolske vzgoje občina kot stroške, ki niso všteti v ceno programa, krije: stroške delavcev, ki presegajo standarde in normative, stroške, ki nastanejo kot razlika med dejanskim številom otrok v oddelku in najvišjim predpisanim normativom, nadomeščanje delavcev zaradi bolniške odsotnosti, sofinanciranje daljših upravičenih odsotnosti otrok in izpad dohodka zaradi izpisov otrok v času poletnih počitnic.

S spremembo Zakona o vrtcih (Ur. l. RS 25/08) je od 1. septembra 2008 dalje v financiranje predšolske vzgoje vključena tudi država, konkretno Ministrstvo za šolstvo in šport. Ministrstvo tako zagotavlja vrtcu sredstva za sofinanciranje plačil staršem, ki imajo v vrtec vključenega več kot enega otroka. Na ta način se je zmanjšala finančna obremenitev staršev za plačilo oskrbnine v vrtcu. Verjetno drži dejstvo, da se je tudi zaradi tega povečalo število staršev, ki želijo vpisati svoje otroke v vrtec. V praksi namreč niso redki primeri, ko imajo starši možnost varstva otroka doma (brezposelnost, porodniški dopust ...), pa kljub temu otroka vpišejo v javni vrtec.

4.3.2 *Plačila staršev za izvajanje predšolske dejavnosti*

Osnova za plačilo staršev je cena programa, v katerega je vključen otrok. Cena programa obsega stroške vzgoje, varstva in prehrane v vrtcu, ne pa tudi sredstev za investicije in investicijsko vzdrževanje.

Plačilo staršev določi občina na podlagi lestvice, ki starše razvršča v plačilne razrede, pri čemer se upošteva dohodek na družinskega člana v primerjavi s povprečno plačo v RS in premoženje družine. V posameznem plačilnem razredu starši plačajo določen odstotek od cene programa, seveda le za prvega vključenega otroka. Za drugega in naslednje otroke namreč oskrbnino namesto staršev plača Ministrstvo za šolstvo in šport. Starši morajo vlogo za uveljavljanje znižanega plačila oddati na občino, v kateri imajo stalno prebivališče, za vsako koledarsko leto posebej. Pri izračunu se upoštevajo dohodki preteklega leta. Starši so

tako uvrščeni v posamezne dohodkovne razrede, na podlagi tega pa se jim določi plačilni razred. Najvišje plačilo staršev znaša 80 % cene programa, v katerega je vključen otrok. Plačilo staršev je določeno po lestvici, ki je prikazana v preglednici 6.

Preglednica 6: Razvrstitev staršev v plačilne razrede

Plačilni razred	Bruto mesečni dohodek na družinskega člana v % od bruto povprečne plače v RS v preteklem koledarskem letu	Plačilo v % od cene programa
1.	Do 25 %	10 %
2.	Nad 25 % do 35 %	20 %
3.	Nad 35 % do 45 %	30 %
4.	Nad 45 % do 55 %	40 %
5.	Nad 55 % do 70 %	50 %
6.	Nad 70 % do 90 %	60 %
7.	Nad 90 % do 110 %	70 %
8.	Nad 110 %	80 %

Vir: Pravilnik o plačilih staršev za programe v vrtcih 2006.

V preglednici 7 je prikazano, kakšna je razvrstitev staršev v plačilne razrede v obravnavanem vrtcu. Prikazano je povprečno stanje na dan 1. septembra posameznega leta.

Preglednica 7: Povprečna odločba staršev za plačilo oskrbnine v vrtcu

Leto	Povprečna odločba staršev za mesec september posameznega leta
2006	26,02 % cene programa
2007	26,78 % cene programa
2008	26,35 % cene programa
2009	29,57 % cene programa

Vir: Zavod XY 2006a, 2007a, 2008a, 2009a.

Poleg osnovnega programa vzgoje in varstva se v vrtcu v skladu z letnim delovnim načrtom izvajajo tudi druge dodatne in nadstandardne dejavnosti. Delno se izvajajo integrirano z osnovnim programom, delno pa se organizirajo za manjše skupine otrok in se v celoti financirajo s plačili staršev. Take dejavnosti so lutkovni abonma, plavalni tečaj, tečaj rolanja, smučarski tečaj, plesni tečaj, letovanje na morju itd.

4.3.3 Financiranje predšolske dejavnosti iz drugih virov

Pri zagotavljanju sredstev iz drugih virov obravnavani vrtec pravzaprav nima veliko možnosti. V okviru javne službe vodstvu vrtca občasno uspe pridobiti kakšno donacijo za prevoz otrok na letovanje na morju, pred novim letom otroci skupaj z vzgojiteljicami in pomočnicami izdelujejo novoletne voščilnice in jih ponudijo staršem na bazarju, otroci ob

pomoči staršev zbirajo star papir. Iz naslova dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu vrtec prihodkov ne pridobiva.

4.4 Organizacija računovodstva v Zavodu XY

Zavod XY ima sprejet Pravilnik o računovodstvu, ki ga je potrdil svet zavoda. S pravilnikom zavod določa organizacijo računovodstva, pravice, obveznosti in odgovornosti pooblaščenih oseb za izvajanje poslovanja zavoda ter za izvajanje nalog računovodstva. Zavod organizira in vodi računovodstvo v skladu z določili zakona o javnih financah, zakona o računovodstvu, Slovenskih računovodskih standardov in drugih predpisov ter pravilnika o računovodstvu. Zaposleni v računovodstvu pri svojem delu upoštevajo kodeks računovodskih načel in kodeks poklicne etike računovodij.

Računovodstvo zavoda je organizirano v okviru splošne dejavnosti zavoda. V okviru računovodstva se opravljajo vse funkcije računovodstva, torej knjigovodstvo oziroma računovodsko obračunavanje, računovodsko predračunavanje, delno računovodsko nadziranje, računovodsko analiziranje in kot sestavina vseh funkcij informiranje notranjih in zunanjih uporabnikov.

Kot določeni uporabnik enotnega kontnega načrta Zavod XY vodi poslovne knjige v skladu z zakonom o računovodstvu in uporablja enotni kontni načrt za proračunske uporabnike. Poslovne knjige se vodijo po načelu dvostavnega knjigovodstva. Zavod vodi računovodstvo po dveh načelih, po načelu fakturirane realizacije in po načelu plačane realizacije.

V okviru zavoda se vodi finančno in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo spremlja stanja sredstev, terjatev in obveznosti ter poslovnega izida celotnega zavoda. Stroškovno računovodstvo pa spremlja stroške in prihodke posameznih dejavnost, ki se izvajajo v okviru zavoda. Stroški in prihodki zavoda se spremljajo po vrstah, ločeno za posamezno dejavnost (šolo in vrtec).

4.4.1 Delitev stroškov in prihodkov na javno in tržno dejavnost

Delitev na javno in tržno dejavnost v zavodu ne predstavlja večjih težav, saj zavod kot dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu opravlja le oddajo prostorov v uporabo zunanjim uporabnikom in pripravo prehrane med delom za zaposlene. Na strani prihodkov torej brez težav lahko ugotovimo, kateri prihodki so ustvarjeni z opravljanjem tržne dejavnosti. Pri razmejevanju odhodkov, ki se nanašajo na dejavnost javne službe oziroma na tržno dejavnost, pa se Zavod XY poslužuje 23. člena Pravilnika o sestavljanju letnih poročil (Ur. l. RS 115/02), po katerem se podatki o odhodkih po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotovijo na podlagi sodil pristojnega ministrstva. Če ni ustrežnejšega, se kot sodilo lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste

dejavnosti. Ker nobeno ministrstvo ni predložilo ustrežnejših sodil, zavod kot sodilo za razmejitev stroškov uporabi razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe in tistimi, doseženimi pri prodaji blaga in storitev na trgu.

Celotna tržna dejavnost Zavoda XY se izvaja v okviru osnovnošolske dejavnosti.

4.4.2 Delitev stroškov in prihodkov na dejavnost šole in vrtca

Zavod opravlja dve dejavnosti javne službe – dejavnost osnovne šole in dejavnost vrtca. Vsako dejavnost je treba spremljati posebej, tudi finančni načrt mora biti pripravljen za vsako dejavnost posebej, to pa za računovodstvo predstavlja kar zahtevno nalogo.

Pri razmejevanju prihodkov ni težav, saj je jasno definirano, na katero dejavnost (šolo ali vrtec) se posamezen prihodek nanaša. Dilema se mogoče pojavi le pri finančnih in izrednih prihodkih. Razmejevanje odhodkov je zahtevnejše. Še najbolj enostavna je delitev stroškov dela, saj je že iz pogodb o zaposlitvi razvidno, kakšno delo in v kateri dejavnosti posameznik delo opravlja, torej tudi, iz katere dejavnosti se financirajo stroški plač. Večjo težavo predstavlja delitev drugih stroškov, za katere ni možno ugotoviti, na katero dejavnost se nanašajo oziroma je jasno, da se nanašajo na obe dejavnosti. Izvajanje obeh dejavnost je namreč zelo prepleteno, tudi finančna sredstva se večkrat prelivajo iz ene dejavnosti v drugo. Obe dejavnosti se izvajata z uporabo iste opreme, v isti stavbi. Za razdelitev stroškov na dejavnost šole in vrtca bi lahko uporabili zelo različna sodila, praktično za vsako vrsto stroškov drugačnega (površina, prostornina, število otrok, število oddelkov ...). To bi zadevo naredilo zelo nepregledno in zapleteno. Tudi s strani pristojnih ministrstev ali ustanovitelja ni nikakršnih navodil, kako deliti stroške v primeru izvajanja več dejavnosti javne službe.

Zato je zavod oblikoval lastna sodila in z njimi seznanil svet zavoda in ustanovitelja. Stroške, pri katerih ni možno ugotoviti, na katero dejavnost javne službe se nanašajo oziroma se nanašajo na obe dejavnosti, zavod deli po kriteriju števila oddelkov v šoli in v vrtcu. Število oddelkov je namreč edini oprijemljivi podatek, ki je uporaben za večji del skupnih stroškov (elektrika, ogrevanje, voda, zavarovanje, varovanje objektov, toaletne potrebščine, pisarniški material ter drugi skupni in splošni stroški). Glede na to, da se število oddelkov spreminja v posameznem šolskem letu, se tudi deleži oziroma ključi za delitev stroškov spremenijo vsako leto 1. septembra in veljajo do 31. avgusta prihodnjega leta.

5 ANALIZA POSLOVANJA

Računovodska analiza je ena od štirih funkcij računovodstva. Šele, ko je opravljena tudi računovodska analiza, je naloga računovodstva opravljena v celoti.

V splošnem pomeni analiziranje oziroma proučevanje podrobno spoznavanje bistva nečesa, njegove ugodnosti ali kakovosti in tudi oblikovanje predlogov za izboljšave (Dvoršak Bugarija 2009, 30). O računovodski analizi govori tudi SRS 29, ki pravi, da računovodsko analiziranje pomeni razčlenjevanje odmikov obračunskih računovodskih podatkov od sodil za njihovo presojanje. Pri tem gre za razčlenitev razlogov za odmike in oblikovanje predlogov za ukrepanje. Dosežene oziroma uresničene računovodske podatke presojamo glede na načrtovane podatke ali uresničene računovodske podatke primerjamo z enakovrstnimi podatki za pretekla obdobja.

Cilj analiziranja in izdelovanja poslovnih analiz mora biti usmerjen v sprotno in nenehno spremljanje ugodnosti in kakovosti poslovanja. To potrebujejo uporabniki informacij, da lahko ugotavljajo stopnjo uresničevanja zastavljenega delovanja in ukrepajo, ko so, če so, ugotovljena odstopanja (Dvoršak Bugarija 2009, 30).

Računovodsko analiziranje je tesno povezano tudi z računovodskim informiranjem. Končni namen vsake analize so namreč ustrezne informacije, ki kažejo na razloge za morebitna odstopanja in pomagajo pri sprejemanju prihodnjih odločitev. Pri podajanju računovodskih informacij morajo biti upoštevana načela razumljivosti, ustreznosti, zanesljivosti in primerljivosti. V okviru računovodskega analiziranja SRS 29 obravnava naslednje skupine kazalnikov: kazalniki stanja financiranja, kazalniki stanja investiranja, kazalniki vodoravnega finančnega ustroja, kazalniki obračanja, kazalniki gospodarnosti, kazalniki donosnost in kazalniki dohodkovnosti.

Vsak poslovni subjekt pa glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja oblikuje še svoje kazalnike. V javnem zavodu kazalniki po SRS 29, ki so prilagojeni za pravne osebe s področja gospodarstva, skoraj ne pridejo v poštev oziroma le nekateri, saj gre za specifične pravne osebe. V poslovnem poročilu Zavoda XY je zaslediti naslednje kazalnike:

- doseženi prihodki in odhodki v primerjavi z načrtovanimi,
- donosnost, ki je razmerje med doseženim presežkom prihodkov nad odhodki v primerjavi z lastnimi viri in dolgoročnimi obveznostmi,
- gospodarnost, ki je razmerje med doseženimi prihodki in odhodki v poslovnem letu.

V prvem delu analize poslovanja Zavoda XY bomo analizirali prihodke in odhodke celotnega zavoda, v nadaljevanju pa prihodke in odhodke posamezne dejavnosti – šole in vrtca – pri čemer bomo skušali ugotoviti morebitne razlike v strukturi prihodkov in odhodkov. Sledila bo še kratka analiza ostalih računovodskih izkazov.

5.1 Analiza prihodkov in odhodkov Zavoda XY

Zavod XY kot določeni uporabnik enotnega kontnega načrta evidentira prihodke in odhodke po dveh načelih:

- po načelu nastanka poslovnega dogodka oziroma po načelu fakturirane realizacije in
- po načelu denarnega toka oziroma po načelu plačane realizacije.

V prvem delu analize se bomo omejili na prikaz prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka – tu so zajeti vsi prihodki in odhodki, ki se nanašajo na obravnavano obdobje oziroma so v tem obdobju nastali – za leta 2007, 2008 in 2009. Načelo nastanka poslovnega dogodka pomeni, da se prihodki oziroma odhodki priznajo v trenutku, ko poslovni dogodek nastane oziroma, ko je dobavljen material ali opravljena storitev.

V izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov se izkazujejo prihodki in odhodki, ugotovljeni v skladu z Zakonom o računovodstvu (Ur. l. RS 23/99). Izkazane so naslednje skupine prihodkov in odhodkov:

- prihodki od poslovanja, ki vključujejo prihodke od prodaje proizvodov in storitev in prihodke od prodaje materiala in blaga, finančni prihodki, drugi prihodki in prevrednotovalni poslovni prihodki,
- stroški materiala, stroški storitev, stroški dela, amortizacija, rezervacije, drugi stroški, finančni odhodki, drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki.

Za boljšo informativnost in preglednost podatkov smo določene skupine dodatno razčlenili, nismo pa navedli tistih, pri katerih v Zavodu XY v obravnavanih obdobjih ni podatka.

Tako smo prihodke od poslovanja razčlenili na prihodke iz državnega proračuna, prihodke iz občinskega proračuna, prihodke od plačil staršev, prihodke od opravljanja tržne dejavnosti in druge prihodke od poslovanja. Niso prikazani prevrednotovalni poslovni prihodki, ker jih zavod v obravnavanih letih ni izkazoval. Prav tako na strani odhodkov niso prikazani stroški rezervacij, ker jih zavod v svojih poslovnih knjigah ne izkazuje.

Preglednica 8: Prihodki in odhodki Zavoda XY za leto 2007, 2008 in 2009

Skupina kontov	Naziv skupine kontov	2007	2008	2009
760	Prihodki iz državnega proračuna	1.147.545	1.312.716	1.431.941
760	Prihodki iz občinskega proračuna	357.067	419.271	532.033
760	Prihodki od staršev	168.456	199.194	213.225
760	Prihodki tržne dejavnosti	14.966	21.271	22.983
760	Drugi prihodki od poslovanja	11.091	7.437	3.246
762	Finančni prihodki	128	200	280
763	Drugi prihodki	626	604	12
	Celotni prihodki	1.699.879	1.960.693	2.203.720
460	Stroški materiala	160.929	187.927	194.179
461	Stroški storitev	101.453	140.469	147.453
464	Stroški dela	1.413.240	1.614.274	1.819.908
462	Amortizacija	5.310	12.209	20.246
465	Drugi stroški	3.807	4.725	7.825
467	Finančni odhodki	698	139	374
468	Drugi odhodki		14	67
469	Prevrednotovalni poslovni odhodki		14	
	Celotni odhodki	1.685.437	1.959.771	2.190.052
	Presežek prihodkov	14.442	922	13.668
	Presežek odhodkov			

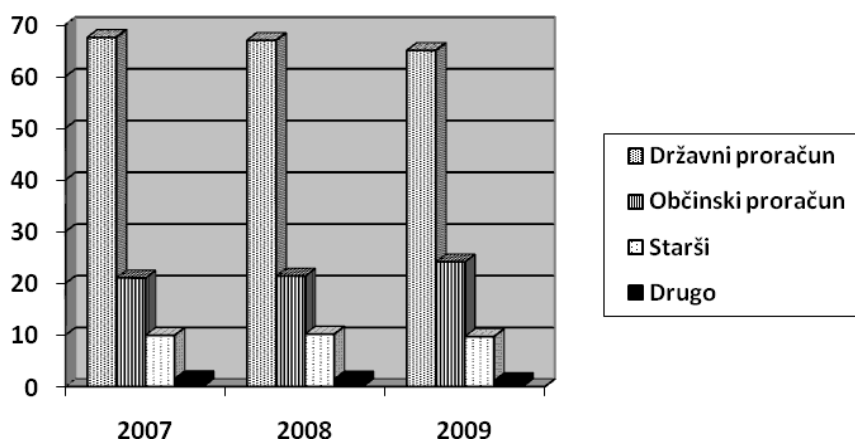
Vir: Zavod XY 2007b, 2008b in 2009b. Zavod XY 2007c, 2008c in 2009c.

Iz prikazanih prihodkov in odhodkov Zavoda XY za leta 2007, 2008 in 2009 v preglednici 8 je razvidno, da je zavod kot celota v vseh letih posloval pozitivno, torej učinkovito oziroma gospodarno, saj je bil v vseh letih ugotovljen presežek prihodkov nad odhodki.

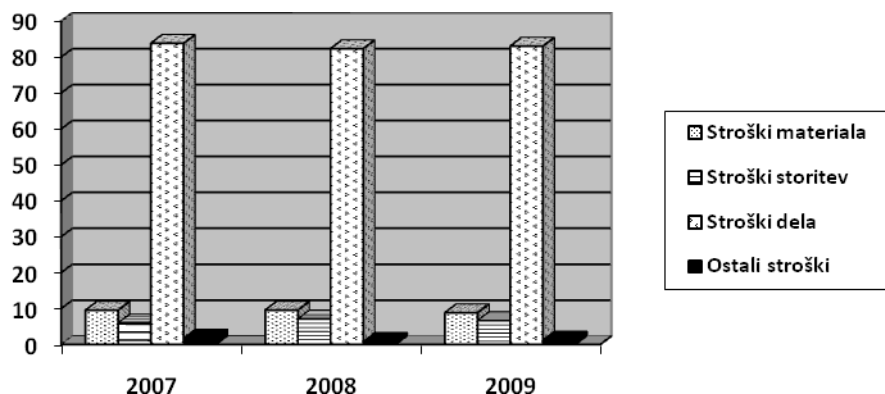
V preglednici 9 ter slikah 1 in 2 prikazujemo strukturo posameznih skupin prihodkov in odhodkov, in sicer, kakšen je delež posamezne skupine v celotnih prihodkih oziroma odhodkih. Na ta način smo ugotovili, kakšen je delež financiranja dejavnosti iz posameznega vira (državni in občinski proračun, starši, tržna dejavnost in drugi viri) in kakšna je struktura stroškov v celotnih odhodkih Zavoda XY. Podatke smo prikazali tudi grafično na slikah 1 in 2. Zaradi zelo nizkih vrednosti smo pri grafičnem prikazu prihodke od tržne dejavnosti in prihodke iz drugih virov združili v eno postavko. Tudi na strani odhodkov smo zaradi nizkih vrednosti združili v eno postavko stroške amortizacije, druge stroške, finančne in druge odhodke in prevrednotovalne poslovne odhodke.

Preglednica 9: Struktura posameznih skupin prihodkov in odhodkov v celotnih prihodkih in odhodkih v odstotkih

Naziv skupine kontov	2007	2008	2009
Prihodki iz državnega proračuna	67,51	66,95	64,98
Prihodki iz občinskega proračuna	21,01	21,38	24,14
Prihodki od staršev	9,91	10,16	9,68
Prihodki tržne dejavnosti	0,88	1,09	1,04
Drugi prihodki od poslovanja	0,65	0,38	0,15
Finančni prihodki	0,01	0,01	0,01
Drugi prihodki	0,03	0,03	0,00
Celotni prihodki	100,00	100,00	100,00
Stroški materiala	9,55	9,59	8,87
Stroški storitev	6,02	7,17	6,73
Stroški dela	83,85	82,37	83,10
Amortizacija	0,31	0,62	0,92
Drugi stroški	0,23	0,24	0,36
Finančni odhodki	0,04	0,01	0,02
Drugi odhodki		0,00	0,00
Prevrednotovalni poslovni odhodki		0,00	
Celotni odhodki	100,00	100,00	100,00



Slika 1: Struktura prihodkov v letih 2007, 2008 in 2009 v %



Slika 2: Struktura odhodkov v letih 2007, 2008 in 2009 v %

Iz navedenih podatkov v preglednici 9 in grafičnega prikaza na slikah 1 in 2 je razvidno, da se izvajanje dejavnosti celotnega Zavoda XY v večjem delu financira iz državnega proračuna, saj so v letu 2007 znašali prihodki iz državnega proračuna 67,5 % celotnih prihodkov, v letu 2008 slabih 67 % in v letu 2009 slabih 65 % celotnih prihodkov.

Prihodki iz občinskega proračuna so se v zadnjih treh letih gibali med 21,1 % in 24,14 % celotnih prihodkov zavoda. Z analizo po dejavnostih bomo kasneje poskušali ugotoviti, kje so razlogi za precejšen porast v letu 2009 glede na leto 2008.

Prihodki, ki jih starši prispevajo za izvajanje celotne dejavnosti Zavoda XY, so se v vseh treh obravnavanih obdobjih gibali okrog 10 % celotnih prihodkov v posameznem letu.

Zavod v okviru svoje dejavnosti izvaja tudi dejavnost prodaje storitev na trgu, iz podatkov je razvidno, da je delež teh prihodkov zelo majhen. V letu 2007 je znašal le 0,88 %, v letih 2008 in 2009 pa dober odstotek celotnih prihodkov zavoda. Iz tega lahko sklepamo, da je obseg tržne dejavnosti minimalen.

Drugi poslovni prihodki, finančni prihodki in drugi prihodki skupaj v vseh treh zaporednih letih predstavljajo manj kot en odstotek celotnih prihodkov Zavoda XY.

Na strani odhodkov vidimo, da veliko večino celotnih odhodkov v posameznem letu predstavljajo stroški dela, saj v povprečju znašajo dobrih 83 % vseh odhodkov. Plače so v zavodu s področja vzgoje in izobraževanja predpisane z Zakonom o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS 56/2002), Kolektivno pogodbo za javni sektor (Ur. l. RS 57/2008) in Kolektivno pogodbo za dejavnost vzgoje in izobraževanja (Ur. l. 52/1994). Prav tako je s sistemizacijo delovnih mest predpisano število in izobrazbena struktura zaposlenih za opravljanje posameznih delovnih mest. Iz tega izhaja, da ima zavod sam na višino stroškov dela zelo majhen vpliv oziroma ga praktično nima. Stroški dela vključujejo bruto plače in prispevke, regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob odhodu v pokoj, povračilo

stroškov za prevoz na delo, nadomestilo za prehrano med delom in premije za dodatno kolektivno pokojninsko zavarovanje javnih uslužbencev.

Stroški materiala v zadnjih treh letih predstavljajo v povprečju dobrih 9 % vseh odhodkov. V vzgojno izobraževalnem zavodu stroške materiala predstavljajo naslednje vrste stroškov: živila za pripravo prehranskih obrokov, čistila in toaletne potrebščine, pisarniški in učni material, strokovna literatura, učbeniki in delovni zvezki, električna in kurilna olja in drugi stroški materiala.

Stroški storitev pa zajemajo prevoze, vstopnine in letovanja učencev, izobraževanje zaposlenih, poštna storitve in telefon, komunalne storitve, stroške v zvezi z vzdrževanjem opreme in objektov, zavarovalne premije, zdravniške preglede zaposlenih, kilometrine, dnevnice in druga povračila zaposlenim, izplačila podjemnih pogodb in avtorskih honorarjev ter druge storitve v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Stroški storitev v povprečju predstavljajo slabih 7 % vseh odhodkov zavoda.

Stroški amortizacije so v Zavodu XY majhni, saj predstavljajo manj kot 1 % vseh odhodkov v posameznem letu. Že iz zakonodaje izhaja, da se v javnem zavodu stroški amortizacije praviloma pokrivajo v breme sredstev, prejetih v upravljanje. Iz navedenih podatkov je razvidno, da se strošek amortizacije v zelo majhnem deležu krije iz prihodkov¹ zavoda. Pravzaprav gre le za nabave, za katere zavod prejme sredstva iz naslova nabave učil in učnih pripomočkov in morebitne nakupe opreme iz drugih prihodkov. Kot že rečeno, je delež teh stroškov zelo majhen.

Finančni in drugi odhodki skupaj so v Zavodu XY v zadnjih treh letih predstavljali manj kot 0,5 % vseh odhodkov.

5.2 Analiza prihodkov in odhodkov Zavoda XY po dejavnostih

Ločeno evidentiranje po dejavnostih je v Zavodu XY treba zaradi opravljanja različnih dejavnosti, zagotavlja pa se z vzpostavitvijo stroškovnega računovodstva. Pri tem gre za analize internega značaja, ki niso zakonsko predpisane, ampak za zavod še kako pomembne.

¹ V javnem zavodu se stroški amortizacije namreč krijejo v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev (v Zavodu XY so to sredstva, prejeta v upravljanje), če niso vračunani v ceno proizvoda ali storitve ali če denarna sredstva za njihovo pokritje niso pridobljena iz javnofinančnih sredstev. Amortizacija se sicer obračuna, vendar se potem preko zmanjšanja stroškov v izkazu prihodkov in odhodkov ne izkaže. V tem se kaže bistvena razlika v primerjavi z gospodarskimi družbami, saj javni zavod svojega premoženja nima v lasti, ampak ga od svojega ustanovitelja dobi le v upravljanje. Tako se vrednost sredstev, prejetih v upravljanje preko obračuna amortizacije, zmanjšuje, istočasno pa se z novimi vlaganji ustanovitelja vrednost teh sredstev povečuje. Strošek amortizacije obračunskega obdobja je tako izkazan le v znesku, ki se krije iz prihodkov obračunskega obdobja.

Stroškovno mesto lahko opredelimo kot funkcijsko, prostorsko ali kako drugače opredeljeno enoto v javnem zavodu, zaradi poslovanja katere so nastali stroški (Praktični vodič po računovodstvu za negospodarstvo 2010).

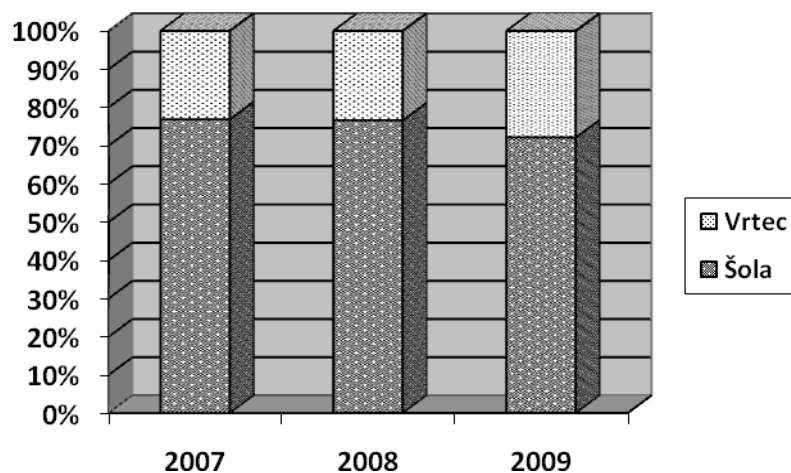
V zavodu se izvajata dve osnovni dejavnosti – osnovnošolska in predšolska dejavnost. Gre za dve različni dejavnosti, ki se bistveno razlikujeta po sistemu financiranja in izračunavanju cene opravljene storitve, zato financerja oziroma ustanovitelja še kako zanima, kakšni so stroški in prihodki posamezne dejavnosti. Ker se obe dejavnosti izvajata v istih prostorih in z uporabo iste opreme, je ločeno spremljanje po dejavnostih za računovodstvo kar zahtevna naloga. Pri ločenem vodenju prihodkov načeloma ni težav, saj je praviloma že iz namena nakazila razvidno, na katero dejavnost se nanaša. Prav tako ni težav pri ločenem vodenju neposrednih stroškov, ki jih lahko neposredno pripišemo posamezni dejavnosti (neposredni materialni stroški, neposredni stroški storitev, neposredni stroški dela). Večje težave povzroča ločeno vodenje posrednih ali splošnih stroškov, ki se običajno nanašajo na izvajanje obeh dejavnosti. Pri njih je treba ugotoviti, v kolikšnem deležu bremenijo posamezno dejavnost. Zavod je zato oblikoval lastna sodila za delitev stroškov na obe dejavnosti, in sicer se »skupni« stroški delijo po kriteriju števila oddelkov oziroma skupin posamezne dejavnosti. Delež se sicer vsako šolsko leto lahko spremeni, če se spremeni tudi število oddelkov oziroma skupin, kriterij pa ostaja vedno isti.

V naslednji preglednici bomo prikazali obseg posamezne dejavnosti – šola, vrtec – z vidika deleža prihodkov in odhodkov posamezne dejavnosti v celotnih prihodkih in odhodkih obračunskega obdobja. Podatke bomo ponazorili tudi z grafom.

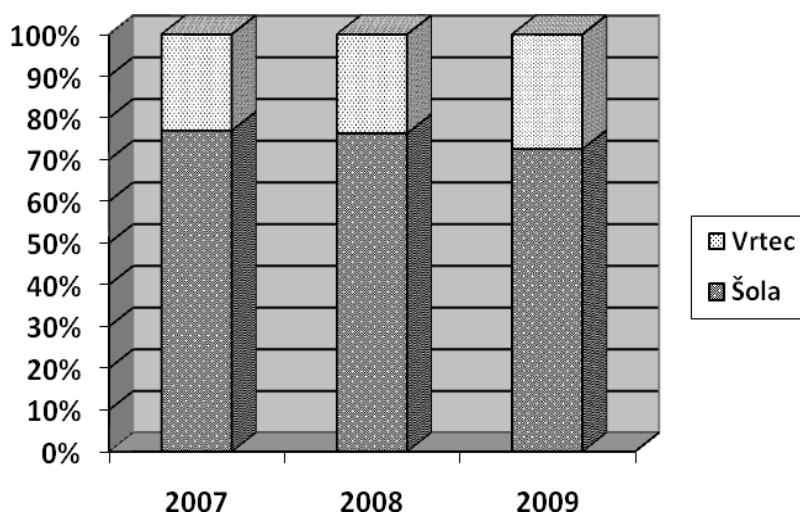
Preglednica 10: Prihodki in odhodki po dejavnostih

Leto	Prihodki			Odhodki		
	Skupaj	Šola	Vrtec	Skupaj	Šola	Vrtec
2007	1.699.879	1.307.354	392.525	1.685.437	1.297.469	387.968
2008	1.960.693	1.502.780	457.913	1.959.771	1.495.429	464.342
2009	2.203.720	1.590.211	613.509	2.190.052	1.589.103	600.949

Vir: Zavod XY 2007č, 2008č in 2009č.



Slika 3: Prihodki Zavoda XY po dejavnostih



Slika 4: Odhodki Zavoda XY po dejavnostih

Podatki za leto 2007 kažejo, da je osnovnošolska dejavnost predstavljala 76,9 % prihodkov in 77 % odhodkov celotnega zavoda, predšolska dejavnost pa 23,1 % prihodkov in 23 % odhodkov celotnega zavoda.

Leta 2008 so prihodki osnovnošolske dejavnosti znašali 76,6 % celotnih prihodkov in 76,3 % celotnih odhodkov zavoda. Prihodki predšolske dejavnosti pa so znašali 23,4 % prihodkov in 23,7 % odhodkov celotnega zavoda. To pomeni, da se je obseg predšolske dejavnosti rahlo povečal. Tudi število otrok, vključenih v vrtec, se je v tem obdobju povečalo.

Za leto 2009 je značilen še večji porast obsega predšolske dejavnosti. Prihodki osnovnošolske dejavnosti so znašali 72,2 % celotnih prihodkov, odhodki pa 72,6 % celotnih odhodkov. Predšolska dejavnost je predstavljala 27,8 % celotnih prihodkov in 27,4 % celotnih odhodkov. V tem obdobju se je bistveno povečalo tudi število vključenih otrok v vrtec, zato povečan obseg predšolske dejavnosti ni presenečenje.

V nadaljevanju bomo podrobneje analizirali prihodke in odhodke posamezne dejavnosti v obračunskem obdobju.

5.2.1 Analiza prihodkov in odhodkov osnovnošolske dejavnosti

Osnovnošolska dejavnost Zavoda XY se izvaja na matični šoli, praviloma v dveh oddelkih posameznega razreda, od 1. do 9. razreda in na podružnični šoli v kombiniranih oddelkih od 1. do 5. razreda. Izvajanje dejavnosti se financira iz državnega in občinskega proračuna, prispevkov staršev in drugih virov. V okviru osnovnošolske dejavnosti se izvaja tudi celotna tržna dejavnost zavoda.

V analizi bodo prikazani prihodki in odhodki osnovnošolske dejavnosti Zavoda XY po načelu fakturirane realizacije za leta 2007, 2008 in 2009.

Preglednica 11: Prihodki in odhodki osnovnošolske dejavnosti

Skupina kontov	Naziv skupine kontov	2007	2008	2009
760	Prihodki iz državnega proračuna	1.147.545	1.306.335	1.397.681
760	Prihodki iz občinskega proračuna	66.763	83.548	84.836
760	Prihodki od staršev	69.438	84.121	81.477
760	Prihodki tržne dejavnosti	14.966	21.271	22.983
760	Drugi prihodki od poslovanja	8.035	6.714	2.946
762	Finančni prihodki	128	200	280
763	Drugi prihodki	479	591	8
	Celotni prihodki	1.307.354	1.502.780	1.590.211
460	Stroški materiala	120.388	139.983	132.766
461	Stroški storitev	79.533	114.080	113.967
464	Stroški dela	1.089.394	1.226.541	1.324.301
462	Amortizacija	3.980	9.947	11.093
465	Drugi stroški	3.476	4.725	6.535
467	Finančni odhodki	698	137	374
468	Drugi odhodki		2	67
469	Prevrednotovalni poslovni odhodki		14	
	Celotni odhodki	1.297.469	1.495.429	1.589.103
	Presežek prihodkov	9.885	7.351	1.108
	Presežek odhodkov			

Vir: Zavod XY 2007č, 2008č in 2009č.

Iz preglednice 11 je razvidno, da je osnovnošolska dejavnost Zavoda XY v vseh letih imela večje prihodke od odhodkov, torej pri izvajanju te dejavnosti ni prihajalo do primanjkljajev. Res pa je, da se je presežek prihodkov nad odhodki iz leta v leto manjšal.

Prihodki pri izvajanju dejavnosti so se iz leta v leto povečevali, in sicer v letu 2008 za 14,9 % glede na leto 2007, v letu 2009 v primerjavi z letom 2008 pa za 5,8 %. Prav tako so se povečevali tudi odhodki, in sicer leta 2008 za 15,2 % v primerjavi s preteklim letom in leta 2009 za 6,26 % v primerjavi z letom 2008. Stroški pri izvajanju dejavnosti so torej naraščali hitreje kot prihodki, posledično se je presežek prihodkov nad odhodki postopoma zmanjševal.

V preglednici 12 v odstotkih prikazujem strukturo posameznih skupin prihodkov in odhodkov v skupnih prihodkih in odhodkih osnovnošolske dejavnosti.

Preglednica 12: Struktura prihodkov in odhodkov osnovnošolske dejavnosti

Naziv skupine kontov	2007	2008	2009
Prihodki iz državnega proračuna	87,78	86,93	87,89
Prihodki iz občinskega proračuna	5,11	5,56	5,33
Prihodki od staršev	5,31	5,60	5,12
Prihodki tržne dejavnosti	1,14	1,41	1,45
Drugi prihodki od poslovanja	0,61	0,45	0,19
Finančni prihodki	0,01	0,01	0,02
Drugi prihodki	0,03	0,04	0,00
Celotni prihodki	100,00	100,00	100,00
Stroški materiala	9,28	9,36	8,35
Stroški storitev	6,13	7,63	7,17
Stroški dela	83,96	82,02	83,34
Amortizacija	0,31	0,66	0,70
Drugi stroški	0,27	0,32	0,41
Finančni odhodki	0,05	0,01	0,02
Drugi odhodki		0,00	0,01
Prevrednotovalni poslovni odhodki	0,00	0,00	
Celotni odhodki	100,00	100,00	100,00

Iz preglednice 12 je razvidno, da se izvajanje osnovnošolske dejavnosti v večjem delu financira iz državnega proračuna preko Ministrstva za šolstvo in šport. Državni proračun je tako v letu 2007 prispeval 87,78 %, v letu 2008 86,93 % in v letu 2009 87,89 % vseh prihodkov za izvajanje šolske dejavnosti. Financiranje s strani države se izvaja v skladu s standardi in normativi za izvajanje obveznega programa osnovne šole.

Delež prihodkov iz občinskega proračuna je v vseh treh letih relativno majhen, saj predstavlja le dobrih 5 % vseh prihodkov v posameznem letu. Pri tem je seveda treba omeniti, da so v znesku prihodkov za izvajanje osnovnošolske dejavnosti vključena le sredstva za kritje materialnih stroškov šolske dejavnosti in sredstva za izvajanje dodatnih dejavnosti. Niso vključena sredstva za investicije, saj se ne izkazujejo med prihodki za izvajanje dejavnosti, pač pa povečujejo sredstva, prejeta v upravljanje. Prav tako se na strani odhodkov ne izkazujejo stroški amortizacije opreme, nabavljene iz teh virov. Amortizacija namreč zmanjšuje vrednost sredstev, prejetih v upravljanje.

Delež prihodkov od staršev v posameznih letih predstavlja dobrih 5 % celotnih prihodkov. Ti prihodki predstavljajo plačilo prehrane, prevozov, vstopnin, letovanj in podobno.

V okviru osnovnošolske dejavnosti so izkazani tudi prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu, to so prihodki od oddajanja prostorov v uporabo drugim uporabnikom in prihodki od

priprave malic za zaposlene. Ti prihodki predstavljajo zelo majhen del celotnih prihodkov, saj so v letu 2007 znašali 1,14 %, leta 2008 1,41 % in leta 2009 1,45 % celotnih prihodkov. Čeprav je delež prihodkov od tržne dejavnosti majhen, je vseeno opazen porast v letu 2008 in 2009. To povečanje je posledica dejstva, da je zavod v šolskem letu 2008/2009 pridobil večjo telovadnico, s tem so se odprle dodatne možnosti za trženje objekta v popoldanskem času.

Drugi poslovni prihodki, finančni prihodki in drugi prihodki skupaj v vseh treh letih predstavljajo manj kot 1 % celotnih prihodkov, zato njihovi analizi nismo posvetili večje pozornosti.

Na strani odhodkov pridemo do podobnih podatkov kot pri analiziranju celotnega zavoda. Deleži posameznih vrst stroškov v celotnih stroških osnovnošolske dejavnosti so zelo primerljivi z deleži, ugotovljenimi pri analizi celotnega zavoda.

Stroški dela v letu 2007 predstavljajo 83,96 %, v letu 2008 82,02 % in v letu 2009 83,34 % celotnih odhodkov osnovnošolske dejavnosti.

Delež stroškov materiala znaša v letih 2007 in 2008 dobrih 9 % in v letu 2009 dobrih 8 % vseh stroškov te dejavnosti. Stroški storitev pa v letu 2007 znašajo 6,13 % vseh stroškov, v letu 2008 in 2009 pa 7,63 % oziroma 7,17 % celotnih odhodkov dejavnosti.

Delež stroškov amortizacije predstavlja manj kot 1 % celotnih odhodkov. V zavodu se namreč stroški amortizacije praviloma pokrivajo v breme sredstev, prejetih v upravljanje. Strošek amortizacije kot odhodek predstavlja le tisti del amortizacije, ki je vključen v strukturo lastne cene storitev, torej je vir za pokrivanje tega stroška na drugi strani izkazan med prihodki.

Vsi ostali stroški skupaj (drugi stroški ter finančni, drugi in prevrednotovalni odhodki) pa v posameznem letu predstavljajo manj kot 0,5 % vseh odhodkov dejavnosti.

5.2.2 Analiza prihodkov in odhodkov predšolske dejavnosti Zavoda XY

Predšolska dejavnost se v Zavodu XY trenutno izvaja v desetih oddelkih. V zadnjih letih je prišlo do občutnega povečanja obsega dejavnosti, kar je razvidno tudi iz preglednice 3, ki prikazuje število vključenih otrok v posameznih letih. Predšolska dejavnost se financira iz državnega in občinskega proračuna, prispevkov staršev in iz drugih virov. Tržna dejavnost se v okviru predšolske dejavnosti ne izvaja.

V analizi bodo prikazani prihodki in odhodki predšolske dejavnosti Zavoda XY po načelu fakturirane realizacije za leta 2007, 2008 in 2009.

Preglednica 13: Prihodki in odhodki predšolske dejavnosti

Skupina kontov	Naziv skupine kontov	2007	2008	2009
760	Prihodki iz državnega proračuna	0	6.381	34.260
760	Prihodki iz občinskega proračuna	290.304	335.723	447.197
760	Prihodki od staršev	99.018	115.073	131.748
760	Drugi prihodki od poslovanja	3.056	723	300
762	Finančni prihodki	0	0	0
763	Drugi prihodki	147	13	4
	Celotni prihodki	392.525	457.913	613.509
460	Stroški materiala	40.541	47.944	61.413
461	Stroški storitev	21.920	26.389	33.486
464	Stroški dela	323.846	387.733	495.607
462	Amortizacija	1.330	2.262	9.153
465	Drugi stroški	331	0	1.290
467	Finančni odhodki	0	2	0
468	Drugi odhodki	0	12	0
469	Prevrednotovalni poslovni odhodki	0	0	0
	Celotni odhodki	387.968	464.342	600.949
	Presežek prihodkov	4.557		12.561
	Presežek odhodkov		6.429	

Vir: Zavod XY 2007č, 2008č in 2009č.

Zgornja preglednica nam prikazuje gibanje prihodkov in odhodkov predšolske dejavnosti v zadnjih treh letih. Primerjava med prihodki in odhodki pokaže, da je v letih 2007 in 2009 bil ugotovljen presežek prihodkov nad odhodki, v letu 2008 pa presežek odhodkov nad prihodki oziroma primanjkljaj. Zavod kot celota, kar je prikazano v preglednici 7, je v vseh treh letih posloval s presežkom prihodkov nad odhodki, res pa je, da je bil presežek ravno v letu 2008 minimalen, saj je znašal le 922 EUR.

Nominalno so se prihodki in odhodki iz leta v leto povečevali. Prihodki so se leta 2008 v primerjavi z letom 2007 povečali za 17 %, leta 2009 v primerjavi z letom 2008 za 34 %. Tudi odhodki v letu 2008 so se povečali za 20 % v primerjavi z letom 2007 in v letu 2009 za 29 % v primerjavi z letom 2008. Odhodki v letu 2008 so se povečali več kot prihodki, od tu torej izhaja izkazani primanjkljaj. Na splošno vidimo, da so pri izvajanju predšolske dejavnosti tako prihodki kot odhodki naraščali hitreje kot pri izvajanju osnovnošolske dejavnosti. To je posledica večjega povečanja obsega predšolske dejavnosti zaradi večjega števila vpisanih otrok, kar je prikazano v preglednici 3. Iz preglednice je razvidno, da se je število vpisanih otrok 1. septembra 2007 povečalo iz 93 na 113, 1. septembra 2008 iz 113 na 130 in 1. septembra 2009 iz 130 na 174 otrok. Na šolski dejavnosti pa bistvenih razlik v številu učencev ni bilo zaznati, kar je razvidno iz preglednice 2.

V naslednji preglednici prikazujemo strukturo posameznih skupin prihodkov in odhodkov v celotnih prihodkih in odhodkih predšolske dejavnosti za leto 2007, 2008 in 2009.

Preglednica 14: Struktura prihodkov in odhodkov predšolske dejavnosti

Naziv skupine kontov	2007	2008	2009
Prihodki iz državnega proračuna		1,39	5,58
Prihodki iz občinskega proračuna	73,96	73,32	72,89
Prihodki od staršev	25,22	25,13	21,48
Drugi prihodki od poslovanja	0,78	0,16	0,05
Finančni prihodki			
Drugi prihodki	0,04	0,00	0,00
Celotni prihodki	100,00	100,00	100,00
Stroški materiala	10,45	10,33	10,22
Stroški storitev	5,65	5,68	5,57
Stroški dela	83,47	83,50	82,47
Amortizacija	0,34	0,49	1,52
Drugi stroški	0,09		0,22
Finančni odhodki		0,00	
Drugi odhodki		0,00	
Prevrednotovalni poslovni odhodki			
Celotni odhodki	100,00	100,00	100,00

Iz preglednice 14 je razvidna precejšnja razlika v strukturi prihodkov predšolske dejavnosti v primerjavi s strukturo osnovnošolske dejavnosti ali celotnega zavoda. To kaže tudi na razlike v sistemu financiranja. Pri analizi prihodkov celotnega zavoda smo ugotovili, da se zavod kot celota v večjem delu financira iz državnega proračuna (od 65 % do 67,5 %), tudi pri osnovnošolski dejavnosti največje breme financiranja nosi državni proračun (od 87 % do 88 %). Občinski proračun financira med 21 % in 24 % dejavnosti celotnega zavoda in dobrih 5 % osnovnošolske dejavnosti. Prispevek staršev za delovanje celotnega zavoda znaša okrog 10 % in za opravljanje osnovnošolske dejavnosti dobrih 5 % prihodkov.

Pri opravljanju predšolske dejavnosti pa je slika povsem drugačna. Sofinanciranje dejavnosti s strani države je bilo uvedeno šele s 1. septembrom 2008 s spremembami zakona o vrtcih in je za leto 2008 znašalo le 1,39 % vseh prihodkov dejavnosti. V letu 2009, ko se je sofinanciranje s strani države izvajalo celo leto, je delež prihodkov iz državnega proračuna znašal 5,58 %. Pri tem gre za sofinanciranje plačil staršev, ki imajo v vrtec vključenega več kot enega otroka. Na ta način se je del bremena staršev prenesel na državni proračun. Plačilo oskrbnine za drugega in naslednje otroke, vključene v vrtec, je tudi edini prispevek, ki ga za opravljanje predšolske dejavnosti namenja neposredno država.

Delež prihodkov predšolske dejavnosti iz občinskega proračuna se je gibal okoli 73 % prihodkov. V vseh obravnavanih letih se je nominalno sicer povečeval, saj se je povečalo tudi število vključenih otrok, delež v celotnih prihodkih pa se je rahlo zmanjševal (od 73,96 % v letu 2007 do 72,89 % v letu 2009). To na drugi strani pomeni, da se je delež plačil staršev povečal, saj občina pokriva le razliko med polno ceno programov in plačili staršev za oskrbnino. Večji delež plačil staršev kaže tudi preglednica 3, ki prikazuje, da se je povprečna odločba staršev za plačilo oskrbnine povečala iz 26,02 % v septembru 2006 na 29,57 % v septembru 2009. Seveda pa je, kot je bilo že omenjeno, plačilo staršev za drugega in nadaljnje vključene otroke preneseno na državo.

Delež prispevkov staršev je v letu 2007 znašal 25,22 % prihodkov, v letu 2008 25,13 % in v letu 2009 21,48 % prihodkov predšolske dejavnosti. Neposredno plačilo staršev se je sicer zmanjšalo, vendar moramo to pripisati dejstvu, da se je istočasno s spremembo zakona o vrtcih pojavilo sofinanciranje s strani državnega proračuna. Če torej želimo potrditi dejstvo, da se je plačilo staršev glede na odločbe povečalo in zmanjšal prispevek občine, kot razlika do polne cene programa, bi morali pravzaprav združiti podatka o plačilih staršev in državnega proračuna. Iz državnega proračuna se namreč krije tisti del oskrbnine, ki so jo pred spremembo zakona plačevali starši sami.

Na strani odhodkov predšolske dejavnosti ni bistvenih razlik od strukture odhodkov osnovnošolske dejavnosti in celotnega zavoda. Stroški dela se prav tako gibljejo okrog 83 % vseh odhodkov, kar niti ni presenetljivo. Tudi za predšolsko dejavnost velja ista plačna zakonodaja. Torej, do razlik pri izplačilih plač med osnovnošolsko in predšolsko dejavnostjo ne more in ne sme prihajati, čeprav gre za drugačen sistem financiranja.

Stroški materiala so v vseh obravnavanih obdobjih znašali dobrih 10 % vseh odhodkov. Res je delež nekoliko višji kot v celotnem zavodu in na osnovnošolski dejavnosti, povečanje pa pripisujemo predvsem večji porabi živil pri opravljanju predšolske dejavnosti. V vrtcu imajo namreč vsi otroci tri ali štiri obroke dnevno, v šoli pa le enega ali dva.

Stroški storitev predšolske vzgoje v vseh letih predstavljajo dobrih 5,5 % vseh odhodkov, kar je nekoliko manj kot pri osnovnošolski dejavnosti ali v celotnem zavodu.

Delež stroškov amortizacije v vseh odhodkih predšolske dejavnosti predstavlja v letih 2007 in 2008 manj kot 0,5 % odhodkov, porast se je zgodil v letu 2009, ko je znašal 1,52 % vseh odhodkov predšolske dejavnosti.

Delež drugih stroškov je predstavljal le zanemarljivo vrednost, finančni, drugi in prevrednotovalni odhodki pa se pri izvajanju predšolske dejavnosti v obravnavanih obdobjih niso pojavljali.

5.2.3 Prihodki in odhodki javne službe in tržne dejavnosti

V skladu s 23. členom Pravilnika o sestavljanju letnih poročil izpolnijo določeni uporabniki poleg izkaza prihodkov in odhodkov tudi obrazec »Prihodki in odhodki določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti«. V tem izkazu se posebej prikažejo prihodki in odhodki za izvajanje javne službe in posebej prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu (to je od tržne dejavnosti), razčlenjeno po vrstah prihodkov in odhodkov. Prihodki in odhodki se tako razdelijo na del, ki se nanaša na javno službo, in preostali del, ki je povezan s tržno dejavnostjo (Zupančič in Čižman 2010, 42–43).

Zavod XY je sicer ustanovljen za opravljanje javne službe. V skladu z aktom o ustanovitvi pa poleg javne službe opravlja tudi tržno dejavnost. Kot tržna dejavnost je opredeljena priprava malic in kosil za zaposlene ter oddajanje športnih in drugih objektov v uporabo v popoldanskem času, ko se pouk ne izvaja.

Pri delitvi prihodkov na dejavnost javne službe in dejavnost prodaje na trgu načeloma ni težav, saj je že iz namena posameznega prihodka jasno razvidno, na katero dejavnost se nanaša. Razmejevanje odhodkov je zahtevnejše opravilo, saj odhodki posamezne dejavnosti iz dokumentacije niso razvidni. Zato zavod podatke o odhodkih posamezne dejavnosti določi na podlagi razmerja med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju javne službe in tistimi, doseženimi pri opravljanju tržne dejavnosti. Takšna rešitev je namreč možna po pojasnilu Ministrstva za finance, če pristojno ministrstvo ni določilo ustreznih sodil. Finančni in drugi prihodki pa v celoti spadajo v dejavnost javne službe, razen če iz knjigovodskih listin konkretno izhaja, da se nanašajo na tržno dejavnost. Prav tako finančni, drugi in prevrednotovalni odhodki praviloma v celoti spadajo v dejavnost javne službe, razen če je iz dokumentacije razvidno, da se nanašajo na tržno dejavnost.

Z upoštevanjem navedenega bomo prikazali prihodke in odhodke za izvajanje javne službe in od prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2007, 2008 in 2009. Izhodiščne podatke smo povzeli iz preglednice 8. Iz podatkov o prihodkih smo izračunali, kolikšen je delež prihodkov tržne dejavnosti v poslovnih prihodkih. Z istim odstotkom smo pomnožili poslovne odhodke in tako dobili sorazmeren del odhodkov, ki se nanašajo na dejavnost prodaje na trgu. Finančni, drugi in prevrednotovalni odhodki v celoti bremenijo dejavnost javne službe.

Preglednica 15: Prihodki in odhodki javne službe in tržne dejavnosti

	2007	2008	2009
Celotni prihodki	1.699.879	1.960.693	2.203.720
Poslovni prihodki	1.699.125	1.959.889	2.203.428
Prihodki tržne dejavnosti	14.966	21.271	22.983
Prihodki za izvajanje javne službe	1.684.913	1.939.422	2.180.737
Delež prihodkov tržne dejavnosti v poslovnih prihodkih	0,8808 %	1,0853 %	1,0431 %
Celotni odhodki	1.685.437	1.959.771	2.190.052
Poslovni odhodki	1.684.739	1.959.604	2.189.611
Odhodki tržne dejavnosti	14.839	21.268	22.839
Odhodki za izvajanje javne službe	1.670.598	1.938.503	2.167.213
Presežek prihodkov nad odhodki od izvajanje tržne dejavnosti	127	3	144
Presežek prihodkov nad odhodki od izvajanja javne službe	14315	919	13.524

Iz preglednice 15 lahko povzamemo, da je Zavod XY resnično ustanovljen za opravljanje javne službe. Obseg tržne dejavnosti je namreč minimalen – 0,88 % v letu 2007, 1,85 % v letu 2008 in 1,04 % v letu 2009. Celoten preostali del prometa (okrog 99 %) pa predstavlja prihodke in odhodke, ki se nanašajo na dejavnost opravljanja javne službe.

5.3 Poslovanje Zavoda XY po načelu denarnega toka

Določeni proračunski uporabniki, med katere spada tudi Zavod XY, poleg spremljanja prihodkov in odhodkov po načelu poslovnega dogodka ali fakturirane realizacije (analiza v poglavjih 5.2, 5.2.1, 5.2.2 in 5.2.3), evidentirajo prihodke in odhodke tudi po načelu denarnega toka ali plačane realizacije. Izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka je evidenčni izkaz, ki naj bi zagotavljal primerljive podatke, potrebne za spremljanje gibanja javnofinančnih sredstev na ravneh države in občin. V skladu z načelom denarnega toka se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena dva pogoja: da je nastal poslovni dogodek, ki ima za posledico prihodek ali odhodek in da je prišlo do izplačila denarja ali njegovega ekvivalenta, torej da je nastal denarni tok. Podatki, izkazani v izkazu prihodkov in odhodkov, po načelu denarnega toka (plačana realizacija) niso primerljivi s podatki v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov (fakturirana realizacija).

Za evidenčno knjiženje velja kar nekaj posebnosti, našteji bomo le najpomembnejše, ki smo jih zaznali v obravnavanem zavodu (Zupančič, Čižman 2010, 43–49):

- za pripoznavanje prihodkov in odhodkov se uporablja načelo denarnega toka,

- vsak konto prihodkov za prejeta proračunska sredstva mora ustrezati določenemu kontu odhodkov pri financerju,
- vsako plačilo materiala, blaga ali storitve se obravnava kot odhodek obračunskega obdobja, v katerem je bilo opravljeno, in vsako plačilo za dobavljeno blago ali opravljeno storitev je prihodek obdobja, v katerem je bilo plačilo izvršeno,
- plačane zamudne obresti se štejejo kot odhodek opreme, materiala ali storitve, na katere se nanašajo,
- obračunana amortizacija osnovnih sredstev ne predstavlja odhodkov, nastanejo pa odhodki ob nabavi in plačilu teh osnovnih sredstev (odhodek po načelu denarnega toka nastane za nakup vsake opreme, tako tiste, katere obračunana amortizacija se krije v breme prihodkov obračunskega obdobja, kot tudi tiste, katere amortizacija se krije v breme sredstev, prejetih v upravljanje),²
- prejeta denarna sredstva za nakup opreme so prihodek po načelu denarnega toka,³
- brezplačna pridobitev opreme kot donacija ne povečuje denarnega toka, torej ni prihodek, saj ni izpolnjen pogoj izplačila denarja ali njegovega ekvivalenta,
- evidenčno se ne knjiži poraba materiala iz zalog.⁴

Zaradi omenjenih posebnosti je razumljivo, da v računovodskem izkazu »Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka« nimamo enakih podatkov kot v »Izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov« za določeno obračunsko obdobje. V praksi se lahko zgodi, da v enem računovodskem izkazu ugotovimo presežek prihodkov nad odhodki, v drugem pa presežek odhodkov nad prihodki.

V naslednji preglednici bomo prikazali primerjavo med prihodki in odhodki, ugotovljenimi v obeh izkazih oziroma po obeh načelih – izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov in izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka. Na podlagi podatkov bomo skušali ugotoviti, kolikšne so razlike med ugotovljenim presežkom oziroma primanjkljajem po enem ali drugem načelu.

² Ta posebnost ima pomemben vpliv na višino izkazanih odhodkov po enem ali drugem načelu. Po načelu denarnega toka nastane investicijski odhodek ob nabavi in plačilu osnovnega sredstva. Po načelu fakturirane realizacije pa odhodek v zvezi z nabavljenim osnovnim sredstvom nastaja preko obračuna amortizacije več let (odvisno od dobe uporabnosti), pa še to le v primeru, da se amortizacija pokriva iz prihodkov obračunskega obdobja in ne zmanjšuje sredstev, prejetih v upravljanje.

³ Tudi ta posebnost bistveno vpliva na višino izkazanih prihodkov in odhodkov po enem ali drugem načelu. Prejem sredstev za nabavo opreme (npr. od ustanovitelja) se po načelu denarnega toka izkaže kot investicijski prihodek. Po načelu fakturirane realizacije pa prejem teh sredstev nikoli ne predstavlja prihodkov, ampak le povečuje vrednost sredstev, prejetih v upravljanje.

⁴ Poraba materiala iz zalog (v obravnavanem zavodu so to živila) predstavlja strošek po načelu fakturirane realizacije takrat, ko je material porabljen. Po načelu denarnega toka pa nastane odhodek že ob nabavi in plačilu tega materiala.

Preglednica 16: Primerjava prihodkov in odhodkov po obeh načelih

Leto	Načelo fakturirane realizacije ali poslovnega dogodka			Načelo plačane realizacije ali denarnega toka		
	Prihodki	Odhodki	Razlika	Prihodki	Odhodki	Razlika
2007	1.699.879	1.685.437	14.442	1.738.207	1.726.234	11.973
2008	1.960.693	1.959.771	922	1.924.089	1.925.505	-1.416
2009	2.203.720	2.190.052	13.668	2.218.607	2.200.461	18.146

Vir: Zavod XY 2007c, 2008c in 2009c. Zavod XY 2007d, 2008d in 2009d.

Iz preglednice 16 lahko strnemo naslednje ugotovitve:

V letu 2007 so bili prihodki in odhodki Zavoda XY, ugotovljeni po načelu denarnega toka, višji od prihodkov in odhodkov, ugotovljenih po načelu poslovnega dogodka. To pomeni, da so bili prejemi in izdatki višji od fakturiranih prihodkov in odhodkov. Prihodki so bili višji za 2,25 %, odhodki pa za 2,42 %. Ugotovljeni presežek prihodkov nad odhodki po načelu fakturirane realizacije je znašal 14.442 EUR, po načelu plačane realizacije pa 11.973 EUR.

V letu 2008 so bili podatki nasprotni. Prihodki po načelu denarnega toka oziroma prejemi so bili za 1,87 % nižji od prihodkov, ugotovljenih po načelu poslovnega dogodka. Tudi odhodki po načelu denarnega toka oziroma izdatki so bili nižji od fakturiranih, in sicer za 1,75 %. Po načelu fakturirane realizacije je bil ugotovljen presežek prihodkov nad odhodki v višini 922 EUR, po načelu plačane realizacije primanjkljaj oziroma presežek odhodkov nad prihodki v višini 1.416 EUR.

V letu 2009 so bili prihodki in odhodki po načelu denarnega toka ponovno višji od fakturiranih prihodkov in odhodkov. Prihodki so bili višji za 0,67 %, odhodki pa za 0,47 %. Ugotovljeni presežek prihodkov nad odhodki po načelu fakturirane realizacije je znašal 13.668 EUR, po načelu plačane realizacije pa 18.146 EUR.

Razlike med prihodki in odhodki po načelu fakturirane realizacije in po načelu denarnega toka v posameznih letih izhajajo iz že prej omenjenih posebnosti pri knjiženju.

5.4 Analiza bilance stanja

Bilanca stanja je računovodski izkaz, ki prikazuje resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov po stanju na dan 31. decembra⁵ posameznega leta. Bilanca stanja

⁵ Na dan 31. decembra se naredi presek in se upošteva stanje točno na ta datum. Tako so na primer v bilanci stanja izkazane terjatve in obveznosti za dobave in storitve, opravljene v decembru, ki zapadejo v plačilo šele v januarju. Upošteva se namreč načelo nastanka poslovnega dogodka.

ima aktivno stran, ki prikazuje stanje sredstev in pasivno stran, ki prikazuje stanje obveznosti do virov sredstev. Aktiva in pasiva morata biti vedno enaki.

V preglednici bomo prikazali le glavne postavke bilance stanja in potem pojasnili, katera sredstva in katere obveznosti spadajo v posamezno postavko. Pri tem smo se omejili le na tista sredstva in obveznosti, ki so izkazana v poslovnih knjigah Zavoda XY.

Preglednica 17: Glavne postavke bilance stanja Zavoda XY

Naziv skupine kontov	2007	2008	2009
Dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju	1.801.878	4.858.798	4.725.396
Kratkoročna sredstva in kratkoročne aktivne časovne razmejitve	198.236	225.047	256.977
Zaloge	4.072	7.537	4.866
Aktiva	2.004.186	5.091.382	4.987.239
Kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitve	186.009	222.697	238.167
Lastni viri in dolgoročne obveznosti	1.818.177	4.868.685	4.749.072
Pasiva	2.004.186	5.091.382	4.987.239

Vir: Zavod XY 2007e, 2008e in 2009e.

Dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju – ta postavka vključuje neopredmetena sredstva, nepremičnine ter opremo in druga opredmetena osnovna sredstva skupaj s popravki vrednosti teh sredstev. Z drugimi besedami, postavka izkazuje sedanjo vrednost neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. V poslovnih knjigah se v skladu z enotnim kontnim načrtom neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva izkazujejo po njihovih nabavnih in odpisanih vrednostih. Konti odpisanih vrednosti pomenijo popravke nabavnih vrednosti. Nabavne vrednosti izhajajo iz ustreznih knjigovodskih listin ob nabavi oziroma ob usposobitvi. Odpisane vrednosti oziroma popravki se oblikujejo z vsakoletnim obračunom amortizacije. Tako se sedanja vrednost postopoma zmanjšuje preko obračuna amortizacije, povečuje pa se za nove nabave.

V letu 2008 je na tej postavki prišlo do bistvenega povečanja, ki je posledica novih vlaganj v nepremičnine in opremo. Zavod je namreč od ustanovitelja prejel v upravljanje novo športno dvorano s pripadajočo opremo. Na drugi strani bomo videli, da se je povečala tudi vrednost sredstev, prejetih v upravljanje.

V letu 2009 beležimo rahlo zmanjšanje sredstev. To je posledica dejstva, da je bila vrednost odpisa osnovnih sredstev (amortizacija) večja od novih vlaganj. Vrednost dolgoročnih sredstev in sredstev v upravljanju je namreč v bilanci stanja izkazana po sedanji vrednosti, to je po nabavni vrednosti, zmanjšani za odpise.

Kratkoročna sredstva in aktivne časovne razmejitve zajemajo:

- denarna sredstva v blagajni in na transakcijskem računu,
- kratkoročne terjatve do kupcev (to so terjatve do učencev in varovancev za tiste opravljene storitev, za katere sredstva prispevajo starši in terjatve do uporabnikov iz naslova opravljanja tržne dejavnosti),
- kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta (to so terjatve do državnega in občinskih proračunov),
- terjatve iz naslova plačanih predujmov,
- druge kratkoročne terjatve (to so terjatve do državnih institucij iz naslova refundacij).

Na dan 31. 12. 2008 je stanje teh sredstev za 13,5 % višje kot na zadnji dan predhodnega leta. Iz bilance stanja je razvidno, da lahko celotni porast pripišemo večjim terjatvam do kupcev in do uporabnikov enotnega kontnega načrta. To je posledica večjega obsega dejavnosti predšolske vzgoje (večje število oddelkov in otrok) in višjih cen storitev.

Tudi leta 2009 je v primerjavi z letom 2008 prišlo do povečanja za 14,2 %. Tudi ta porast je posledica večjega obsega dejavnosti predšolske vzgoje, saj se je 1. septembra 2009 število otrok precej povečalo, kar je razvidno iz preglednice 3. Zato so na dan 31. 12. 2009 izkazane večje terjatve do kupcev in do uporabnikov enotnega kontnega načrta (vključene so terjatve za storitve, opravljene v decembru 2008).

Zaloge – med zalogami materiala zavod izkazuje zalogo živil v šolski kuhinji in zalogo kurilnega olja. Stanje zalog se ugotavlja z letnim popisom.

Kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitve – tukaj so zajete:

- kratkoročne obveznosti za prejete predujme,
- kratkoročne obveznosti do zaposlenih (obveznosti za plače, prispevki in davki iz plač ter druge obveznosti iz delovnega razmerja),
- kratkoročne obveznosti do dobaviteljev,
- kratkoročne obveznosti iz poslovanja (obveznosti za plačilo prispevkov in davkov na plače, obveznosti iz naslova izplačil po podjemnih pogodbah),
- kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta,
- pasivne časovne razmejitve (tu so izkazana namenska sredstva, ki se porabljajo na način, da se istočasno z nastankom stroška prizna tudi prihodek).

Stanje kratkoročnih obveznosti in pasivnih časovnih razmejitev je bilo konec leta 2008 v primerjavi s koncem leta 2007 višje za 19,7 %. Najbolj so se povečale obveznosti do zaposlenih (iz preglednice 7 je razvidno, da so se povečali tudi stroški dela), kar je posledica večjega števila zaposlenih in porasta plač. Velik porast je viden tudi na obveznostih do

dobaviteljev, izkazanih na dan 31. decembra. Zmanjšale pa so se pasivne časovne razmejitev, kar pomeni, da je bilo več namenskih sredstev porabljenih kot na novo pridobljenih.

Stanje se je na dan 31. 12. 2009 v primerjavi z 31. 12. 2008 prav tako povečalo za 6,9 %. Celoten porast lahko pripišemo povečanim obveznostim do zaposlenih, saj je stanje obveznosti do dobaviteljev ostalo skoraj nespremenjeno. Ponovno so se povečale pasivne časovne razmejitev, kar pomeni, da je bilo v letu 2009 več namenskih sredstev pridobljenih kot porabljenih.

Lastni viri in dolgoročne obveznosti vključujejo:

- dolgoročne pasivne časovne razmejitev (na postavki zavod izkazuje obveznosti iz naslova prejetih donacij za osnovna sredstva),
- obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva – to so obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Povečujejo se za pridobljena osnovna sredstva in denarna sredstva za nabavo osnovnih sredstev iz proračuna, zmanjšujejo pa za znesek amortizacije osnovnih sredstev, ki se ne pokriva iz prihodkov,
- presežek prihodkov nad odhodki (presežek tekočega leta in nerazporejeni presežek preteklih let).

Stanje lastnih virov in dolgoročnih obveznosti je konec leta 2008 v primerjavi s koncem leta 2007 večje kar za 2,68 krat. To je posledica dejstva, da je zavod prejel v upravljanje novo športno dvorano s pripadajočo opremo. Vrednosti sredstev, prejetih v upravljanje, se je tako povečala iz 1,8 mio EUR na 4,8 mio EUR. Sredstva, prejeta v upravljanje, so se povečala tudi za del presežka prihodkov nad odhodki iz leta 2007, ki je bil po sklepu sveta zavoda in s soglasjem ustanovitelja razporejen in porabljen za nabavo osnovnih sredstev. Za isti znesek se je zmanjšal presežek prihodkov nad odhodki. Stanje presežka prihodkov nad odhodki na dan 31. 12. 2008 tako zajema nerazporejeni presežek iz preteklih let in presežek prihodkov nad odhodki iz leta 2008.

Konec leta 2009 v primerjavi s koncem leta 2008 je bilo stanje za 2,5 % nižje. Sredstva, prejeta v upravljanje, so se zmanjšala za stroške amortizacije, ki se krije v breme teh sredstev. Znesek zmanjšanja na račun amortizacije je bil večji kot je znašala vrednost novo pridobljenih sredstev, ki ta sredstva povečujejo. Končno stanje presežka prihodkov nad odhodki se je povečalo za presežek, ugotovljen za leto 2009.

5.5 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb

Pravne podlage za obračun davka od dohodkov pravnih oseb najdemo v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS 117/06). Zavezanci za obračun davka so vse pravne osebe, razen Republike Slovenije oziroma njeni organi in lokalne skupnosti. Ti niso davčni

zavezanci, zato niti ne obračunajo niti ne plačajo davka. Poseben status ima Banka Slovenije, ki sicer je davčna zavezanka, vendar davka ne obračuna in ne plača.

Pravne osebe, ki so ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti (torej tudi javni zavodi), so davčni zavezanci, vendar davka od nepridobitne dejavnosti ne plačajo. Morajo pa sestaviti davčni obračun. Te pravne osebe lahko poleg nepridobitne dejavnosti opravljajo tudi pridobitno dejavnost, zato je razumljivo, da so njihovi dohodki, doseženi pri opravljanju pridobitne dejavnosti, obdavčeni. Kaj se z davčnega vidika obravnava kot pridobitna oziroma nepridobitna dejavnost, določa Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS 109/07), ki se uporablja od 1. januarja 2008 dalje. Po tem pravilniku je pridobitna dejavnost tista, pri kateri je izpolnjen vsaj eden od pogojev:

- dejavnosti se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička ali
- zavezanec z opravljanjem dejavnosti na trgu konkurira drugim zavezancem.

Do konca leta 2007 je veljalo, da so nepridobitni vsi prihodki iz opravljanja javne službe, ugotovljeni v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti.

Pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb izhajamo iz prihodkov in odhodkov, ugotovljenih po računovodskih predpisih. Iz celotnih prihodkov izvzamemo prihodke od nepridobitne dejavnosti in morebitne druge davčno nepriznane prihodke, tako dobimo davčno priznane prihodke. Prav tako iz celotnih odhodkov izvzamemo tisti del, ki se nanaša na nepridobitno dejavnost, odštejemo davčno nepriznane odhodke in tako dobimo davčno priznane odhodke. Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki je davčna osnova oziroma davčna izguba. V primeru ugotovitve davčne osnove ima davčni zavezanec pravico do uveljavljanja predpisanih davčnih olajšav in s tem lahko zmanjša svojo davčno osnovo. Davčna osnova je osnova za plačilo davka za posamezno leto po predpisani stopnji.

V preglednici 18 so prikazane glavne postavke iz obračuna davka od dohodkov pravnih oseb Zavoda XY za leta 2007, 2008 in 2009.

Preglednica 18: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb Zavoda XY

Postavka	2007	2008	2009
Prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih	1.699.879,40	1.960.693,55	2.203.720,89
Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	1.684.913,09	1.825,48	1.966.249,87
Davčno priznani prihodki	14.966,31	1.958.868,07	237.471,02
Odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih	1.685.437,49	1.959.771,35	2.189.927,48
Izvzem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	1.670.598,31	1.824,55	1.953.943,08
Drugi davčno nepriznani odhodki	4,13	24.795,71	3.244,25
Davčno priznani odhodki	14.835,05	1.933.151,09	232.740,15
Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki	131,26	25.716,98	4.730,87
Razlika med davčno priznanimi odhodki in prihodki			
Davčna osnova	131,26	25.716,98	4.730,87
Davčna izguba			
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	131,26	25.716,98	4.135,34
Osnova za davek	0,00	0,00	595,53
Davek	0,00	0,00	125,06

Vir: Zavod XY 2007f, 2008f in 2009f.

Pri obračunu davka za leto 2007 so kot razmejitev med pridobitnimi in nepridobitnimi prihodki in odhodki upoštevani podatki iz izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti. Tako so nepridobitni vsi prihodki in odhodki od opravljanja javne službe, pridobitni pa tisti od opravljanja tržne dejavnosti. Pridobitni prihodki tako znašajo 14.966,31 EUR, pridobitni odhodki pa 14.839,18 EUR. Vendar vsi pridobitni odhodki niso v celoti davčno priznani. Tako so pridobitni odhodki v deležu⁶ zmanjšani za stroške donacij in 50 % stroškov reprezentance v znesku 4,13 EUR. Ugotovljena davčna osnova je zmanjšana za olajšavo za zaposlovanje invalidov, in sicer v celotnem znesku davčne osnove. Za leto 2007 zavod tako ni ugotovil osnove za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

Pri obračunu davka za leto 2008 se je za razdelitev prihodkov na pridobitne in nepridobitne upošteval Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS 109/07). Ta je določal, da so dohodki iz opravljanja nepridobitne dejavnosti le donacije, članarine članov zavezanca, volila in dediščine, obresti na transakcijskih računih ter prihodki iz davkov in

⁶ Glede na to, da pridobitni prihodki in odhodki predstavljajo le določen delež od celotnih prihodkov in odhodkov, se tudi morebitna zmanjšanja ali povečanja prihodkov in odhodkov upoštevajo le v deležu. Enako se v deležu uveljavljajo tudi davčne olajšave.

dajatev, ki so plačani Zavodu za zdravstveno varstvo in Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Vsi ostali prihodki pa so pridobitni, tudi tisti, ki so prejeti iz proračuna za opravljanje javne službe. V obračunu davka od dohodkov pravnih oseb Zavoda XY so tako kot nepridobitni prihodki prikazani le prihodki od prejetih donacij in obresti od stanja na računu, in sicer v znesku 1.825,48 EUR, kar predstavlja 0,09 % celotnih prihodkov. V enakem deležu so iz celotnih odhodkov izvzeti tudi nepridobitni odhodki in znašajo 1.824,55 EUR. Vsi ostali prihodki in odhodki pa spadajo med pridobitne. Pridobitni odhodki so zmanjšani za davčno nepriznane odhodke iz naslova izplačil v zvezi z zaposlitvijo, od katerih ni plačana dohodnina, in za druge davčno nepriznane odhodke, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti, imajo značaj privatnosti ali pa niso skladni z običajno poslovno prakso. Pridobitni prihodki tako znašajo 1.958.868,07 EUR, pridobitni odhodki pa 1.933.151,09 EUR. Razlika predstavlja davčno osnovo, ki je bila zmanjšana za davčne olajšave iz naslova zaposlovanja invalidov in plačanih premij za dodatno pokojninsko zavarovanje. Zavod je uveljavljal olajšave v celotni višini davčne osnove, zato za leto 2008 ni bilo ugotovljene osnove za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

V letu 2009 so bile objavljene spremembe in dopolnitve Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS 68/09), ki so veljale že za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2009. S temi spremembami za nepridobitne dohodke štejejo tudi sredstva za izvajanje javne službe, prejeta iz javnofinančnih virov, in namenska javna sredstva. V obračunu davka za leto 2009 so tako med nepridobitnimi prihodki zajete donacije, obresti od sredstev na računih in sredstva, prejeta iz proračuna. Pridobitni prihodki tako znašajo 237.471,02 EUR oziroma 10,775 % celotnih prihodkov. V enakem deležu so iz celotnih odhodkov izvzeti tudi pridobitni odhodki. Ti so nadalje zmanjšani za davčno nepriznane odhodke iz naslova plačanih donacij, davčno nepriznana izplačila v zvezi z zaposlitvijo in za druge davčno nepriznane odhodke. Davčno priznani odhodki tako znašajo 232.740,15 EUR. Ugotovljena razlika v znesku 4.730,87 je bila zmanjšana za znesek davčnih olajšav iz naslova zaposlovanja invalidov in plačanih premij za dodatno pokojninsko zavarovanje v višini 4.135,34 EUR. Tako je bila za leto 2009 ugotovljena osnova za davek v višini 595,53 EUR in plačan davek od dohodkov pravnih oseb v višini 125,06 EUR.

6 PREDLOGI ZA IZBOLJŠAVE

Kot lahko ugotovimo na podlagi vseh prikazanih dejstev, je računovodstvo javnega zavoda v marsičem zelo specifično. Ugotavljamo tudi, da so nekatere računovodske rešitve oziroma zakonske določbe nelogične in mnogokrat tudi premalo dorečene oziroma pomanjkljive.

Ena od takih je zagotovo dvojno vodenje računovodstva – po načelu fakturirane realizacije in po načelu denarnega toka. Menimo, da je dvojno vodenje nepotrebno, saj so podatki o gibanju javnofinančnih sredstev dostopni pri izplačevalcu proračunskih sredstev, torej pri občinah in ministrstvih. Po našem mnenju je za spremljanje poslovanja javnega zavoda bolj primerno vodenje računovodstva po načelu fakturirane realizacije. Za zavod je bolj pomembno, da ima pregled nad tem, koliko prihodkov ustvari v obračunskem obdobju z izvajanjem svoje dejavnosti in kolikšni so stroški v istem obdobju. Tudi planiranje po načelu fakturirane realizacije je bistveno bolj enostavno, saj vemo, da je v praksi lažje predvideti obseg opravljenih storitev kot pa to, kdaj bodo izvedena plačila uporabnikov. Seveda je razumljivo, da prihaja do manjših zamikov pri plačilih. Naloga računovodstva je, da poskrbi za čim bolj sprotno izterjavo terjatev, posledično pa s tem omogoči čim bolj sprotno plačevanje svojih obveznosti.

Druga nejasnost se pojavlja pri vzgojno-izobraževalnih zavodih, ki v okviru istega zavoda opravljajo različne dejavnosti – v primeru Zavoda XY osnovnošolsko dejavnost in dejavnost predšolske vzgoje. Delitev prihodkov načeloma ne predstavlja večjih težav, problem se pojavi pri razdelitvi splošnih stroškov. To področje je nedorečeno, zavodi so prepuščeni sami sebi. Merila, ki jih uporabljajo za delitev, so mnogokrat rezultat lastne presoje računovodje ali računovodje in ravnatelja. Posledica tega je, da mnogokrat prihaja do prevelikega prelivanja sredstev iz ene dejavnosti v drugo in se s tem ne prikazujejo več dejanski podatki. Če želimo doseči preglednost in transparentnost poslovanja posamezne dejavnosti, si moramo prizadevati za čim bolj natančno in dosledno ločevanje po dejavnostih. Zaradi nenatančnega spremljanja prihodkov in odhodkov bi se kaj hitro lahko zgodilo, da bi pri eni ali drugi dejavnosti neupravičeno izkazali negativno poslovanje. Smiselno bi bilo na ravni države določiti enotne kriterije, kako ločeno spremljati obe dejavnosti. Na ta način bi dosegli, da bi vsi zavodi, ki opravljajo enake dejavnosti, uporabljali enaka merila za delitev prihodkov in odhodkov na različne dejavnosti. S tem bi omogočili tudi lažjo primerjavo med vzgojno-izobraževalnimi zavodi na ravni države. Na primeru Zavoda XY se je izkazalo, da je delitev splošnih stroškov po številu oddelkov delno pravilna oziroma pravilna za nekatere vrste stroškov. Za delitev stroškov ogrevanja bi bilo bolj smiselno uporabiti ogrevano prostornino, za delitev stroškov elektrike bi morali namestiti ločene števec. Nekatere stroške porabljenega materiala (razni material za potrebe pouka, toaletne potrebščine itd.) bi lahko delili glede na število učencev, nekatere pa tudi glede na število zaposlenih (pisarniški material, toaletne potrebščine, strokovna literatura ...). Menimo pa, da so še vedno določeni stroški, ki jih ni

mogoče uvrstiti v nobeno od teh kategorij in zanje je število oddelkov najbolj primerno merilo za delitev.

Naslednje vprašanje, ki se poraja med analiziranjem podatkov, se nanaša na financiranje osnovnošolske dejavnosti iz državnega in občinskega proračuna, konkretnije na financiranje splošnih materialnih stroškov. Večina sredstev iz državnega proračuna za izvajanje osnovnošolske dejavnosti je strogo namenskih in jih zavod porabi za pokritje točno določenih stroškov (plače, izobraževanje, učila, šole v naravi in tečaji, ekskurzije učencev, zdravstveni pregledi, obrabnina učbenikov, regresirana prehrana ipd.). Poleg tega zavod mesečno glede na obseg dejavnosti (število oddelkov in število učencev) prejema iz državnega proračuna tudi sredstva za pokritje splošnih materialnih stroškov. Tukaj se že pojavi vprašanje, za pokritje katerih stroškov so ta sredstva namenjena? V skladu z Zakonom o organizaciji vzgoje in izobraževanja se namreč osnovni šoli zagotavljajo sredstva tudi iz občinskega proračuna. Zakon pravi, da je občina šoli dolžna zagotoviti sredstva za plačilo stroškov za uporabo prostora in opreme, investicije in investicijsko vzdrževanje ter za dodatne dejavnosti. Financiranje je urejeno s pogodbo o sofinanciranju dejavnosti za posamezno koledarsko leto. Investicije in investicijsko vzdrževanje ter dodatne dejavnosti so že vnaprej točno definirane in tudi finančno ovrednotene, tako da lahko govorimo o namenskih sredstvih. Sredstva za kritje stroškov v zvezi z uporabo prostora in opreme pa niso točno definirana.

Tako ugotovimo, da se materialni stroški krijejo iz državnega in občinskega proračuna. Pri tem je treba opozoriti na dejstvo, da so mnenja o tem, kateri materialni stroški naj se krijejo iz državnega in kateri iz občinskega proračuna, deljena. Če izhajamo iz dejstva, da je občina kot ustanovitelj lastnik opreme in objektov, je dolžna pokriti vse stroške, ki nastanejo pri uporabi opreme in objektov. Država naj bi na drugi strani pokrila vse stroške, ki so vezani neposredno na izvajanje dejavnosti osnovne šole. V praksi se mnogokrat pojavljajo stroški, pri katerih smo v dilemi, v katero skupino bi jih uvrstili oziroma iz katerega vira naj jih pokrijemo. Menimo, da bi se na ravni države morali dogovoriti, kateri stroški se krijejo iz državnega in kateri iz občinskega proračuna. Na ta način bi tudi zagotovili podatke o tem, ali mogoče kateri od financerjev prispeva preveč ali premalo za izvajanje dejavnosti.

Konkretno v Zavodu XY je z občino sklenjen dogovor, katere stroške krije občina. Občina sredstva nakaže na podlagi mesečnega zahtevka po dejanskih stroških preteklega meseca. Dogovor je bil sklenjen leta 2008 in ta rešitev se je izkazala kot zelo dobra. Šola prejme sredstva takrat, ko so stroški dejansko nastali, s tem pa je zagotovljena tudi boljša likvidnost. Dilema se pojavlja le še pri tem, ali so v dogovor vključeni vsi stroški, ki naj bi jih pokrila lokalna skupnost. Da bi rešili tudi to vprašanje, je potreben že omenjeni dogovor med Ministrstvom za šolstvo in šport in občinami, ki bi veljal za vse vzgojno-izobraževalne zavode.

Radi bi opozorili na še eno specifiko, ki se pojavlja v vzgojno-izobraževalnem zavodu, in sicer na razmerje koledarsko leto in šolsko leto. Obseg dejavnosti oziroma obseg programov

je določen za posamezno šolsko leto (od 1. septembra do 31. avgusta), letno poročilo pa se izdeluje za koledarsko leto (od 1. 1. do 31. 12.). Posledično iz finančnih podatkov v letnem poročilu ni jasno razvidno, kdaj in v kakšnem obsegu je prišlo do povečanja ali zmanjšanja obsega dejavnosti. Zato je za vzgojno-izobraževalni zavod zelo pomembno spremljati prihodke in odhodke tudi za šolsko leto, čeprav tak računovodski izkaz ni predpisan. Analiza poslovanja za šolsko leto je zelo uporabna za notranje uporabnike, saj bolj jasno pokaže morebitne spremembe v obsegu dejavnosti in je tudi v veliko pomoč pri planiranju in sprejemanju poslovnih odločitev. Verjetno ni smiselno razmišljati v to smer, da bi poslovno leto prilagodili šolskemu letu in bi torej tudi letna poročila sestavljali za obdobje šolskega leta.

Pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb je nerazumljivo dejstvo, da je del prihodkov, ustvarjen pri opravljanju javne službe, obravnavan kot pridobitni prihodek (to so vsa plačila iz zasebnih virov, se pravi vsi prispevki staršev). Menimo, da bi bilo bolj smiselno kot pridobitne upoštevati le prihodke od opravljanja tržne dejavnosti, prihodki od opravljanja javne službe pa bi bili v celoti obravnavani kot nepridobitni. Že iz same definicije javne službe namreč izhaja, da se izvaja kot nepridobitna dejavnost, katere cilj ni pridobivanje dobička.

7 ZAKLJUČEK

Javni zavodi v Sloveniji imajo pomembno vlogo v družbi, kar je tudi prav, saj opravljajo storitve širšega družbenega interesa. Prav zato se večji del dejavnosti financira iz proračuna. Danes si namreč ne moremo predstavljati, da bi državljani morali v celoti plačevati na primer zdravstvene ali izobraževalne storitve ali da ne bi imeli urejenega socialnega in pokojninskega varstva.

Na primeru vzgojno-izobraževalnega zavoda smo podrobneje spoznali sistem financiranja javnega zavoda. Pri tem je treba vedeti, da je financiranje javnih zavodov različno glede na javno službo, ki jo opravljajo. To je vidno tudi pri Zavodu XY, saj smo na podlagi podatkov ugotovili, da se struktura prihodkov osnovnošolske dejavnosti v precejšnji meri razlikuje od strukture prihodkov predšolske dejavnosti. Druga ugotovitev je, da je v javnem zavodu s področja vzgoje in izobraževanja zelo malo tistih stroškov, na katere bi lahko vplival zavod sam. Preko 80 % vseh stroškov namreč predstavljajo stroški dela, vemo pa, da so v javnem sektorju plače predpisane z zakonom in zavod na njihovo višino nima vpliva.

V prihodnosti bi bile na področju računovodskega spremljanja poslovanja javnih zavodov potrebne določene zakonske spremembe in dopolnitve. Na nekatere smo že opozorili v 6. točki, verjetno pa se v praksi pojavljajo tudi druga odprta vprašanja. Vsekakor se je treba zavedati, da je računovodstvo ena pomembnejših funkcij vsake pravne osebe, torej tudi javnega zavoda. Še posebej je ta vloga pomembna v današnjem času, ko se celotno svetovno gospodarstvo spopada z gospodarsko krizo in je treba s stroški ravnati čim bolj racionalno. Z dobrimi računovodskimi informacijami lahko na vseh področjih delovanja družbe pripomoremo k sprejemanju dobrih in pravih poslovnih odločitev.

LITERATURA

- Bohinc, Rado. 2005. *Osebe javnega prava*. Ljubljana: GV Založba.
- Čižman, Milenka. 2001. *Posebnosti računovodstva javnih zavodov v povezavi z razporejanjem posrednih stroškov na dejavnosti*. Magistrsko delo, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta.
- Čižman, Milenka. 2010. Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 37 (3): 7-9
- Dvoršak Bugarija, Jana. 2009. *Analiza bilanc z revizijo*. Ljubljana: Zavod IRC.
- Horvat, Tatjana. 2009a. Nekateri interni akti in pogodbe za javne zavode (šole in vrtce) s področja računovodstva in financ. *Vodenje v vzgoji in izobraževanju* 7 (2): 47–97.
- Horvat, Tatjana. 2009b. *Finančni načrt in finančno planiranje za vzgojno-izobraževalne zavode*. Gradivo konference Sodobno računovodstvo v vzgoji in izobraževanju III.
- Janc, Marija. 2004. Razmejitev in računovodenje prihodkov, pridobljenih na trgu, in prihodkov, pridobljenih iz proračunskih sredstev. *Lex localis* 2 (2): 171–184.
- Kamnar, Helena. 1999. *Javni zavodi med državo in trgov*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
- Korpič Horvat, Etelka. 2004. Pravilnost in smotrnost poslovanja javnih zavodov. *Lex localis* 2 (2): 135–148.
- Krapše, Tatjana. 2005. *Taktično planiranje v organizacijah javnega sektorja*. Nova Gorica: Educa.
- Melavc, Dane in Franko Milost. 2003. *Računovodstvo*. Koper: Fakulteta za management.
- Rogers, Michael. 1995. *Public sector accounting*. Cheltenham: Stanlex Thornes.
- Suhadolnik, Valenka. 2009. *Oblikovanje sodil za delitev stroškov in odhodkov javne in tržne dejavnosti*. Gradivo konference Sodobno računovodstvo v vzgoji in izobraževanju III.
- Trunk Širca, Nada in Mitja Tavčar. 2000. *Management nepridobitnih organizacij*. Koper: Visoka šola za management v Kopru.
- Turk, Ivan in Dane Melavc. 2001. *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
- Praktični vodič po računovodstvu za negospodarstvo*. 2010. Ljubljana: Dashofer.
- Zaman, Maja, Marko Hočevar in Aleksander Igličar. 2007. *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Zupančič, Vera in Milenka Čižman. 2010. Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 37 (3): 10-53.

PRAVNI VIRI

- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10.
- Zakon o javnih financah. *Uradni list RS*, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02, 109/08, 49/09, 107/10.
- Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja. *Uradni list RS*, št. 12/96, 23/96, 64/01, 108/02, 34/03, 79/03, 65/05, 129/06, 36/08, 58/09, 64/09, 65/09.

Zakon o osnovni šoli. *Uradni list RS*, št. 12/96, 33/97, 59/01, 71/04, 53/05, 60/06, 81/06, 102/07.

Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS*, št. 23/99.

Zakon o vrtcih. *Uradni list RS*, št. 12/96, 44/00, 78/03, 72/05, 100/05, 25/08, 36/10.

Zakon o zavodih. *Uradni list RS*, št. 12/91, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/00, 127/06.

Odlok o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda. *Uradni vestnik Gorenjske*, št. 13/97.

Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS*, št. 118/05.

Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS*, št. 46/03.

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge pravne osebe javnega prava. *Uradni list RS*, št. 54/02, 117/02, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04, 117/05, 138/06, 120/07, 124/08, 112/09.

Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo. *Uradni list RS*, št. 97/03, 77/05, 120/05.

Pravilnik o opredelitvi pridobite in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS*, št. 109/07, 68/09.

Pravilnik o plačilih staršev za programe v vrtcih. *Uradni list RS*, št. 129/06, 79/08, 119/08, 102/09.

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. *Uradni list RS*, št. 134/03, 34/04, 13/05, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10.

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS*, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 104/10.

Kolektivna pogodba za javni sektor. *Uradni list RS*, št. 57/2008.

Kolektivna pogodba za dejavnost vzgoje in izobraževanja. *Uradni list RS*, št. 52/1994.

DRUGI VIRI

Ajpes. 2010. *Izplačane bruto plače pri pravnih osebah javnega sektorja*.

[Http://www.ajpes.si/Statistike/Plače_javni_sektor/Porocila/Arhiv](http://www.ajpes.si/Statistike/Plače_javni_sektor/Porocila/Arhiv) (1. 2. 2011).

Ministrstvo za šolstvo in šport. 2006. *Ugotovitveni sklep o izračunanih povprečnih cenah programov in o izračunani višini materialnih in nematerialnih stroškov ter stroškov živil v vrtcih, ki izvajajo javno službo na dan 1.2.2006*. Ljubljana: Ministrstvo za šolstvo in šport.

Ministrstvo za šolstvo in šport. 2010. *Ugotovitveni sklep o izračunanih povprečnih cenah programov in o izračunani višini materialnih in nematerialnih stroškov ter stroškov živil v vrtcih, ki izvajajo javno službo na dan 1.2.2010*. Ljubljana: Ministrstvo za šolstvo in šport.

Občina XY. 2006. *Sklep o določitvi cen vzgojno-varstvenih programov v javnih vrtcih na območju Občine XY*. Občina XY.

Občina XY. 2008. *Sklep o določitvi cen vzgojno-varstvenih programov v javnih vrtcih na območju Občine XY*. Občina XY.

Potrjene cene programov v vrtcih, veljavne na dan 1.2.2010.

[Http://www.starse.si/Seje/2010/08_izredna_seja/9.3.Cene_vrtcev_1.2.2010-pregled.pdf](http://www.starse.si/Seje/2010/08_izredna_seja/9.3.Cene_vrtcev_1.2.2010-pregled.pdf)
(1.2.2011).

Zavod XY. 2006. *Letni delovni načrt Zavoda XY za šolsko leto 2006/2007.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2006a. *Obračun oskrbnin za september 2006.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2007. *Letni delovni načrt Zavoda XY za šolsko leto 2007/2008.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2007a. *Obračun oskrbnin za september 2007.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2007b. *Izpis analitične bilance za leto 2007.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2007c. *Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2007č. *Izpis prihodkov in odhodkov po stroškovnih mestih za leto 2007.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2007d. *Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2007e. *Bilanca stanja na dan 31. 12. 2007.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2007f. *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. 1. do 31. 12. 2007.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2008. *Letni delovni načrt Zavoda XY za šolsko leto 2008/2009.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2008a. *Obračun oskrbnin za september 2008.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2008b. *Izpis analitične bilance za leto 2008.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2008c. *Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2008č. *Izpis prihodkov in odhodkov po stroškovnih mestih za leto 2008.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2008d. *Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2008e. *Bilanca stanja na dan 31. 12. 2008.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2008f. *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. 1. do 31. 12. 2008.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2009. *Letni delovni načrt Zavoda XY za šolsko leto 2009/2010.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2009a. *Obračun oskrbnin za september 2009.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2009b. *Izpis analitične bilance za leto 2009.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2009c. *Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2009č. *Izpis prihodkov in odhodkov po stroškovnih mestih za leto 2009.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2009d. *Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2009e. *Bilanca stanja na dan 31. 12. 2009.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.

Zavod XY. 2009f. *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. 1. do 31. 12. 2009.* Poslovni dokumenti, Zavod XY.