

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

DIPLOMSKA NALOGA

ALENKA SLAPAR

KOPER, 2014

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

Diplomska naloga

FINANČNI NAČRT VZGOJNO-VARSTVENEGA
ZAVODA X

Alenka Slapar

Koper, 2014

Mentorica: doc. dr. Tatjana Horvat

POVZETEK

Diplomska naloga obravnava izdelavo finančnega načrta. V teoretičnem delu je predstavljena zakonodaja, ki jo je treba upoštevati pri izdelavi finančnega načrta, in teoretična izhodišča na področju računovodskega predračunavanja. Empirični del prikazuje izdelavo in sestavo finančnega načrta izbranega vzgojno-varstvenega zavoda. Prikazano je, da je kakovostno finančno načrtovanje pomembno za uspešno poslovanje, še posebej za področja, za katera je finančni načrt podlaga za pridobivanje finančnih sredstev. Na podlagi opazanj ob izdelavi diplomske naloge so predlagana priporočila za izboljšanje izdelave finančnih načrtov vzgojno-varstvenih zavodov, ki so financirani iz proračunskih sredstev.

Ključne besede: finančni načrt, računovodsko predračunavanje, načrtovanje, cilji, proračun, prihodki, odhodki.

SUMMARY

A thesis deals with making of financial plan. Within theoretical plan is introduced legislation, which is to consider with making financial plan and theoretical starting points in area of accounting pre-calculations. Empirical part is showing making and composition of financial plan of Educationally protective institute X. It's demonstrated that well financial planning is important for successful business, in particular there where financial plan is background for extraction of financial resources. Based on noticing with making this thesis are suggested some references for improvement of making of financial plans of Educationally protective institutions, that are financed from budgetary funds.

Keywords: financial plan, accounting pre-calculations, planning, targeting, budget, revenues, expenses.

UDK: 657(043.2)

ZAHVALA

Zahvaljujem se doc. dr. Tatjani Horvat za sprejeto mentorstvo in svetovanje pri izbiri teme ter za vodenje in strokovne nasvete pri izdelavi diplomskega dela.

Posebej bi se rada zahvalila Janezu, Zali in Juretu, ki so me podpirali in spodbujali v času študija ter potrpežljivo prenašali mojo odsotnost.

VSEBINA

1	Uvod	1
1.1	Opredelitev obravnavanega problema	1
1.2	Teoretična izhodišča	2
1.3	Namen in cilji naloge	2
1.4	Metode za doseganje ciljev naloge	3
1.5	Omejitve in predpostavke pri obravnavanju problema	3
2	Zakonske osnove	4
2.1	Zakon o javnih financah	4
2.2	Proračun – sestava in značilnosti	5
2.3	Metodologija za oblikovanje cen programov v VVZ	8
3	Teoretična izhodišča za izdelavo finančnega načrta vzgojno-varstvenega zavoda	12
3.1	Računovodsko predračunavanje	12
3.2	Značilnosti računovodskega predračunavanja	14
3.3	Nekateri pogledi in koncepti računovodskega predračunavanja	16
3.3.1	Mirujoče (statično) in gibljivo (dinamično) predračunavanje	16
3.3.2	Rastoče predračunavanje in predračunavanje brez opiranja na preteklost (ničelno predračunavanje)	17
3.3.3	K rezultatom usmerjeni proračun	20
3.4	Novosti na področju predračunavanja	21
3.4.1	Boljše predračunavanje	21
3.4.2	Preseženo predračunavanje	22
3.4.3	Sprotno predračunavanje	23
4	Finančni načrt	25
5	Primer finančnega načrta	30
5.1	Predstavitev vzgojno-varstvenega zavoda	30
5.2	Predstavitev ciljev in programa vzgojno-varstvenega zavoda	30
5.3	Finančni načrt Vzgojno-varstvenega zavoda X	33
5.3.1	Planiranje prihodkov	33
5.3.2	Planiranje odhodkov	35
5.4	Načrt razvojnih programov	37
6	Priporočila za izboljšanje vsebine in priprave finančnega načrta	40
	Literatura	43
	Viri	44

SLIKE

Slika 1: Načrtovani prihodki za leti 2013 in 2014	35
Slika 2: Načrtovani odhodki za leti 2013 in 2014.....	37

PREGLEDNICE

Preglednica 1: Plan prihodkov	34
Preglednica 2: Plan odhodkov	36
Preglednica 3: 401109 Investicijsko vzdrževanje v enotah VVZ X.....	38
Preglednica 4: 50110 Dolgoročni razvoj infrastrukture na področju predšolske vzgoje.....	38

KRAJŠAVE

AJPES	agencija republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
APPrA-O	aplikacija za pripravo proračuna občin
FN	finančni načrt
LDN	letni delovni načrt
NRP	načrt razvojnih programov
RS	Republika Slovenija
SRS	Slovenski računovodski standardi
VVZ	vzgojno-varstveni zavod
ZJF	Zakon o javnih financah
ZPIZ	Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje
ZR	Zakon o računovodstvu
ZRSŠ	Zavod Republike Slovenije za šolstvo

1 UVOD

Za javni zavod je po predpisih obvezna priprava letnega delovnega načrta in finančnega načrta.

Delovanje javnih zavodov pa ne temelji zgolj na sestavljenem programu dejavnosti,¹ ki je opredeljen v letnem delovnem načrtu zavoda, pomemben je tudi finančni načrt, ki ta program podpira in omogoča njegovo izvajanje. Dober finančni načrt je zato zelo pomemben, saj je podlaga za pridobivanje virov iz proračuna občine ali države, ki financirata poslovanje javnega zavoda. Posebej v današnjem času, ko kronično primanjkuje finančnih virov, je natančno in strokovno načrtovanje, oziroma planiranje, ključno za uspešno doseganje zastavljenih ciljev.

Vzgojno-varstveni zavodi, ki sodijo med javne zavode, so vključeni v tog sistem javnih financ, ki za obvladovanje mnogih, raznovrstnih, področij delovanja predpisuje postopke in dejavnosti, ki jih je pri finančnem načrtovanju treba upoštevati. Sistem ne omogoča sprotnega reševanja financiranja, ampak zahteva vnaprejšnje predvidevanje porabe finančnih virov.

V nalogi zato skušamo prikazati, da je strokoven in odgovoren pristop k finančnemu načrtovanju nujen, saj le na ta način lahko zagotovimo nemoteno delovanje zavoda.

1.1 Opredelitev obravnavanega problema

Vzgojno-varstveni zavod, v nadaljevanju VVZ, vsako leto izdelava letni delovni načrt, ki je sestavljen iz dveh delov, in sicer:

- letnega delovnega načrta in
- finančnega načrta.

V zadnjih letih je izdelava finančnega načrta najpomembnejši del letnega delovnega načrta, zato je zelo pomembno, da je ta izdelan strokovno in v skladu z realnimi pričakovanji in možnostmi. Zaradi tega je priprava letnega delovnega načrta (aktivnosti in dejavnosti) močno odvisna od razpoložljivih finančnih virov, ki so praviloma precej omejeni. V zadnjih nekaj letih je problem razpoložljivih finančnih virov še posebej pereč, zahteve po kakovosti opravljenih storitev in dejavnosti pa se povečujejo. Zato je zelo pomembno, da se skrbno in odgovorno pristopi k oblikovanju ciljev, ki jih bo moč uresničiti z viri, ki so zavodu na voljo. Ker se VVZ financira iz javnih virov in je zaradi tega načrtovanje možno le v okviru veljavnih zakonskih predpisov, je posebej pomembno, da se v postopku načrtovanja natančno definirajo potrebne aktivnosti, saj je možno financirati le aktivnosti, ki so odobrene na podlagi finančnega načrta. Ustanovitelj, v konkretnem primeru občina, glede na razpoložljive

¹ Program dejavnosti javnega zavoda (v obravnavanem primeru gre za vzgojno-varstveni zavod) sprejema svet zavoda, k čemur ga zavezuje 48. člen Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (ZOFVI–UPB5), ki je objavljen v Uradnem listu RS, št. 16/2007.

proračunske vire odobri ali zavrne finančni načrt zavoda. Poleg tega pa ustanovitelj preko kompetentnih ljudi, imenovanih v svet zavoda, tekoče nadzira pravilnost in uspešnost² poslovanja zavoda. Izdelava kakovostnih finančnih načrtov zavodov, ki so usklajeni s cilji in pogledi ustanovitelja, je zato za njihovo delovanje ključnega pomena.

1.2 Teoretična izhodišča

Finančni načrt zavoda mora biti izdelan v skladu z Zakonom o javnih financah, upoštevati pa je treba tudi kopico podzakonskih aktov, predpisov, navodil in pravilnikov, ki opredeljujejo pripravo in vsebino. V Pravilniku o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 46/2003) je določeno, da javni zavodi sodijo med posredne uporabnike državnega oz. občinskega proračuna, katerih ustanovitelj je lahko država ali občina, kar velja tudi za obravnavani primer javnega zavoda. V Zakonu o javnih financah (ZJF, Ur. l. RS, 11/2001, 14/2013 popr.) je predpisano, da finančne načrte posrednih uporabnikov državnega proračuna sprejema pristojni organ po določenem postopku, ki je določen v posebnem zakonu, predpisu ali aktu o ustanovitvi posrednega uporabnika. Za obravnavani primer je tako pomemben Odlok o ustanovitvi VVZ-ja X, prav tako objavljen v Uradnem listu RS.

1.3 Namen in cilji naloge

Osnovni namen naloge je prikazati izdelavo finančnega načrta, ki je podlaga za uspešno delovanje zavoda, ter pripraviti priporočila za izboljšanje že obstoječega finančnega načrta. Ob tem bomo skušali posebej opozoriti na pomembne dele finančnega načrta in oblikovanje posameznih sestavnih delov na podlagi vzročno-posledičnega načina prikaza (zakaj in kako načrtovati posamezne postavke in kaj na podlagi tega lahko pričakujemo). To je pomembno za samo vodenje javnega zavoda in svet javnega zavoda, ki nadzira delovanje in izvajanje začrtanih ciljev zavoda.

Cilji naloge so:

- prikazati, da je strokovno izdelan finančni načrt pomemben za uspešno delovanje VVZ-ja,
- predstaviti izdelavo finančnega načrta,
- predstaviti zakonodajo in teoretična izhodišča, ki vplivajo na izdelavo finančnega načrta,
- podati priporočila za izboljšanje priprave in izdelave finančnega načrta.

² Devjak in Peček (2001, 105) govorita o merilu uspešnosti javnega sektorja kot jamstvu, da opravljamo pravo stvar. Gre za neke vrste zagotovilo, da je predviden cilj resnično dosežen.

1.4 Metode za doseganje ciljev naloge

Naloga je razdeljena na dva osnovna sklopa, in sicer:

- *teoretični del* z opisom pravnih podlag in določil za izdelavo finančnega načrta zavoda,
- *empirični del* s prikazom izdelave konkretnega finančnega načrta VVZ-ja.

V teoretičnem delu naloge bo uporabljena deskriptivna oz. opisna metoda, v empiričnem delu pa bo sledil prikaz podatkov in analiza pomembnejših, ki imajo največji vpliv na sam finančni načrt.

1.5 Omejitve in predpostavke pri obravnavanju problema

Predvidene omejitve diplomske naloge se nanašajo na:

- primer izdelave finančnega načrta, ki obravnava le izbran VVZ,
- analizo pomembnejših postavk finančnega načrta (le za obravnavan primer),
- uradno dostopne podatke VVZ-ja in občine.

Predvidene predpostavke predvidevajo:

- da se bodo za prikaz obstoječega finančnega načrta podatki črpali iz virov, pridobljenih s strani zavoda in občine,
- da bo obravnavani primer finančnega načrta lahko v pomoč pri izdelavi finančnih načrtov ostalih zavodov,
- da je skrbno pripravljen finančni načrt pomemben za uspešno poslovanje zavoda,
- da v teoretičnem delu uporabljamo citate iz literature in virov s področja obravnavane tematike, ki vsebujejo besedi »podjetje« in »neposredni proračunski uporabnik«,
- da citirano, ki velja za podjetja, velja tudi za VVZ.

2 ZAKONSKE OSNOVE

Pri izdelavi finančnega načrta moramo upoštevati vrsto zakonov, aktov, podzakonskih določil, predpisov in navodil. Finančni načrt vzgojno-varstvenega zavoda (VVZ) urejajo Zakon o javnih financah (ZJF), proračun in Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo.

2.1 Zakon o javnih financah

Zakon o javnih financah (Ur. l. RS 79/1999) ureja sestavo, pripravo in izvrševanje proračuna RS in proračunov lokalnih samoupravnih skupnosti (občinskih proračunov), upravljanje s premoženjem države in občin, zadolževanje države oziroma občin, poročstva države oziroma občin, upravljanje njihovih dolgov, računovodstvo in proračunski nadzor. Določbe tega zakona, ki se nanašajo na neposredne uporabnike občinskega proračuna, veljajo tudi za ožje dele občin, ki so pravne osebe, če s tem zakonom ni drugače določeno.

Cvikl in Zemljič (2005, 19) sta zapisala, da je proračun v zakonu opredeljen kot akt države oziroma občine, s katerim so predvideni vsi prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno ali dve leti.

Žibert (1993, 147–148) pojasnjuje, da zgodovina proračuna sega v čase pred našim štetjem, ko so posamezni narodi ob koncu leta sestavljali poročilo o zbranih javnih sredstvih in o njihovem trošenju. Vendar to ni bilo načrtovanje prihodov in odhodkov, pač pa le zapis dogodkov preteklega obdobja. Proračun, kot ga poznamo danes, se pojavi v 15. stoletju v srednjeveških mestih. Podlaga zanj je bilo uvajanje knjigovodstva in računovodstva, s čimer so si zagotovili nadzor nad trošenjem javnih sredstev. Beseda proračun (*budžet*)³ izvira iz francoskega jezika. V začetku 19. stoletja se je pojem *budžet* hitro razširil v vse civilizirane države in pomenil načrt državnih prihodkov in izdatkov za določeno obdobje.

Državni oziroma občinski proračun je skupek vseh prihodkov in izdatkov države oziroma občine za prihodnje leto. Govorimo lahko o predračunu, saj je sestavljen na podlagi načrtovanih prihodkov in izdatkov naslednjega leta oziroma več let. Ministrstvo za finance na svoji spletni strani navaja, da je državni proračun pomemben instrument, ki ga ima vlada na voljo pri izvajanju večletne makroekonomske politike, katere cilj je zagotavljanje stabilnih javnih financ in pospeševanje gospodarskega ter družbenega razvoja. Temeljne naloge pri upravljanju proračuna so uresničitev proračuna v okvirih in za namene, kot je bil sprejet, njegovo pravočasno prilagajanje spremenjenim fiskalnim okoliščinam ter uresničevanje v proračunu zastavljenih družbenih in gospodarskih ciljev.

³ V starem francoskem jeziku je beseda »bouge« in »bougette« izhajala iz keltske besede »bulge«, ki je označevala usnjeno torbo ali torbo za denar (Žibert 1993, 147).

Čok idr. (2005, 4) navajajo, da se proračuni uporabljajo za:

- delo državnih oz. občinskih organov,
- naloge javnih služb,
- naloge gospodarskih javnih služb,
- intervencije v gospodarstvu,
- drugo po zakonu oz. odloku.

Pogoj, da proračunski uporabniki pridobijo denar od države/občine je priprava finančnega načrta oziroma predračunavanje. S tem pokažejo, da gospodarno⁴ in učinkovito⁵ načrtujejo porabo javnih virov. Zakon o javnih financah namreč predpisuje sestavo in pripravo tako proračuna kot tudi finančnega načrta. Finančni načrti posrednih proračunskih uporabnikov, med katere se uvrščajo javni zavodi, predstavljajo posebni del proračuna občine, ki je ustanovitelj zavoda.

2.2 Proračun – sestava in značilnosti

Sestavo proračuna, tako državnega kot tudi občinskega, določa Zakon o javnih financah (2001) v 10. členu. Proračun vsebuje:

- splošni del (skupna bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb financiranja),
- posebni del (finančni načrti neposrednih uporabnikov) in
- načrt razvojnih programov (letni načrti oziroma plani razvojnih programov neposrednih uporabnikov, ki so opredeljeni z dokumenti dolgoročnega razvojnega načrtovanja, s posebnimi zakoni ali drugimi predpisi).

V splošnem in posebnem delu proračuna se prikaže tudi načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto. Predmet sprejemanja v Državnem zboru oziroma občinskem svetu je samo načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto.

S proračunom se proračunski uporabniki ukvarjajo tri leta. Prvo leto sprejemajo proračun (planirajo, predračunavajo, sestavljajo finančni načrt), drugo leto proračun izvajajo in tretje leto izdelajo zaključni račun proračuna, s katerim ugotovijo kolikšen delež načrtovanega je bil uresničen oziroma kako uspešni so bili pri načrtovanju in izvrševanju proračuna. Tretje leto pa je hkrati že začetek novega cikla proračuna, saj ga je treba ponovno sprejemati.

⁴ Gospodarnost oziroma ekonomičnost, kot jo opredeljujeta Devjak in Peček (2001, 105), je mera za višino stroškov izvajanja storitev. Povečevanje ekonomičnosti zagotavlja minimiziranje vhodnih stroškov. Vendar ta vidik brez upoštevanja merila učinkovitosti in merila uspešnosti popolnoma zanemari kakovost storitve. Zato ekonomičnost opredelita kot najnižje mogoče stroške za doseganje zelenega izhoda.

⁵ Devjak in Peček (2001, 105) razlagata, da je merilo učinkovitosti razmerje med vhodom in izhodom. Učinkovitost je dosežena, ko je ustvarjen maksimalen izhod ob izbranem vhodu.

Proračunski uporabniki se glede na način financiranja delijo v dve skupini. Govorimo o neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih. Določa jih Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 46/2003), ki je izdan na podlagi drugega odstavka 3. člena ZJF (2001).

Neposredni uporabniki državnega oziroma občinskih proračunov so:

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

Neposredni uporabniki državnega proračuna so:

- nevladni proračunski uporabniki (predsednik RS, Državni zbor, Ustavno sodišče, Računsko sodišče, Slovenska akademija znanosti in umetnosti),
- vladni proračunski uporabniki (vladne službe, ministrstva, upravne enote) in
- pravosodni proračunski uporabniki (sodišča, tožilstva itd.).

Neposredni uporabniki občinskega proračuna so:

- občine,
- krajevne skupnosti in
- druge lokalne skupnosti.

Cvikl in Zemljič (2005, 99–100) pišeta o neposrednih uporabnikih državnega oziroma občinskih proračunov, ki se financirajo neposredno iz proračunov (za to financiranje ni treba skleniti nobene posebne pogodbe). V to skupino sodijo državni oziroma občinski organi in občinska uprava. Njihovi finančni načrti so del državnega oziroma občinskih proračunov in so zajeti v tako imenovanem posebnem delu proračuna. Neposredni uporabniki so organi države oziroma občin, ki niso samostojne pravne osebe, vendar imajo s svojimi finančnimi načrti zagotovljena sredstva za izvajanje nalog in funkcij, s katerimi lahko samostojno razpolagajo (seveda pod pogoji in na način, določen s predpisi) ter v pravnem prometu nastopajo v svojem imenu in za svoj račun.

Cvikl in Zemljič (2005, 100–101) pišeta tudi o posrednih uporabnikih državnega ali občinskih proračunov, ki so pravne osebe:

- organizirane v pravno organizacijski obliki (javni zavod, javna agencija ali javni sklad),
- katerih ustanovitelj ali lastnik je država ali občine,
- 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 obravnavajo tudi (prav tam):

- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (ZZZS) in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (ZPIZ),
- javni zavodi, javne agencije ter javni skladi, katerih ustanovitelji so posredni uporabniki,
- samoupravne narodnostne skupnosti in
- Kmetijsko gozdarska zbornica ter javni zavodi, katerih ustanovitelj je Kmetijsko gozdarska zbornica.

Med posredne uporabnike državnega ali občinskega proračuna ne sodi pravna oseba, ki je organizirana kot delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, javni gospodarski zavod, ali nastopa v drugi pravnoorganizacijski obliki, čeprav ima v firmi besedo zavod, sklad ali agencija.

Za posredne uporabnike državnega oziroma občinskih proračunov velja, da se iz proračunov financirajo posredno prek neposrednih uporabnikov – resornih ministrstev ali občinskih uprav. Običajno je za tovrstno financiranje treba skleniti posebno pogodbo.

Čok idr. (2005, 4) navajajo, da sta ZPIZ in ZZZS z vidika javnega financiranja posebni instituciji, saj sta samostojni blagajni javnega financiranja, ki pretežni del sredstev pridobita neposredno s prispevki za obvezno socialno zavarovanje, le del sredstev pa pridobita kot transfer iz državnega oziroma občinskih proračunov. Kot vsi posredni uporabniki pa morata pripraviti finančne načrte, ki so potrebni za pripravo predloga državnega proračuna.

Zakon o javnih financah obravnava tudi druge osebe javnega prava (javne gospodarske zavode, javna podjetja in podobno), vendar pred to skupino postavlja bistveno manj omejitev in zahtev: omejuje jih le pri zadolževanju in dajanju poroštev.

Posredni proračunski uporabniki torej črpajo sredstva preko neposrednih proračunskih uporabnikov, zato morajo, oziroma so dolžni, pravočasno⁶ pripraviti in posredovati finančne načrte posameznim ministrstvom ali občinam. Ustanovitelj VVZ je občina, zato mora VVZ svoj finančni načrt posredovati njej. Občina posreduje posrednim proračunskim uporabnikom, ki so vključeni v občinski proračun, navodilo za pripravo finančnega načrta in časovni načrt za pripravo občinskega proračuna. Če VVZ ne posreduje svojega finančnega načrta občini, ga le-ta ne more vključiti v svoj proračun in v zahteve do državnega proračuna.

⁶ 26. člen Zakona o javnih financah (2001) predpisuje, da finančne načrte posrednih uporabnikov državnega proračuna sprejme pristojni organ po postopku, določenem v posebnem zakonu ali drugem predpisu ali aktu o ustanovitvi posrednega uporabnika. Če je posredni uporabnik v pretežnem delu financiran iz proračunskih sredstev, mora pristojni organ njegov finančni načrt sprejeti v 60 dneh po sprejetju državnega proračuna.

Prav tako pa Zakon o javnih financah predpisuje, da finančne načrte posrednih uporabnikov občinskega proračuna sprejme pristojni organ po postopku, določenem v posebnem predpisu ali aktu o ustanovitvi posrednega uporabnika. Če je pravna oseba v pretežnem delu financirana iz proračunskih sredstev, je treba njen finančni načrt sprejeti v 30 dneh po sprejetju občinskega proračuna.

2.3 Metodologija za oblikovanje cen programov v VVZ

Cene programov predstavljajo pomemben delež prihodkov VVZ, kamor sodijo tudi vrtci. Skrbno oblikovanje cen programov na podlagi predpisane metodologije je pomembno, saj je to podatek, ki je potreben za pripravo finančnega načrta.

Cene programov vrtcev so že dolgo jabolko spora med javnostjo, vrtci in občinami. Javnost oziroma starši se pritožujejo nad visokimi cenami, vrtci tarnajo, da so cene prenizke in ne pokrivajo vseh stroškov. Občina je vmesni člen, saj po eni strani skrbi za interese javnosti, po drugi pa je kot ustanoviteljica zavoda nenehno pod finančnimi pritiski tako javnosti kot tudi vrtcev.

Vrtec na podlagi Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo določi ceno programov, jo posreduje v obravnavo občini, kjer občinski svet ceno programa sprejme ali pa zavrne (kadar gre za pretirano podražitev cene programa). Cena programa je osnova za izstavitev računov staršem in občinam (za razliko do polne vrednosti).

V nadaljevanju so povzeta pomembnejša določila Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (Ur. l. RS, št. 97/2003), ki ga je na podlagi drugega odstavka 31. člena Zakona o vrtcih (ZVrt-UPB1, Ur. l. RS, št. 113/03) izdal minister za šolstvo, znanost in šport.

Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (2003), določa metodologijo, po kateri se določijo splošni elementi za oblikovanje cen programov iz prvega odstavka 14. člena Zakona o vrtcih (2003), v vrtcih, ki izvajajo javno službo. Posamezni elementi se pri oblikovanju cene dnevnega, poldnevnega in krajšega programa uporabljajo sorazmerno z dolžino trajanja programa. Ta pravilnik določa tudi posebnosti pri oblikovanju cen.

Vrtci oblikujejo cene programov za otroke v oddelkih (za vrste oddelkov):

- prvega starostnega obdobja,
- drugega starostnega obdobja,
- v razvojnih oddelkih ter
- v vzgojno-varstvenih družinah.

Vrtci lahko oblikujejo tudi ceno programa za oddelke, v katere so vključeni otroci, stari od tri do štiri leta oziroma ceno za kombinirani oddelek.

Cene programov, oblikovane po tej metodologiji, so podlaga za izračun višine plačila staršev in izračun razlike med ceno programa in višino plačila staršev, ki jo je vrtcu v skladu z 28. členom Zakona o vrtcih dolžna zagotavljati lokalna skupnost, v kateri imajo otrokovi starši stalno prebivališče oziromačasno prebivališče, če je vsaj eden od staršev zavezanec za dohodnino v Republiki Sloveniji.

Vrtec mesečno izstavi račun staršem in lokalni skupnosti, ki je v skladu z zakonom zavezanica za plačilo razlike med ceno programa na otroka in višino plačila staršev. Cena programa je sestavljena iz stroškov dela, stroškov materiala in storitev ter stroškov živil za otroke. Bolj podrobno je cena programa razložena v nadaljevanju.

Ne glede na določilo prejšnjega odstavka lahko lokalna skupnost, ustanoviteljica vrtca, odloči, da vrtcu na podlagi njegovih mesečnih zahtevkov zagotavlja sredstva po posameznih namenih (to so običajno nadstandardne storitve, npr. financiranje obiska gledališke predstave za vse otroke), ki predstavljajo posamezne vrste stroškov, ki so elementi za oblikovanje cen programov in so opredeljeni v občinskem finančnem načrtu za področje predšolske vzgoje.

Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (2003), v členih od 4. do 8. opredeljuje elemente za oblikovanje cen programov. Ti so:

- stroški dela,
- stroški materiala in storitev,
- stroški živil za otroke.

Stroški dela se obračunajo le za število zaposlenih, potrebnih za izvajanje programa – v skladu s predpisanimi normativi, ki jih določajo zakon in na njegovi podlagi izdani podzakonski predpisi. Stroški dela vključujejo plače, obvezne prispevke delodajalca, davek na plače in druge stroške dela, kot so regres za letni dopust, povračilo stroškov prehrane med delom, povračilo stroškov prevoza na delo in z dela, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči – v skladu z zakoni, kolektivno pogodbo in drugimi predpisi za opravljanje dejavnosti predšolske vzgoje.

Pri ugotavljanju števila zaposlenih, iz prejšnjega odstavka, se upošteva tudi optimalna organizacija dela, ki vključuje združevanje oddelkov na začetku in na koncu obratovalnega časa vrtca.

Stroški dela za delavce, katerih dejanska zaposlenost presega normative, in stroški dela za delavce, vključene v javna dela, ne morejo biti vključeni v cene programov. Stroški dela za delavce, za katere je del teh stroškov zagotovljen iz državnega proračuna, so vključeni v cene programov sorazmerno, v skladu s predpisanimi normativi za dejavnost predšolske vzgoje.

Drugi stroški dela se izračunajo na podlagi izhodišč za načrtovanje občinskih proračunov, ki jih določi ministrstvo, pristojno za finance.

Stroški materiala in storitev so vsi stroški za kupljen material in za opravljene storitve, in sicer:

- *funkcionalni stroški objektov:*
 - ogrevanje (kurjava, dimnikarske storitve),
 - elektrika,

- plin,
- voda,
- komunalne storitve,
- nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča,
- čiščenje prostorov,
- tekoče vzdrževanje prostorov in opreme,
- zavarovalne premije,
- varovanje objektov,
- uporaba in vzdrževanje vozil za prevoz hrane;
- *funkcionalni stroški osnovne dejavnosti:*
 - didaktična sredstva in igrače,
 - stalno strokovno izpopolnjevanje, v skladu s kolektivno pogodbo,
 - obvezne zdravstvene storitve in varstvo pri delu,
 - hišno perilo,
 - pisarniško poslovanje (pisarniški material, stroški plačilnega prometa, časopisi, revije, telefonske storitve in podobno),
 - drobni inventar;
- *drugi specifični namenski stroški.*

Stroški živil za otroke se pri izračunu cene določijo na podlagi števila obrokov, ki jih vrtec zagotavlja na otroka v posameznem programu.

Med elemente za določitev cene ne sodijo stroški za investicijsko vzdrževanje in investicije, ki jih vrtcem v skladu z zakonom zagotavlja lokalna skupnost, ter vsi drugi stroški, ki niso neposredno povezani z izvajanjem programa v okviru javne službe (odpravnine presežnim delavcem, zagotavljanje sredstev za delo sindikalnih zaupnikov, zaposlitev delavcev, s katerimi se presegajo predpisani normativi, sredstva za obnovo obrabljene opreme, pohištva in delovnih priprav, nadomestila delovnim invalidom za čas čakanja na drugo ustrezno delo, stroški sodnih postopkov, poravnava odškodnin na podlagi izvršilnega naslova).

Stroške, ki niso elementi za izračun cen po Pravilniku o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (2003), krije vrtcu ustanovitelj, v skladu z zakonom, drugimi predpisi, aktom o ustanovitvi zavoda oziroma v skladu s pogodbo o financiranju zavoda.

Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo, v 8. členu predpisuje tudi, da ustanovitelj vrtca zagotavlja vrtcu tudi sredstva za nadomeščanje vzgojiteljev in pomočnikov vzgojiteljev v primeru nezmožnosti dela delavca zaradi bolezni ali poškodbe (do 30 dni). O obsegu teh sredstev se dogovorita vrtec in lokalna skupnost (ustanoviteljica) na podlagi ugotovljene odsotnosti teh strokovnih delavcev in izračuna dodatnih stroškov njihovega nadomeščanja zaradi zagotavljanja nemotenega izvajanja

programa, ki ga po izteku časovnega obdobja, za katerega se zagotavlja dodatna sredstva, posreduje vrtec.

Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo, v členih od 9. do 10. opisuje način izračuna cene programa. Na podlagi načrtovanih povprečnih mesečnih stroškov za tekoče leto – elementov za oblikovanje cen, se cena programa izračuna tako, da se stroški dela za vzgojitelje in pomočnike vzgojiteljev izračunajo posebej za programe v istovrstnih oddelkih in delijo s številom otrok, ki je določeno kot najvišji normativ za oblikovanje posamezne vrste oddelka. K tem stroškom se prištejejo stroški dela za delavce, ki ne delajo neposredno v oddelkih, in stroški iz druge in tretje alineje 4. člena tega pravilnika, ki se razdelijo na število otrok v vseh oddelkih vrtca, upoštevaje najvišji normativ za oblikovanje posamezne vrste oddelka.

Vključeni otrok je vsak otrok, ki je razporejen v oddelek, ne glede na to, ali vrtec obiskuje ali ne (počitniška odjava prisotnosti, daljša bolezen itd.), in za katerega vrtec obračuna plačilo za vsaj en dan v mesecu.

Če je število otrok v oddelkih manjše od števila, ki je določeno kot najvišji normativ za oblikovanje posamezne vrste oddelka, je lokalna skupnost (ustanoviteljica vrtca) dolžna vrtcu zagotavljati sredstva v višini cene programa brez živil za število otrok, ki predstavlja razliko med dejanskim številom otrok v oddelku in najvišjim normativnim številom.

3 TEORETIČNA IZHODIŠČA ZA IZDELAVO FINANČNEGA NAČRTA VZGOJNO-VARSTVENEGA ZAVODA

V tem poglavju bo predstavljeno, kaj finančno načrtovanje sploh je, čemu služi, opredeljeni pa bodo tudi nekateri modeli, ki se uporabljajo v praksi, oziroma jih navaja strokovna literatura.

3.1 Računovodsko predračunavanje⁷

V javnem sektorju je načrtovanje poslovanja nujno, saj je letni delovni načrt, katerega sestavni del je finančni načrt, osnova za pridobitev finančnih virov iz proračuna. Načrtovanje predpisuje že sam Zakon o javnih financah (ZJF 2001) in iz njega izhajajoči predpisi in navodila ministrstva za finance.

Marsikomu se zdi načrtovanje poslovanja izguba dragocenega časa in denarja, saj je proces dolgotrajen in zahteva sodelovanje celotnega posloводства (ne le finančnikov in računovodstva) pri vseh segmentih. Bohinc idr. (2005, 13) pišejo, da kritiki načrtovanja, ki jih ni malo, menijo, da je nemogoče vnaprej predvideti dogodke, ki bodo vplivali na potek poslovnega procesa, zato zagovarjajo sprotno odločanje in intuicijo. Načrtovanje se jim zdi okorno, saj živimo v dobi hitrih in velikih sprememb, ki zahtevajo nenehno prilagajanje.

Proces finančnega načrtovanja je letni ritual, ki je globoko zakoreninjen v poslovnih koledarjih podjetij. Kljub temu da vzame veliko časa, so njegove prednosti negotove. Ponavadi se začne najmanj štiri mesece pred začetkom leta. (Hope in Fraser 2004, 27–28)

Na drugi strani pa Bohinc idr. (2005, 13) ugotavljajo, da so tudi zagovorniki načrtovanja, ki poudarjajo pomembnost planiranja z dejstvom, da ustrezeni predpis zahteva letni načrt, kot osnovo za pridobitev sredstev iz državnega ali občinskega proračuna za financiranje dejavnosti organizacije. Obstajajo pa še globlji vsebinski razlogi, saj opustitev načrtovanja poslovanja pomeni, da podjetje prepušča poslovne dogodke naključju.

Načrtovati pa ni mogoče brez dobrega predračunavanja. Predračunavanje omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov organizacije. Ko predračun sprejme ravnateljstvo podjetja, pomeni obveznost, ki je zajeta v načrtu. Iz tega sledi, da je eden izmed predračunov vedno načrt, pod pogojem seveda, da je ta predračun sprejet. (Turk, Kavčič in Kokotec Novak 2003, 211–212)

Uspešnost poslovanja ni odvisna samo od dobrega načrtovanja, pač pa tudi od izvajalcev. Ti morajo določiti postopke poslovanja, ki jih bodo pripeljali k zastavljenim ciljem. Predračun pa je na koncu poslovnega leta tudi podlaga za ugotavljanje uspešnosti podjetja, saj kaže razliko med načrtovanim in realiziranim poslovanjem. Obračun je lahko dober vir podatkov tudi pri sestavljanju predračuna, saj na podlagi preteklih dogodkov lažje predvidevamo

⁷ Računovodskemu predračunavanju je namenjen SRS 20.

prihodnje dogodke. Tako predračuni kot tudi obračuni pa so podlaga za analize in nadzor, vendar morajo biti sestavljeni po enaki metodologiji, za enako obdobje in enako področje.

Hočevar, Zaman in Petrovič (2008, 11) omenjajo, da je računovodsko predračunavanje le ena od funkcij računovodstva, ki ga sestavljajo še računovodsko obračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje, vse funkcije pa so med seboj tesno povezane.

Nastanek in razvoj računovodskega predračunavanja sprememb in stanj gospodarskih kategorij poslovnega sistema je povezan z različnimi vzroki. Melavc in Milost (2003, 26) menita, da je treba med pomembne vzroke za razvoj računovodskega predračunavanja prištevati zahtevo po predračunskih informacijah pri začetnih poslovnih odločitvah, s katerimi se določa izhodiščno in bodoče poslovanje poslovnega sistema, ki je povezano z bodočimi spremembami gospodarskih kategorij. Tovrstnih poslovnih odločitev ni mogoče sprejemati le na podlagi obračunskih – knjigovodskih informacij, saj te prikazujejo le informacije o preteklih dogodkih in stanjih.

Pri proračunskih uporabnikih je računovodsko predračunavanje podlaga za finančni načrt, ki je del poslovnega načrta. Neračunovodsko predračunavanje pa prikazuje bodoče poslovne dogodke, ki so izraženi v različnih merskih enotah (nedenarnih). V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih,⁸ ki je del letnega poročila, morajo namreč proračunski uporabniki prikazati denarno in nedenarno izražene kategorije.⁹ Kunstek (2005, 11) ugotavlja, da velik problem računovodskega predračunavanja predstavlja neustrezen odnos odgovornih oseb do predračunavanja, ki ga najraje prelagajo na druge. Prednost pred predračunavanjem se najpogosteje daje tekočemu poslovanju in reševanju tekočih problemov. Problem pri predračunavanju predstavlja tudi površna in nestrokovna organizacija predračunavanja. Pogosto podjetje tudi nima osebe, ki bi se ukvarjala le s predračunavanjem.

⁸ Zakon o javnih financah (ZJF 2001) v 62. členu predpisuje, da morajo neposredni proračunski uporabniki pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih na področjih iz svoje pristojnosti, v preteklem letu do 28. februarja tekočega leta, in ga predložiti ministrstvu, pristojnemu za finance, ta pa vladi. Vlada mora poročila predložiti Državnemu zboru skupaj z zaključnim računom proračuna. Posredni uporabniki državnega proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, morajo pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih na področjih iz svoje pristojnosti, v preteklem letu do 28. februarja tekočega leta, in ga predložiti ministrstvu, pristojnemu za področje dela posrednega uporabnika ter ministrstvu, pristojnemu za finance, ta pa vladi. Vlada mora poročila, razen poročil javnih zavodov, predložiti Državnemu zboru skupaj z zaključnim računom proračuna. Župan in posredni uporabniki občinskega proračuna morajo pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih s področja svoje pristojnosti, v preteklem letu do 28. februarja tekočega leta, in ga predložiti občinskemu svetu skupaj z zaključnim računom proračuna. Poročil javnih zavodov, katerih ustanoviteljica je občina, ni treba posredovati občinskemu svetu, razen če občina uredi drugače.

⁹ Kavčič (2005, 15) zapiše, da so pri proračunskih uporabnikih nedenarni kazalniki in kazalci enako ali celo bolj pomembni od denarno izraženih. Poglavitni cilj proračunskih uporabnikov je namreč dosegati splošno blaginjo in ne dobiček. Splošna blaginja pa se ne izraža v denarju, ampak z drugimi merami. Zato mora vsak proračunski uporabnik v svojih aktih opredeliti kazalnike, s katerimi bo meril svojo družbeno odgovorno ravnanje.

Vendar pa je možno vzpostaviti spodbude in jih vgraditi v poslovni proces ter tako doseči, da predračunavanje pomaga pri naporih za doseganje ciljev podjetja. Turk, Kavčič in Kokotec Novak (2003, 230) navajajo nekaj najpogostejših dejavnikov:

- pomembno je pogosto poročati o stroških in dosežkih, saj morajo odgovorni poslovodniki že med letom vedeti ali uresničujejo cilje, ali so na pravi poti za njihovo doseganje in če je treba spremeniti poti ali celo načrt ciljev,
- uvedejo se lahko denarne in nedenarne spodbude, med slednje sodijo možnost napredovanja, samostojnost pri delu in podobno,
- udeležba odgovornih za uresničitev predračuna že pri njegovi pripravi, saj na ta način že pri sestavljanju predračuna razmišljajo, kako ga bodo uresničili, posledično so bolj motivirani za doseganje ciljev in vključujejo posebna znanja s posameznih področij, s katerimi se vsakodnevno srečujejo.

3.2 Značilnosti računovodskega predračunavanja

V točki 3.1 je bilo predstavljeno, zakaj je predračunavanje pomembno in kakšen je njegov namen, v nadaljevanju pa bodo predstavljene nekatere značilnosti računovodskega predračunavanja.

Značilno za predračune je, da so usmerjeni v prihodnje delovanje podjetja, da so podlaga za poslovne odločitve, v javnem sektorju pa tudi nujna sestavina za pridobitev virov iz državnega ali občinskega proračuna. Prav tako so pomemben element pri ugotavljanju uspešnosti poslovanja, saj v primerjavi z obračunom pokažejo odmike od načrtovanega poslovanja. Vse odmike pa je treba analizirati in ugotoviti vzroke zanje ter sprejeti ustrezne odločitve. V večini primerov se predračuni sestavljajo za notranje potrebe podjetja, včasih pa tudi za zunanje uporabnike.

Prave informacije lahko dobimo le, če vemo, za koga so bili sestavljeni računovodski predračuni, za kakšno obdobje in kaj je bil predmet obračunov.

Slovenski računovodski standard 20 (v nadaljevanju SRS 20), ki velja od leta 2006 naprej, navaja, da se računovodski predračuni sestavljajo za (SRS, Ur. l. RS, 118/05):

- Podjetje kot celoto: predračunavanje se v tem primeru zaključi s predračunsko bilanco stanja, predračunskim izkazom poslovnega izida, predračunskim izkazom denarnih tokov in predračunskim izkazom gibanja kapitala. Kadar predračune spremljajo tudi pojasnila posameznih postavk, govorimo o računovodskem predračunskem poročilu. Kadar sestavljamo predračune za podjetja v skupini, izdelamo konsolidirane predračunske izkaze.
- Posamezne organizacijske dele podjetja: predračunavanje se zaključi z gibljivimi predračuni posrednih stroškov po stroškovnih mestih, predračuni stroškov po mestih odgovornosti, predračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po posameznih področjih in

območjih delovanja podjetja, predračuni poslovnega izida poslovno-izidnih enot, predračuni finančnega izida po delih podjetja in podobnimi predračuni. Opravlja se zlasti za notranje potrebe podjetja.

- Posamezne poslovne pojave: predračunavanje se zaključi s predračunsko kalkulacijo za posamezne nakupe, nabave, proizvodnjo in prodajo, sredstva, obveznosti do virov sredstev, naložbe in podobno. Tudi tovrstni predračuni se opravijo predvsem za notranje potrebe podjetja.

SRS 20 pojasnjuje, da se računovodski predračuni sestavljajo tako za notranje potrebe podjetja kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njih. Računovodski predračuni za zunanje potrebe se sestavljajo le na izrecno zahtevo predpisov ali kakega zunanjega financerja, na primer banke. Računovodsko predračunavanje za zunanje potrebe je lahko povezano z izbranimi predračunskimi kalkulacijami, večinoma pa s predračunskimi izkazi za celotno podjetje ali podrobnimi predračuni za celotno podjetje, na primer v zvezi z državnimi podporami.

SRS 20 vsebuje tudi določila o prevrednotenju, se pravi da je treba upoštevati cene, ki se nanašajo na predračunsko obdobje. Upoštevajo se tiste cene, ki jih je moč utemeljeno pričakovati v obdobju, za katerega sestavljamo predračun.

V SRS, ki so v veljavi od leta 2006 naprej, se pojavi določilo, da je treba poleg računovodskih obračunov hraniti tudi računovodske predračune. O dolžini hranjenja odloči podjetje v pravilniku o računovodstvu.

Kodeks računovodskih načel¹⁰ (2006) v četrtem poglavju navaja načela oziroma značilnosti računovodskega predračunavanja; nekatera od teh so povzeta v nadaljevanju:

- računovodsko predračunavanje je evidentiranje podatkov o predvidenih poslovnih procesih in stanjih, ki z uporabo denarne merske enote prikazuje prihodnje poslovanje poslovne celote,
- računovodsko predračunavanje je obravnavanje podatkov o prihodnosti, podobno kot knjigovodstvo obravnava podatke o preteklosti,
- računovodski predračuni so podlaga za poslovno odločanje,
- sprejeti računovodski predračuni zagotavljajo merilo za presojanje uresničenega, uporabljajo se tudi pri računovodskem analiziranju. Z njihovo pomočjo je moč pripraviti pojasnila o vzrokih za odmik uresničenega od načrtovanega.

¹⁰ Kodeks računovodskih načel je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 22. marca 1995, nadomestil je kodeks računovodskih načel iz leta 1989. Skupaj s kodeksom poklicne etike računovodje sestavljata celoto. Kodeks računovodskih načel je obvezen za vse strokovnjake, ki delajo na področju računovodske funkcije v poslovnih celotah. Uporabo računovodskih načel spremlja Komisija za računovodska načela, ki deluje v okviru Slovenskega inštituta za revizijo, predlaga pa tudi spremembe in dopolnitve računovodskih načel.

Turk, Kavčič in Kokotec Novak (2003, 211) razlagajo, da brez dobrega predračunavanja ni mogoče načrtovati bodočih poslovnih dogodkov. Predračunavanje omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov podjetja. Ko predračun sprejme ravnateljstvo podjetja, pomeni obveznost, ki je zajeta v načrtu. Iz tega sledi, da je eden izmed predračunov vedno načrt oziroma plan, pod pogojem, da je ta predračun sprejet. To je še ena značilnost predračuna.

3.3 Nekateri pogledi in koncepti računovodskega predračunavanja

Pri analiziranju uspešnosti poslovanja so nam v pomoč tako računovodski predračuni kot tudi računovodski obračuni. Primerjamo namreč, ali smo v poslovnem letu dosegli (realizirali) načrtovano. Odmiki od načrtovanega nam sporočajo uspešnost oziroma neuspešnost poslovanja. Turk, Kavčič in Kokotec Novak (2003, 226) navajajo, da so odmiki le eno od sodil za presojanje uspešnosti in da niso le posledica boljšega ali slabšega delovanja odgovornih, temveč tudi načina, kako so bili načrti sestavljeni. Zato je treba natančno poznati metodologijo, ki je bila uporabljena pri sestavljanju načrtov.

V nadaljevanju prikazujemo nekatere poglede in koncepte računovodskega predračunavanja, ki se uporabljajo v praksi. Pogostost uporabe je odvisna od sestavljavca oziroma uporabnika predračuna.

SRS 20 navaja, da je treba razlikovati predložene računovodske predračune od sprejetih. Prvi so v pomoč pri načrtovanju ali odločanju in lahko predstavljajo več možnosti, med katerimi se je treba odločiti. Drugi pa kažejo sprejeto odločitev in so sodilo pri primerjavi z dosežki.

Pri proračunskih uporabnikih je predračunavanje podlaga za finančni načrt, sprejet finančni načrt pa je podlaga za pridobivanje javnih virov iz proračuna države in občine.

3.3.1 Mirujoče (statično) in gibljivo (dinamično) predračunavanje

Turk, Kavčič in Kokotec Novak (2003, 227) pišejo, da je mirujoči (statični) predračun, predračun za neki obseg dejavnosti. V resničnem življenju pa je več vzrokov, da se predvidevanja glede na obseg dejavnosti ne uresničijo. Zato so drugačne tudi gospodarske kategorije, ki smo jih sicer predvideli v statičnem predračunu. Vzrok je preprost. Precej gospodarskih kategorij se spreminja z obsegom dejavnosti. Posledica tega je, da so odmiki glede na statični predračun zelo veliki, lahko neugodni, čeprav je bilo poslovodstvo pri svojih odločitvah uspešno. Zaradi tega statični predračun ni najbolj primeren za presojanje dosežkov odgovornih, zlasti ne v razmerah, ko je napovedovanje bodočih dosežkov zelo negotovo.

Novak, Mlinarič in Slavič (2007, 34) navajajo, da gibljivi (dinamični) predračun omogoča izračun stroškov za različne obsege dejavnosti, zato ima tri glavne prednosti:

- uporaben je pri vsakem obsegu dejavnosti,

- z njim ugotovimo, kolikšni bi morali biti stroški pri različnih ravneh dejavnosti; ko to vemo, lahko ugotovimo tudi, koliko se uresničeni stroški razlikujejo od pričakovanih,
- pomaga odgovornim v podjetju, da v negotovih razmerah predvidijo različne obsege stroškov in različni poslovni izid pri različnih obsegih dejavnosti.

Turk, Kavčič in Kokotec Novak (2003, 227–229) ugotavljajo, da je gibljivo predračunavanje tisto predračunavanje, ki ravnateljstvu organizacije omogoča, da sproti nadzira uresničevanje načrta in sprejema popravljalne ukrepe. Gibljivi predračun je predračun, ki omogoča izračunavanje stroškov pri različnem obsegu dejavnosti. Potreba po gibljivem predračunavanju je nastala zaradi različnega obnašanja posameznih vrst stroškov pri spreminjanju obsega dejavnosti. Upoštevati je treba, da so celotni stroški pri vsakem obsegu dejavnosti izračunani po obrazcu:

$$\text{stroški} = \text{stalni stroški} + \text{spremenljivi stroški na enoto proizvoda} \times \text{število enot proizvoda}.$$

Stalni stroški so neodvisni od obsega dejavnosti, zato se pri večjem obsegu dejavnosti delijo na več proizvodov, kar pomeni povečanje dobička; spremenljivi stroški pa se pri večjem obsegu dejavnosti povečujejo in se zelo razlikujejo od prvotno načrtovanih pri drugačnem obsegu dejavnosti. Nesporno pa se obseg celotnih stroškov pri večjem obsegu povečuje, pri manjšem pa zmanjšuje, na kar vplivajo spremenljivi stroški.

Gibljivo predračunavanje je torej treba obravnavati z dveh vidikov. Prvi vidik je vidik stalnih stroškov, drugi vidik pa je vidik spremenljivih stroškov.

Pri izdelavi finančnega načrta VVZ X omenjena načina predračunavanja nista najbolj primerna. Mirujoči predračun je možno narediti le za točno določen obseg dejavnosti in ne predvideva odstopanj, kar pa v praksi ni mogoče. Možno ga je uporabiti le pri določenih postavkah, npr. pri tistih, kjer ni pričakovati sprememb. Gibljivi predračun pa se sicer prilagaja spremembam, ampak ob predpostavki, da so te spremembe posledica spremenjenega obsega poslovanja. Za VVZ X se obseg poslovanja med poslovnim letom ne spreminja, na spremembe vplivajo drugi dejavniki, npr. povišanje cen energentov in posledično povišanje cen hrane in ostalih materialnih stroškov, tako da bi bilo gibljivo predračunavanje smiselno uporabiti pri teh postavkah.

3.3.2 Rastoče predračunavanje in predračunavanje brez opiranja na preteklost (ničelno predračunavanje)

Podjetje se mora pred začetkom izdelave predračuna odločiti, kaj bo služilo kot podlaga za predračun. Lahko izhajajo iz preteklega predračuna ali pa načrtujejo brez predhodnih podatkov, vsako leto na novo.

Bramer in Penning (2003, 307–308) menita, da večina organizacij pri pripravi predračunov uporablja metodo rastočega predračunavanja. Značilnost te metode je, da se predračun pripravi na podlagi obračuna preteklega leta, z upoštevanjem pričakovanih sprememb v prihodnosti. Prednost te metode je, da je priprava predračuna hitra in enostavna. Slabost take priprave predračuna pa je, da se ne ukvarja toliko z upravičenostjo višine posameznega stroška in zato ne spodbuja varčnosti.

Rastoče predračunavanje je najpogostejša metoda tudi v naših organizacijah. Pogosto v predračune naslednjega obdobja vgradijo tudi pomanjkljivosti preteklega obdobja, predvsem pri proračunskih uporabnikih in podjetjih, katerih prihodki in odhodki so pod državnim nadzorom. Tako je denimo pri proračunskih porabnikih mogoče zaslediti veliko porabo sredstev proti koncu proračunskega leta, ne glede na to, ali je upravičena ali ne, saj se zavedajo, da v naslednjem obdobju ne bodo dobili sredstev, čeprav jih bodo nujno potrebovali, če za to ne bodo imeli podlage v porabi tekočega leta. (Turk, Kavčič in Kokotec Novak 2003, 229)

Rastoče predračunavanje ima torej kar nekaj pomanjkljivosti, saj ne spodbuja k racionalni porabi sredstev.

Lucey (2003, 152–153) ugotavlja, da ničelno predračunavanje ali predračunavanje brez opiranja na preteklost predpostavlja, da je treba vse aktivnosti analizirati in jih v prihodnje izvajati le, če so potrebne za doseganje ciljev. Doseženo ali predračunsko za preteklo obdobje je samo podlaga za analizo in ne za pravico okoli porabe. Višina stroškov, do katerih je nekdo upravičen, izhaja iz opredeljenih ciljev in potem iz vrednotenja le-teh, kar pomeni, da je nekdo upravičen do stroška ali izdatka samo, če je to nujno potrebno za doseganje ciljev. Poslovodja mora zato vsak strošek posebej upravičiti, saj ga drugače ni mogoče zajeti v predračun. Z drugimi besedami, ta metoda temelji na domnevi, da gre za na novo ustanovljeno organizacijo. Primerna je tako za podjetja, katerih cilj je dobiček, kot tudi za javni sektor. Uporablja se lahko v vsakem podjetju, kjer je mogoče določeno dejavnost opraviti na več načinov. Pri tem je treba ločeno določiti tudi stroške in koristi, značilne za to dejavnost. Omogoča torej izbiro najcenejše poti do zastavljenega cilja. Še posebej je ta metoda primerna za proračunske uporabnike, pri katerih je kakovostno zagotavljanje javnih dobrin pomembnejše od doseganja dobička, saj utemeljevanje vsakega stroška posebej vodi do večje racionalnosti v poslovanju.

Turk, Kavčič in Kokotec Novak (2003, 229–230) razlagajo, da je ničelno predračunavanje v praksi mogoče uresničiti v štirih korakih:

- v prvem opredelimo enoto odločanja (oddelek, dejavnost, program ...), za katero pripravimo predračun,
- v drugem opredelimo vrsto odločitev,
- v tretjem sestavimo prednostni vrstni red posameznih odločitev,
- zadnji korak tega procesa je priprava predračuna.

V nadaljevanju so predstavljene prednosti in slabosti predračunavanja brez opiranja na preteklost, kot jih navaja Lucey (2003, 155).

Prednosti:

- omogoča pravilno razporeditev sredstev, ki je opravljena glede na potrebe in pričakovane koristi,
- vodi poslovodstvo k proučevanju učinkovitosti obstoječih dejavnosti oziroma aktivnosti,
- omogoča decentralizacijo procesa predračunavanja in s tem vključevanje širšega kroga zaposlenih v proces sprejemanja poslovnih odločitev,
- sistematično proučuje obstoječe znanje v podjetju, hkrati pa omogoča, da v podjetju pravočasno zaznajo in opustijo tiste dejavnosti oziroma aktivnosti, ki so zastarele in stroškovno neučinkovite.

Slabosti:

- proces predračunavanja je zahteven in dolgotrajen,
- lahko se zgodi, da je potrebno znanje, ki ga zaposleni v podjetju nimajo,
- pride lahko do problemov pri sestavljanju prednostnega vrstnega reda posameznih odločitev, hkrati pa se lahko pojavi dvom o pravilnosti odločitev, saj so rezultat subjektivne presoje,
- poudarja lahko kratkoročne koristi na škodo dolgoročnih,
- za delovanje tega koncepta je potrebnega veliko medsebojnega zaupanja med zaposleni z različnih ravni v podjetju,
- potreben je spremenjen miselni pristop vseh sodelujočih in spremenjen način vodenja podjetja.

Kavčič (2005, 19) meni, da bi proračunski uporabniki kot podlago za predračun morali upoštevati ničelno predračunavanje, za prilagajanje predračunskih stroškov obsegu dejavnosti pa gibljivo predračunavanje. Le tako bi lahko pripravili vsebinsko ustrezno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih predračunavanja.

Proračunski uporabniki so v praksi pogosto uporabljali rastoče predračunavanje, še posebej je to veljalo, ko se varčevanju ni pripisovalo tolikšnega pomena kot danes. V zadnjem obdobju se soočamo s krizo na vseh področjih življenja, zato morajo biti proračunski uporabniki pri porabi javnofinančnih virov še posebej pazljivi in skrbni. Vsi proračunski uporabniki, med katere sodi tudi VVZ X, bi si pri načrtovanju morali za cilj postaviti racionalizacijo poslovanja. Dobro bi bilo, da bi pri načrtovanju uporabili kombinacijo različnih metod, predvsem ničelno in gibljivo predračunavanje, ki sicer zahtevata več vložene znanja in časa, vendar omogočata racionalnejšo porabo javnih virov.

3.3.3 K rezultatom usmerjeni proračun

Danes države (zlasti razvite) ne morejo samovoljno trošiti proračunskih sredstev, saj so nenehno pod nadzorom javnosti oziroma davkoplačevalcev, ki jim ni vseeno, na kakšen način in za kakšen namen so porabljena proračunska sredstva. Javnost zahteva, da je gospodarjenje z njimi javno, odgovorno, smotno in usmerjeno v uresničevanje zastavljenih ciljev. Države si zato prizadevajo davkoplačevalcem predstaviti, kaj ti dobijo za svoj denar in kakšne rezultate in učinke je moč pričakovati zaradi vladnih aktivnosti ter izvajanja programov na državni in lokalni ravni. Natančen pogled v delovanje javnega sektorja zagotavlja k rezultatom usmerjen proračun, kot spremenjen sistem priprave in izvajanja proračunov ter poročanja o rezultatih delovanja. VVZ X mora poročati o doseženih ciljeh in rezultatih v okviru zaključnega računa oziroma letnega poročila.

Bitenc (2004, 60) poudarja, da je transparentnost javnih financ ključnega pomena za doseganje makroekonomske stabilnosti vsake države in njenega nadaljnjega razvoja.

Koncept k rezultatom usmerjenega proračuna predstavlja torej logični okvir delovanja javnega sektorja, zastavljenega od »zgoraj navzdol«, z jasno definiranimi postopki za opredelitev vsaj dvoletnih ciljev in z njimi povezanih pričakovanih rezultatov, vključno s kazalci njihovega doseganja. Vzpostavlja povezavo med vložki, aktivnostmi in rezultati, kot tudi povezave med pričakovanimi rezultati in cilji. Vključuje tako predlaganje in vrednotenje proračunskih zahtevkov, ki temelji na vnaprej določenih pričakovanih rezultatih oziroma dosežkih in ne le na podlagi popisa izidov oziroma produktov ali posameznih aktivnosti. (Bitenc 2004, 61)

Romana Logar (2006, 84) meni, da je k rezultatom usmerjeno načrtovanje proračuna več kot proračun v finančnem smislu. Načrt proračuna vsebuje tudi podatke o tem, kakšna bosta obseg in kakovost opravljenih storitev na eni strani ter kakšne bodo koristi za družbeno skupnost na drugi strani.

Bitenc (2004, 61) ugotavlja, da je koncept k rezultatom usmerjenega proračuna postal cilj proračunskih reform v številnih razvitih državah. Cilj tega je bil povečati gospodarnost in učinkovitost delovanja javnega sektorja, kajti prav te lastnosti predstavljajo kritični dejavnik njegovega delovanja pri izvajanju vladnih programov in storitev.

Direktorat za proračun je na spletni strani Ministrstva za finance leta 2008 objavil Programsko klasifikacijo izdatkov občinskih proračunov (Ministrstvo za finance 2008), kjer v uvodu pojasnjuje, da je Ministrstvo za finance v zadnjih letih izvedlo reformo javnih financ, katere končni cilj je uskladitev javne porabe z napredno mednarodno prakso, izboljšanje transparentnosti in odgovornosti pri razpolaganju s proračunskimi sredstvi ter izpopolnitev metod spremljanja in ocenjevanja izvajanja proračuna. Pomemben cilj reforme javnih financ je vzpostavitev programskega in k rezultatom naravnane proračuna. Programsko/rezultatna naravnost pomeni k uspešnosti in rezultatom usmerjen pristop pri pripravi in sprejemanju proračuna ter izvajanju in spremljanju izvajanja le-tega, tako na državni kot tudi na lokalni

ravni. Za spremljanje izdatkov državnega proračuna velja Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna (Ur. l. RS, št. 112/2003, 56/2005 in 141/2006), za razvrščanje izdatkov občinskih proračunov po programski klasifikaciji pa Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 57/2005, 88/2005-popr., 138/2006 in 108/2008). Na podlagi tega pravilnika se je programska klasifikacija izdatkov občinskih proračunov prvič uporabila pri pripravi občinskih proračunov in finančnih načrtov neposrednih uporabnikov za leto 2006.

VVZ X mora kot posredni proračunski uporabnik pri izdelavi finančnega načrta upoštevati ekonomsko in programsko klasifikacijo javnofinančnih prejemkov in izdatkov, kar omogoča večjo preglednost in nadzor porabe javnih sredstev uporabnikov občinskega proračuna, med katere se uvršča.

3.4 Novosti na področju predračunavanja

Podjetja se zaradi globalizacije dnevno soočajo z nepredvidljivim, dinamičnim poslovnim okoljem, ki zahteva nove metode odločanja in poslovanja. Posledica tega so nove oblike predračunavanja, ki so konkurenčnejše od starih, tradicionalnih, oblik predračunavanja.

Starović, Jackson, Hope in Fraser so le nekateri izmed avtorjev, ki so naklonjeni novim oblikam predračunavanja, saj menijo, da tradicionalno predračunavanje predstavlja podjetjem veliko izgubo časa in denarja, saj traja več mesecev in pri njem sodeluje veliko zaposlenih in managerjev, ki vložijo v pripravo predračunov veliko delovnega časa. Po drugi strani pa tako pripravljene predračuni predstavljajo premajhno korist za podjetje.

V praksi se je zato razvilo več novih metod predračunavanja, bolj primernih za podjetja, kot pa za proračunske uporabnike. Med njimi so:

- boljše predračunavanje (angl. *better budgeting*),
- preseženo predračunavanje (angl. *beyond budgeting*),
- sprotno predračunavanje (angl. *rolling budgeting*).

3.4.1 Boljše predračunavanje

Boljše predračunavanje pomeni, da predračunavanja ne opustimo, ampak ga prilagodimo novim zahtevam poslovnega okolja.

Starović in Jackson (2004, 2–6) menita, da sta v prvi vrsti potrebni decentralizacija in boljša koordinacija znotraj podjetja. Predračune je treba med letom posodabljeti glede na predvidene spremembe in novosti, s katerimi se bo srečevalo podjetje. Več časa je treba usmeriti v doseganje rezultatov kot pa v razlaganje in analiziranje preteklih dosežkov. Prav tako je treba predračunavanje podpreti z novo informacijsko tehnologijo, ki bo olajšala in tudi skrajšala

delo oziroma pripravo predračunov. Ne nazadnje je treba oblikovati ustrezno organizacijsko kulturo, ki bo temeljila na zaupanju in pripadnosti.

Tudi v javnih zavodih je treba nenehno vključevati nove možnosti, ki bi predračunavanje poenostavile in naredile bolj učinkovito; hkrati pa je treba motivirati tudi zaposlene, da bi se z načrtovanjem ukvarjali že med letom in ne samo ob koncu leta.

3.4.2 Preseženo predračunavanje

Preseženo predračunavanje pomeni opustitev tradicionalnega predračunavanja in poudarja uporabo drugih instrumentov, kot so načrtovanje, koordiniranje in motiviranje, za ohranjanje potrebnih funkcij.

Hope in Fraser (2004, 115, 179) izpostavljata nekaj ključnih načel, ki lahko vsako podjetje pripeljejo do opustitve finančnega načrtovanja in ga povzdignejo na novo raven konkurenčnosti. Trdita, da opustitev letnega procesa finančnega načrtovanja pomeni dve priložnosti: omogoči vpeljavo bolj prilagodljivih procesov vodenja in radikalno decentralizacijo.

Organizacije, ki želijo delovati brez letnih finančnih načrtov, morajo tako upoštevati dva sklopa šestih najpomembnejših načel.

Navajamo šest načel poslovanja s pomočjo prilagodljivih procesov (Hope in Fraser 2004):

- Cilji temeljijo na zunanjih primerjalnih merilih in ne na notranjih, s pogajanjem doseženih ciljih. Namen tega je biti v koraku s konkurenco oziroma jo prehiteti.
- Ocenjevanje in nagrajevanje temeljita na pogodbi o relativnih ciljih, ki se ocenjujejo za preteklost, in ne na pogodbi o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela; nagrajuje se tim in ne posameznike.
- Akcijsko načrtovanje je nenehen proces, ki vključuje vse zaposlene, in ne letna naloga z omejeno udeležbo.
- Sredstva se dodeljujejo na zahtevo in ne na podlagi letnih finančnih načrtov.
- Dejavnosti v podjetju se usklajujejo dinamično, v skladu s prevladujočim povpraševanjem strank, in ne na podlagi vnaprej določenega glavnega finančnega načrta.
- Nadzor naj temelji na uspešnem vodenju in vrsti relativnih kazalnikov uspešnosti in ne na primerjavah z letnimi finančnimi načrti.

V nadaljevanju navajamo še šest načel radikalne decentralizacije (prav tam):

- Vzpostavitev *sistema vodenja in nadzora*, ki temelji na jasno določenih načelih in omejitvah: v vsaki organizaciji zaposleni na vseh ravneh potrebujejo jasna navodila, da bodo vedeli, kaj smejo in česa ne; v organizacijah, usmerjenih k nadzoru, ta temeljijo na poslanstvih, pravilih in finančnih načrtih, v organizacijah, ki temeljijo na prenosu pooblastil, pa na jasnih načelih, vrednotah in omejitvah.

- Za motivacijo zaposlenih in zagotovitev trajnega uspeha morajo ustvariti *ozračje za doseganje visokih dosežkov*, ki temelji na relativni uspešnosti namesto na pogodbah o vnaprej določenih ciljnih uspešnosti dela in strahu pred neuspehom; ljudi je treba motivirati z novimi izzivi, večjo odgovornostjo in podobnim.
- Za spodbujanje iznajdljivosti in odzivnosti morajo vodje *pooblastiti ekipe na najnižji vodstveni ravni za sprejemanje odločitev*, skladnih z načeli vodenja in cilji organizacije, namesto s pravili, centralnimi načrti in ozkim interesom oddelka.
- Da se poveča prilagodljivost in zmanjša poraba, morajo vodje *odgovornost za odločitve* o ustvarjanju vrednosti *dodeliti skupinam na najnižji vodstveni ravni*, namesto da jih skušajo nadzirati iz centra.
- Za učinkovito zadovoljitev potreb strank morajo vodje *dodeliti zaposlenim odgovornost za uspešno poslovanje glede na stranke*, namesto da se trudijo izpolniti funkcionalne in finančne načrte.
- Za spodbujanje etičnega vedenja morajo vodje *podpirati odprt in etičen informacijski sistem*, ki sporoča »eno samo resnico« za celotno organizacijo, namesto da nekateri prenašalci informacij le-te izbirajo in jih dajejo na voljo samo po potrebi.

Jasen sistem vodenja in nadzora omogoča, da najnižja vodstvena raven sprejme odgovornost za odločanje na lokalni ravni. Ozračje za doseganje zahtevnih, visokih ciljev pripomore k trajnim in konkurenčnim dosežkom. Svobodno odločanje zagotavlja iznajdljivost in odzivnost. Pri skupinski odgovornosti je namenjena večja pozornost ustvarjanju vrednosti in zmanjševanju porabe. Odgovornost do strank se pokaže v zavzetosti in prizadevanju, da bi pripomogli k njihovem zadovoljstvu. Informacijska kultura, ki temelji na odprtosti in enotni resnici, pa spodbuja etično delovanje. (Hope in Fraser 2004, 166–167)

Za VVZ X presežno predračunavanje ni primerno, saj je na osnovi Zakona o javnih financah dolžan pripraviti finančni načrt. Prav tako cilj VVZ X ni ustvarjanje dobička, ampak skrb za javno dobro. Presežno predračunavanje pa temelji na opustitvi predračunavanja.

3.4.3 *Sprotno predračunavanje*

Selan (2006, 180) ugotavlja, da tekoče ali sprotno predračunavanje pravzaprav ne pomeni posebne metode, ampak predstavlja specifičen časovni pristop k načrtovanju. Temelji na stalnem spremljanju in takojšnjem upoštevanju spremenjenih okoliščin ter na podlagi tega na pogostejšem oziroma sprotnem obnavljanju načrta za določeno obdobje, denimo leto dni.

Sprotno ali tekoče predračunavanje omogoča podjetju hiter odziv na spremenjene okoliščine v poslovnem okolju, saj načrtovalci razpolagajo s svežimi podatki. Slabša stran te metode pa je, da nalaga podjetju več dela in posledično tudi več stroškov.

Sprotno predračunavanje v VVZ X bi bilo smiselno uporabiti, ko bi prišlo do bistvenih sprememb v poslovanju zavoda, npr. ko bi se spremenili posamezni elementi, ki vplivajo na ceno programov VVZ X.

4 FINANČNI NAČRT

Finančni načrt je akt neposrednega in posrednega uporabnika proračuna, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, s katerim so predvideni njegovi prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki za eno leto (3. točka 3. člena, 10. člen ZJF).

Stutely (2003, X) meni, da je načrtovanje srž dobrega upravljanja, zato je vsak manager odgovoren, da se čim bolj izobrazí v umetnosti in znanosti managementa. Pravi, da je načrtovanje postopek, katerega gonilo je določen cilj, zasnovan na popolnem razumevanju položaja organizacije, namenjen pa je spodbujanju predanosti ciljem. Ta postopek odločujoče vpliva na izvedbo nalog in komunikacijo tako znotraj same organizacije kot zunaj nje.

Ob pomoči finančnega načrtovanja lahko v podjetju napovemo, kaj bo s podjetjem v prihodnosti. Bolje je načrt pripravljen, manjše je tveganje, da bi podjetje propadlo. Poleg tega, da dober načrt koristi samemu podjetju, je tudi uporabna informacija za druge, in sicer za vlagatelje, posojilodajalce, menedžerje in različne organizacije, kot so denimo revizijske hiše in carinska uprava. (Robnik 2000, 883)

Zakon o vrtcih (ZVrt, Ur. l. RS, št. 100/05) v 21. členu predpisuje izdelavo letnega delovnega načrta, s katerim vrtec določi organizacijo in podrobno vsebino življenja in dela vrtca, sprejme pa ga svet vrtca. Pred sprejemom letnega delovnega načrta pa mora vrtec z občinsko upravo občine ustanoviteljice uskladiti vse tiste elemente, ki imajo finančne posledice za zagotavljanje sredstev na strani ustanovitelja. Finančni načrt je zato pomemben del letnega delovnega načrta javnega zavoda. Pravzaprav je letni delovni načrt osnova za izdelavo finančnega načrta.

Posredni in neposredni proračunski uporabniki ga pripravijo na podlagi navodil Ministrstva za finance (Ministrstvo za finance 2013). Ministrstvo za finance občine obvesti o temeljnih ekonomskih izhodiščih in predpostavkah za pripravo proračuna in finančnih načrtov; k temu ga zavezuje 17. člen Zakona o javnih financah. Informacije občinam preko elektronske pošte posreduje v Proračunskem priročniku za pripravo občinskih proračunov. Priročnik je objavljen tudi na spletni strani Ministrstva za finance. Ministrstvo za finance je k izdelavi priročnika pristopilo, kot pojasnjujejo v uvodnem delu priročnika, zaradi v preteklosti neenotnega pristopa občin k oblikovanju proračuna kljub dejstvu, da so predpisi za njegovo sestavo enotni. Z izdelavo priročnika so začeli v letu 2001, od leta 2005 pa so vse občine poleg priročnika prejele tudi aplikacijo APPrA-O,¹¹ ki predstavlja računalniško podporo za poenoteno sestavo občinskih proračunov.

V Proračunskemu priročniku najdemo pravne podlage, globalna kvantitativna izhodišča ter natančna navodila za pripravo občinskega proračuna in finančnih načrtov neposrednih ter

¹¹ Aplikacija za pripravo proračuna občin.

posrednih uporabnikov občinskega proračuna. Predstavljeni so tudi dokumenti za obravnavo občinskega proračuna na občinskem svetu, navodila za sprejem in objavo občinskega proračuna in navodila za poročanje o sprejetem občinskem proračunu.

Vsebina in struktura proračuna občine temelji na 10. členu Zakona o javnih financah (ZJF 2001). Proračun občine sestavljajo trije deli:

- splošni del, ki ga sestavljajo bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja,
- posebni del, ki je sestavljen iz finančnih načrtov vseh neposrednih uporabnikov občinskega proračuna in
- načrt razvojnih programov, v katerem so odhodki proračuna prikazani v obliki konkretnih projektov ali programov za naslednja štiri leta.

Posredni proračunski uporabniki torej predložijo svoj finančni načrt neposrednemu proračunskemu uporabniku, od katerega dobijo denarna sredstva. Neposredni proračunski uporabnik pa predloži svoj proračun, v katerem so zajete tudi zahteve posrednih proračunskih uporabnikov, v proračun države. Zaradi tega je zelo pomembno, da posredni proračunski uporabniki dovolj zgodaj pristopijo k izdelavi finančnega načrta in le-tega pravočasno posredujejo neposrednemu proračunskemu uporabniku. Gre za povezanost oziroma hierarhijo med državnim in občinskim proračunom ter finančnim načrtom javnega zavoda.

Javni zavodi, kot posredni proračunski uporabniki, se torej iz občinskega proračuna financirajo posredno preko neposrednih uporabnikov, v tem primeru preko občinske uprave. Zaradi tega morajo pripraviti svoje finančne načrte vzporedno s pripravo občinskega proračuna. Pri pripravi finančnega načrta morajo upoštevati temeljna ekonomska izhodišča in predpostavke za pripravo občinskega proračuna – te jim posreduje občinska uprava, sestavljeni pa morajo biti tako, da upoštevajo tudi ekonomsko¹² in programsko¹³ klasifikacijo javnofinančnih prejemkov in izdatkov ter so ustrezno obrazloženi.

Zakon o javnih financah (ZJF 2001) v 10. členu določa, da je finančni načrt posrednega uporabnika sestavljen iz:

- splošnega dela in
- posebnega dela.

¹² Ekonomska klasifikacija javnofinančnih tokov je podlaga za enotno proračunsko in računovodsko spremljanje, evidentiranje in planiranje javnofinančnih prihodkov in odhodkov. Določa jo Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki je objavljen v Uradnem listu RS št. 54/2002.

¹³ Programska klasifikacija prikazuje, kaj se financira iz proračuna oziroma na katerih področjih država izvaja svoje naloge in programe. Posamezne kategorije so podrobneje opredeljene v Uredbi o dokumentih razvojnega načrtovanja in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna, ki je objavljena v Uradnem listu RS št. 44/2007.

Splošni del finančnega načrta sestavljajo bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja.

Posebni del finančnega načrta ni obvezen, posredni proračunski uporabnik ga sestavi, če je to potrebno zaradi obsega in narave njegove dejavnosti. V njem se izdatki posrednega proračunskega uporabnika prikažejo po posameznih postavkah, oblikovanih glede na programe, podprograme, ukrepe ali aktivnosti, ki jih izvaja posredni uporabnik. Vzgojno-varstveni zavodi so ustanovljeni z namenom, da delujejo v javnem interesu in morajo poslovati z veliko skrbjo in odgovornostjo, zato menim, da je izdelava posebnega dela finančnega načrta potrebna. V njem načrtujejo investicije in večja investicijska vzdrževanja ter razne projekte. Izdelajo načrt razvojnih programov za obdobje petih let in vanj na podlagi ekonomske klasifikacije vključijo investicijske odhodke, investicijske transferje in tekoče transferje, lahko pa tudi druge izdatke, ki so potrebni za izvedbo projektov.

Finančni načrt mora biti izdelan po načelu denarnega toka, kar pomeni, da mora vključevati vse načrtovane prejemke in izdatke, ki bodo vplačani v korist ali izplačani v breme posrednega proračunskega uporabnika v naslednjem koledarskem letu. Prav tako mora posredni proračunski uporabnik v svojem finančnem načrtu ločeno prikazati prihodke in izdatke, ki bodo nastali zaradi opravljanja javne službe in zaradi opravljanja tržne dejavnosti.

Finančni načrt posrednega proračunskega uporabnika mora biti usklajen z njegovim letnim delovnim načrtom. Letni delovni načrt je namreč obrazložitev finančnega načrta, slednjega pa mora posredni proračunski uporabnik pripraviti na podlagi 27. člena Zakona o javnih financah.

V obrazložitvi finančnega načrta posredni proračunski uporabnik (v našem primeru VVZ) prikaže, na kakšen način in s kakšnimi sredstvi bo dosegel cilje, ki si jih je zastavil v letnem delovnem načrtu. Obrazložitev finančnega načrta je podlaga za ugotavljanje uspešnosti poslovanja VVZ ob koncu poslovnega leta. Takrat VVZ izdela letno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih za preteklo poslovno leto, k čemur ga zavezuje 16. člen Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. l. RS, št. 12/2001 s spremembami in dopolnitvami). Vsebovati mora:

- zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje posrednega uporabnika posebnega dela,
- dolgoročne cilje posrednega uporabnika, ki izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja posrednega uporabnika oziroma področnih strategij in nacionalnih programov,
- letne cilje posrednega uporabnika, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela,
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), določene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela po posameznih področjih dejavnosti,

- nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela,
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let,
- oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, ki jih je predpisalo pristojno ministrstvo oziroma župan, in ukrepe za izboljšanje učinkovitosti ter kvalitete poslovanja posrednega uporabnika,
- oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora posrednega uporabnika,
- pojasnila za področja, na katerih zastavljeni cilji niso bili doseženi ter vzroke. Pojasnila morajo vsebovati seznam ukrepov in terminski načrt za doseganje zastavljenih ciljev ter predloge novih ciljev ali ukrepov, če zastavljeni cilji niso izvedljivi in
- oceno učinkov poslovanja posrednega uporabnika na druga področja, predvsem na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj ter urejanje prostora in
- druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike ter poročilo o investicijskih vlaganjih.

Rok za izdelavo in oddajo letnega poročila določata 17. in 18. člen Navodil o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2011).

17. člen pravi, da mora posredni uporabnik državnega proračuna pripraviti letno poročilo v skladu z 21. členom ZR ter ga v skladu z drugim odstavkom 51. člena ZR in drugim odstavkom 99. člena ZJF predložiti pristojnemu ministrstvu in organizaciji, pooblaščen za obdelovanje in objavljanje podatkov, najpozneje do 28. februarja tekočega leta. Pristojna ministrstva morajo letna poročila skladov in agencij, katerih ustanovitelj je država, ter Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije predložiti Ministrstvu za finance, ta pa vladi, ki ga skupaj z zaključnim računom proračuna posreduje Državnemu zboru Republike Slovenije.

18. člen pa posrednim uporabnikom občinskega proračuna nalaga, da morajo pripraviti letno poročilo v skladu z 21. členom ZR ter ga v skladu z drugim odstavkom 51. člena ZR in tretjim odstavkom 99. člena ZJF predložiti županu in organizaciji, pooblaščen za obdelovanje in objavljanje podatkov, najpozneje do 28. februarja tekočega leta. Župan mora letna poročila skladov in agencij, katerih ustanovitelj je občina, skupaj z zaključnim računom proračuna predložiti tudi občinskemu svetu, razen če to občina uredi drugače.

V letnem delovnem načrtu VVZ določi cilje in naloge, ki jih želi doseči, oziroma vsebino poslovanja v letu, ki prihaja, v finančnem načrtu pa to vsebino (cilje in naloge) ovrednoti in potem v letnem poročilu poda dejanske podatke o doseženih ciljih in nalogah v preteklem letu, v primerjavi z načrtovanimi.

Vse te dokumente se sestavlja tako za notranje (poslovodstvo, svet zavoda) kot tudi zunanje (ustanovitelj VVZ, zainteresirana javnost, pristojna ministrstva, AJ PES ...) uporabnike.

Na osnovi finančnega načrta vodstvo VVZ spremlja uresničevanje zastavljenih ciljev ter porabo pridobljenih finančnih sredstev, zato ob morebitnih odstopanjih lahko ustrezno in pravočasno ukrepa. Brez dobrega finančnega načrta vse to ne bi bilo mogoče, trošili bi več, kot je razpoložljivih sredstev, ali se lotili investicij, ki jih ne bi mogli uresničiti in podobno. Vse to pa danes ni sprejemljivo, sploh ob dejstvu, da se je v zadnjih letih gospodarska, in posledično tudi javnofinančna, situacija zelo poslabšala in je zato tudi manj javnofinančnih prihodkov. Pa tudi javnost je zelo kritična do vseh porabnikov proračunskih sredstev in vse bolj spremlja njihovo poslovanje ter zahteva, da je to gospodarno in učinkovito.

5 PRIMER FINANČNEGA NAČRTA

V nadaljevanju je predstavljen finančni načrt posrednega proračunskega uporabnika, Vzgojno-varstvenega zavoda X (v nadaljevanju VVZ X) za leti 2013 in 2014. Podatki so povzeti iz internega gradiva VVZ X (finančni načrt, letni delovni načrt, spletna stran VVZ X) in Navodil za pripravo finančnih načrtov posrednih proračunskih uporabnikov za pripravo proračuna občine Y za leti 2013 in 2014.

5.1 Predstavitev vzgojno-varstvenega zavoda

VVZ X je javni vzgojno-izobraževalni zavod (vrtec), ki ga je ustanovila občina Y. Med VVZ X in občino Y je bila 1. januarja 2000 sklenjena pogodba o upravljanju. Dejavnost vrtca je javna služba, ki je v javnem interesu in izvaja osnovno izobraževanje splošnega tipa. Javno veljavni vzgojno-izobraževalni program je sprejet na način in po postopku, določenim z zakonom. Vrtec vodi ravnateljica, ki je pedagoški in poslovodni organ zavoda, pri delu ji pomagata dve pomočnici ravnateljice,¹⁴ ki opravljata naloge po določilih ravnateljice in naloge, ki so opisane v aktu o sistemizaciji.

VVZ X sestavljajo štiri vrtci. Vsak vrtec ima organizacijsko vodjo, ki skrbi za organizacijo dela. Vsi štiri vrtci imajo 28 oddelkov in nudijo varstvo otrokom od enega do šest let starosti. Strokovni organi zavoda so: vzgojiteljski zbor, zbor delavcev, strokovni kolegij vrtca, strokovni aktivni vrtcev, tajništvo, računovodstvo, svet zavoda in centralni svet staršev. Pogoje za delo zavoda zagotavlja ustanovitelj (občina Y), ostala sredstva za delo pa zavod pridobiva iz javnih sredstev, sredstev ustanovitelja, prispevkov staršev, sredstev od prodaje storitev (uporaba prostorov, prehrana), prispevkov staršev za plačilo cicibanovih uric, ZRSŠ (sofinanciranje študijskih skupin), donacij, prispevkov sponzorjev ter iz drugih virov.

5.2 Predstavitev ciljev in programa vzgojno-varstvenega zavoda

VVZ X sledi ciljem razvoja vrtcev iz nove Bele knjige o vzgoji in izobraževanju (2011) ter Kurikuluma za vrtce (2013)¹⁵ za predšolsko vzgojo. VVZ X ciljev, vizije, strategije in prednostnih nalog ne spreminja vsako leto, saj želi kontinuiteto in stalnico pri svojem delu, se pa trudi zastavljeno udejanjiti. Vsako leto nadaljuje z izvajanjem razvojnega načrta¹⁶ vrtca, ki vsebuje: jasnost pričakovanj, vzdrževanje dosežene kakovosti pedagoškega dela ob istočasnem udejanjanju kakovosti poučevanja, skrb za kakovostno organizacijo, komunikacijo

¹⁴ Pristojnosti ravnatelja v 49. členu predpisuje Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja – ZOFVI, naloge in pooblastila pomočnika ravnatelja pa opredeljuje 51. člen tega zakona (Ur. l. RS, št. 16/2007).

¹⁵ Kurikulum za vrtce je nacionalni dokument in predstavlja strokovno podlago za delo v vrtcih.

¹⁶ Razvojni načrt VVZ X je zapisan v njegovem letnem delovnem načrtu, ki ga predpisuje Zakon o vrtcih (ZVrt 2005) v 21. členu in ga sprejme svet vrtca.

in klimo, za vrednote medsebojnega sodelovanja, dobro načrtovanje dela, vodenje ter partnerstva navzven. V VVZ želijo razvijati kakovost vzgoje in izobraževanja tako, da razvijajo inovativno okolje za otroke, nudijo podporo in spodbujajo vseživljenjsko učenje strokovnih delavcev.

Temeljni cilji in naloge predšolske vzgoje v vrtcih so opredeljeni v Zakonu o vrtcih (ZVrt 2005, 4. člen):

- razvijanje sposobnosti razumevanja in sprejemanja sebe in drugih,
- razvijanje sposobnosti za dogovarjanje, upoštevanje različnosti in sodelovanje v skupinah,
- razvijanje sposobnosti prepoznavanja čustev in spodbujanje čustvenega doživljanja in izražanja,
- negovanje radovednosti, raziskovalnega duha, domišljije in intuicije ter razvijanje neodvisnega mišljenja,
- spodbujanje jezikovnega razvoja za učinkovito in ustvarjalno uporabo govora, kasneje pa tudi branja in pisanja,
- spodbujanje doživljanja umetniških del in umetniškega izražanja,
- posredovanje znanj z različnih področij znanosti in vsakodnevnega življenja,
- spodbujanje telesnega in gibalnega razvoja,
- razvijanje samostojnosti pri higienskih navadah in pri skrbi za zdravje.

Prednostna naloga vrtca bo obdržati doseženo kakovost pedagoškega dela ob istočasnem udejanjanju novih možnosti sodelovanja, izobraževanja in dela.

Dolgoročni cilji so nadaljevati kakovost vzgoje in izobraževanja tako, da se razvija inovativno okolje za otroke in uvaja vseživljenjsko učenje za strokovne delavce:

- delo na strokovnosti, kakovosti in uresničevanje ciljev pri načrtovanju in izvajanju dejavnosti iz preteklega obdobja,
- razvijanje in uvajanje kakovostnih metod aktivnega učenja,
- iskanje različnih oblik spodbujanja odgovornosti in odnosov na različnih nivojih,
- iskanje novih oblik sodelovanja s starši; profesionalnost v stikih in konstruktivno reševanje težav,
- izobraževanje za kakovostno izvajanje izvedbenega kurikulumu,
- skrb za dobro počutje in vključevanje otrok v dejavnosti,
- ekološko osveščanje otrok in staršev,
- nadaljevanje sodelovanja med starostno enakimi oddelki in enotami (aktivni starostnih skupin, projekti),
- skrb za prepoznavnost in ugled vrtca ter

- vključitev in aktivno sodelovanje v projektih evropske pedagoške skupnosti (eTwinning,¹⁷ Cmeplus¹⁸ in druge).

Organizacija dela ter način življenja in dela v VVZ X, so prav tako kot cilji zapisani v letnem delovnem načrtu, ki določa tudi število oddelkov, razporeditev otrok v oddelke, sodelovanje s starši, razporeditev delavcev, delovni čas, poslovni čas, dnevni red, strokovno izpopolnjevanje ...

Vrtec (VVZ X) bo imel 28. oddelkov, v katerih se bo izvajal dnevni program, ki bo trajal od šest do devet ur. V vrtec bo vključenih 532 otrok. Razporejeni bodo v 17 homogenih, šest heterogenih in pet kombiniranih oddelkov. Za druge vrste programov ne bo prostorskih možnosti, načrtujejo pa organizacijo krajšega programa za otroke, ki ne bodo vključeni v vrtec. V dnevnem programu bodo potekali programi vzgoje in varstva, program za otroke s posebnimi potrebami in program »Reggio Emilia koncept«. Poleg dnevnega programa bo vrtec v jesenskem in pomladnem času izvajal dodatne storitvene dejavnosti za otroke v starosti od četrtega do šestega leta, ki jih bodo starši plačali dodatno (plesne urice, govorno-jezikovne urice, angleške urice, športni program in planinske urice). Predvideva se tudi izvedba obogatitvene dejavnosti za otroke v lastni izvedbi in v sodelovanju z zunanjimi sodelavci (Mali sonček za dve- do šestletne otroke, Ciciban planinec za pet- do šestletne otroke, ogled Narodne galerije v Ljubljani, ogled lutkovne predstave v Lutkovnem gledališču v Ljubljani (starejši oddelki) in v Linhartovi dvorani v Radovljici (srednji oddelki), ogled baletne predstave v Cankarjevem domu v Ljubljani, umetniška likovna razstava na temo Zima, obisk Živalskega vrta Ljubljana, poglobljeno sodelovanje z lokalnim muzejem, obisk arboretuma v Volčjem Potoku, končni izleti po dogovoru s starši). Dodatne stroške, ki so vezani na dejavnosti izven vrtca, za katere je treba plačati vstopnine in stroške prevoza, krijejo starši skladno s cenami na trgu.

V VVZ X je zaposlenih 29 vzgojiteljic in 30 pomočnic vzgojiteljice. Vse zaposlitve so v skladu s potrjeno sistemizacijo. Delovna obveznost delavcev, ki so zaposleni za polni delovni čas, je 40 ur tedensko. Večino delovne obveznosti opravijo v vrtcu, del pa zunaj njega (izobraževanja, načrtovanje, sodelovanje z okoljem ...).

Poslovni čas vrtca je od 5.30 ure do 16.30 ure, vendar je na podlagi Zakona o vrtcih (Ur. l. RS, št. 100/2005) otrok lahko dnevno prisoten največ devet ur.

¹⁷ *eTwinning* je Skupnost evropskih šol, v katero se lahko prijavijo učitelji iz vseh sodelujočih držav ter uporabljajo spletna orodja eTwinning (portal in namizje) za to, da se med seboj spoznajo, virtualno sestajajo, izmenjujejo zamisli ter postopke, ustanavljajo skupine ter se skupaj učijo na učnih dogodkih ter vključujejo v spletne projekte (Center Republike Slovenije za mobilnost in evropske programe izobraževanja in usposabljanja 2012). Portal je dostopen na naslovu http://www.etwinning.net/sl/pub/get_support/contact.htm.

¹⁸ Cmeplus je ime javnega zavoda – Center Republike Slovenije za mobilnost in evropske programe izobraževanja in usposabljanja.

Dnevni red je prilagojen starosti otrok in okvirno določa čas obrokov, počitka, dejavnosti v vrtcu in izven njega. Prav bivanje in gibanje na prostem vrtec še posebej spodbuja.

Strokovni delavci se nenehno trudijo, da delajo kvalitetno in strokovno, zato se tudi stalno izobražujejo. Izobraževanje poteka tako znotraj vrtca kot tudi v drugih izobraževalnih ustanovah. Ob delu se izobražujejo štiri strokovne delavke, načrtujejo še izobraževanje za pet novih strokovnih delavk.

Vrtec spodbuja tudi prostovoljstvo in ima podpisano pogodbo o prostovoljnem delu s trinajstimi prostovoljci. Omogočajo tudi opravljanje prakse dijakov in študentov.

Aktivno sodelujejo s starši, predvsem preko roditeljskih sestankov, pogovornih ur, tematskih srečanj in svetovalnih ur. Večkrat letno organizirajo tudi dneve odprtih vrat.

5.3 Finančni načrt Vzgojno-varstvenega zavoda X

Finančni načrt je sestavljen v skladu z Navodili o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 91/00 in 122/00) in na podlagi potrjene ekonomske cene – ki je izračunana v skladu s Pravilnikom o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (Ur. l. RS, št. 97/03 s spremembami) – ki je bila potrjena na občinskem svetu občine Y. Splošni del vsebuje izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, posebni del pa načrt razvojnih programov.

5.3.1 Planiranje prihodkov

Finančni načrt zajema vse načrtovane prihodke zavoda, tako transferje zavodu iz proračuna občine Y (sredstva ustanovitelja – redne dotacije, ki se na podlagi sprejetega finančnega načrta izplačujejo zavodu po dvanajstinah) kot tudi vse druge prihodke (prispevki staršev, javna sredstva, donacije, sponzorska sredstva, sredstva od prodaje storitev, prispevki zavod za sofinanciranje raznih dejavnosti ...).

Kot je razvidno iz preglednice 1 celotni načrtovani prihodki, tako za leto 2013 kot tudi za leto 2014, znašajo 2.388.835 EUR¹⁹ in so za 1 % višji od ocenjene realizacije²⁰ v letu 2012. Opazimo, da so načrtovani javnofinančni prihodki za 8 % nižji od realizacije v preteklem letu, povečal pa se je odstotek oskrbnin, ki jih plačajo starši, in sicer za 36 %. Vzrok tiči v novem načinu izračuna deleža oskrbnin, ki ga plačajo starši, oziroma v na novo opredeljenih pravicah, ki jih ureja Zakon o uveljavljanju pravic iz javnih sredstev (ZUPJS, Ur. l. RS, št. 62/2010, 40/2011, 40/2012 – ZUJF, 57/2012 – ZPCP-2D, 14/2013 – NPB4 in 99/2013). V

¹⁹ VVZ X tudi za leto 2014 ne načrtuje povečanega obsega poslovanja, prav tako tudi ne povišanja cen oskrbnin, zaradi varčevanja pa ne pričakuje večjega obsega sredstev s strani ustanovitelja.

²⁰ Dejansko doseženi prihodki v obravnavanem obdobju.

VVZ X načrtujejo rahel porast prihodkov iz tržne dejavnosti, in sicer za 1 %. Drugih in izrednih prihodkov ne načrtujejo.

Preglednica 1: Plan prihodkov

Zap. št.	Vrsta prihodkov	Ocena realizacije 2012 v EUR	Plan 2013 v EUR	Plan 2014 v EUR	Indeks 6=4/3	Indeks 7=5/4
1	2	3	4	5	6=4/3	7=5/4
1.	Javnofinančni prihodki	1.819.040	1.677.853	1.677.853	92	100
1.1.	Prihodki s strani občine – redne dotacije	1.627.322	1.488.610	1.488.610	91	100
1.1.1.	Tekoči transferi	1.610.029	1.463.728	1.463.728	91	100
	Izvajanje javne službe	1.607.728	1.456.543	1.456.543	91	100
	Podjemne pog. – nadomeščanje bolezni	1.000	1.000	1.000	100	100
	Izobraževanje – tehnični kader	1.000	1.000	1.000	100	100
	Dodatna strokovna pomoč	301	5.185	5.185	1723	100
1.1.2.	Investicijski transferi	17.293	24.882	24.882	144	100
1.2.	Prihodki s strani ministrstva	137.575	148.086	148.086	108	100
1.3.	Prihodki – druge občine, redna sredstva	54.143	41.157	41.157	76	100
2.	Ostalo – oskrbnine, starši	466.460	632.518	632.518	136	100
3.	Prihodki iz tržne dejavnosti	77.620	78.463	78.463	101	100
3.1.	Prodano blago	54.652	51.351	51.351	94	100
3.2.	Najemnine	948	2.190	2.190	231	100
3.3.	Ostalo	22.020	24.922	24.922	113	100
4.	Drugi in izredni prihodki	9.501			0	0
	Skupaj prihodki	2.372.621	2.388.835	2.388.835	101	100

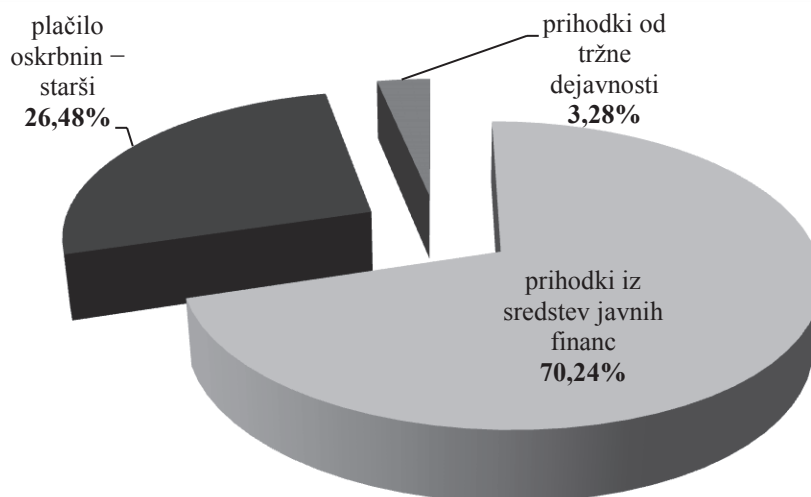
Prihodki iz dejavnosti javne službe²¹ znašajo 632.518 EUR in predstavljajo plačila staršev.

Prihodki od tržne dejavnosti znašajo 78.463 EUR in so sestavljeni iz:

- prihodkov od uporabe proizvodov in storitev za lastne potrebe (obroki za zaposlene) – v znesku 51.351 EUR in
- drugih prihodkov (prodaja kosil, oddajanje prostorov v najem, dodatne dejavnosti, organizacijsko-materialni stroški študijskih skupin ...) – v znesku 24.922 EUR.

Iz slike 1 je razvidno, da javnofinančni prihodki predstavljajo kar 70,24 % vseh načrtovanih prihodkov, plačilo oskrbnin s strani staršev predstavlja 26,48 %, najmanjši delež predstavljajo prihodki od tržne dejavnosti, in sicer le 3,28 %.

²¹ V skladu z Zakonom o javnih financah (ZJF 2001) in Zakonom o računovodstvu (ZRač, Ur. l. RS, št. 23/99) morajo biti ločeno prikazani prihodki in odhodki iz naslova javne službe in iz naslova tržne dejavnosti.



Slika 1: Načrtovani prihodki za leti 2013 in 2014

5.3.2 Planiranje odhodkov

Finančni načrt zajema vse predvidene odhodke zavoda, ki bodo izplačani v breme zavoda, in sicer ločeno po njihovi namembnosti. Razdeljeni so na stroške blaga, materiala in storitev, stroške dela, stroške investicij in investicijskega vzdrževanja in druge stroške. Odhodki naj bi bili, v skladu z ZJF, ZR in Navodili o pripravi finančnih načrtov, prikazani ločeno za namen opravljanja javne službe in za namen tržne dejavnosti. Pri obravnavi finančnega načrta VVZ X na odhodkovni strani ne najdemo te razdelitve. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (2000) določa, da mora biti finančni načrt prikazan po ekonomski klasifikaciji, upošteva enotni kontni načrt, ki ga določa Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002).

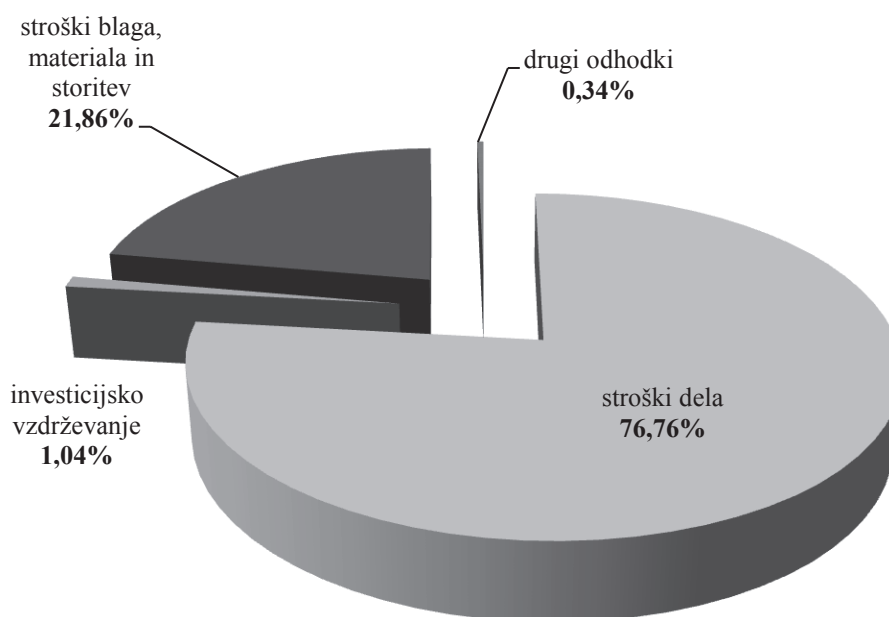
Iz preglednice 2 je razvidno, da celotni načrtovani odhodki za leti 2013 in 2014 znašajo 2.388.835 EUR in so za 1 % višji od dejansko doseženih v letu 2012. Vidimo, da zavod skoraj za polovico krči stroške pisarniškega materiala, načrtuje pa še enkrat višje odhodke za izobraževanje in nakup strokovne literature, saj so v letnem delovnem načrtu dali velik poudarek izobraževanju strokovnih delavk (štiri strokovne delavke se že izobražujejo, načrtujejo pa izobraževanje še petih strokovnih delavk). Za osemkrat se bo povečal strošek najemnin, saj mora vrtec zaradi prostorske stiske sklepati najemne pogodbe, običajno v osnovnih šolah. Tam izvajajo programe za najstarejše otroke, ki se tako že pred vstopom v šolo seznanijo z novim okoljem, na ta način jim olajšajo prehod iz vrtca v šolo. Za več kot polovico zmanjšujejo stroške zavarovanj. V preteklosti so se zavarovalne pogodbe sklepale neposredno med zavarovalnico in VVZ X, sedaj pa je Občina Y ponudila VVZ X, da se vključi v pogodbo, ki jo ima sklenjeno z izbrano zavarovalnico, in si s tem zniža stroške zavarovanj. Strošek dela ostaja enak kot v letu 2012, saj ne načrtujejo novih zaposlitev, pa tudi plače se zaradi varčevanja ne bodo zviševale. Načrtujejo občutno zvišanje stroškov za

investicijsko vzdrževanje in sicer za skoraj devetkrat. Dela so nujna, saj gre v večini primerov za dotrajanost, z vzdrževanjem pa se bo povečala oziroma ohranila uporabnost prostorov in naprav ter zagotovila varnost otrok in zaposlenih. Zaradi varčevanja bodo prepolovili tudi znesek drugih odhodkov.

Preglednica 2: Plan odhodkov

Zap. št.	Vrsta odhodkov	Ocena realizacije 2012 v EUR	Plan 2013 v EUR	Plan 2014 v EUR	Indeks 6=4/3	Indeks 7=5/4
1	2	3	4	5	6=4/3	7=5/4
1.	Stroški blaga, materiala in storitev	511.122	522.291	522.291	102	100
1.1.	Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga	340.936	343.329	343.329	101	100
1.2.	Stroški materiala	340.936	343.329	343.329	101	100
1.2.1.	Pisarniški material – tudi za oddelke	9.425	4.634	4.634	49	100
1.2.2.	Strokovna literatura, izobraževanje	1.967	3.877	3.877	197	100
1.2.3.	Stroški energije (elektrika, ogrevanje)	93.532	96.987	96.987	104	100
1.2.4.	Tekoče vzdrževanje (čiščenje, manjša vzdrževalna dela)	9.358	7.137	7.137	76	100
1.2.5.	Reprezentanca	1.539	1.500	1.500	97	100
1.2.6.	Živila	163.068	176.096	176.096	108	100
1.2.7.	Potrošni material (čistila, papirna galanterija)	39.053	30.244	30.244	77	100
1.2.8.	Vzgojni material (igračice, knjige)	22.994	22.854	22.854	99	100
1.3.	Stroški storitev	170.186	178.962	178.962	105	100
1.3.1.	Stroški pošte, telefona	11.502	13.691	13.691	119	100
1.3.2.	Najemnine	464	3.735	3.735	805	100
1.3.3.	Dnevnice in potni stroški	8.199	9.087	9.087	111	100
1.3.4.	Stroški zavarovanj	11.803	5.086	5.086	43	100
1.3.5.	Stroški plačilnega prometa	328	365	365	111	100
1.3.6.	Drugi stroški storitev	137.890	146.998	146.998	107	100
2.	Stroški dela	1.830.195	1.833.562	1.833.562	100	100
2.1.	Plače in nadomestila plač	1.490.484	1.503.127	1.503.127	101	100
2.2.	Prispevki za socialno varnost	223.872	222.891	222.891	100	100
2.3.	Prehrana delavcev in prevoz na delo	115.839	107.544	107.544	93	100
3.	Investicije in investicijsko vzdrževanje	2.778	24.882	24.882	896	100
3.1.	Investicijsko vzdrževanje	2.778	24.882	24.882	896	100
4.	Drugi odhodki	13.991	8.100	8.100	58	100
	Skupaj odhodki	2.358.086	2.388.835	2.388.835	101	100

Pri naročanju materiala in storitev že sedaj izbirajo cenovno najugodnejše ponudbe.



Slika 2: Načrtovani odhodki za leti 2013 in 2014

Če pogledamo sliko 2, vidimo, da od vseh načrtovanih odhodkov predstavljajo stroški dela kar 76,76 %, stroški blaga, materiala in storitev 21,86 %, investicijsko vzdrževanje 1,04 % in drugi odhodki 0,34 %.

5.4 Načrt razvojnih programov

Občina Y je posrednim proračunskim uporabnikom posredovala navodila za izdelavo finančnega načrta. Del finančnega načrta predstavlja načrt razvojnih programov (NRP). Navodilo pravi, naj NRP zajema vse investicije in večja investicijska vzdrževanja za obdobje petih let, višino potrebnih sredstev, vire financiranja in terminski plan izvedbe. Glede na ekonomsko klasifikacijo naj posredni proračunski uporabniki v NRP vključijo izdatke, ki sodijo v skupine kontov:

- 42 Investicijski odhodki,
- 43 Investicijski transferi,
- 41 Tekoči transferi (410 – Subvencije, del, ki predstavlja državno pomoč).

Vključijo lahko tudi druge odhodke, ki so potrebni za izvedbo projekta in se izkazujejo na drugih kontih.

Preglednica 3: 401109 Investicijsko vzdrževanje v enotah VVZ X

Izdatki po vrsti	Skupaj	Realizacija			Plan			
		Pred 2012	Ocena 2012	2013	2014	2015	2016	Po 2016
		2-8 (brez 3)	2	3	4	5	6	7
Ureditev prostora za individualno pomoč otrokom v enoti C	5.000			5.000				
Pomivalni stroj v enoti A	4.000			4.000				
Didaktični koticiki v enotah A, B in C	7.500			2.500	5.000			
Prenosni računalniki – 4	3.500			3.500				
Osebni avto	18.000					18.000		
Obnova evakuacijskih stopnic v enoti A	10.000				10.000			
Menjava ploščic na terasah v enoti A	3.500			3.500				
Pleskanje telovadnice v enoti C	2.500			2.500				
Ureditev zbornic v enotah B in C	10.000				10.000			
Obnova ograje v enoti A	2.382			2.382				
Namestitev tende v enoti A	1.500			1.500				
Skupaj	67.882			24.882	25.000	18.000		

VVZ X je finančnemu načrtu priložil dva obrazca s prikazom načrta razvojnih programov za obdobje petih let za projekt Investicijsko vzdrževanje v enotah VVZ X (preglednici 3 in 4), in sicer razdeljeno po postavkah na:

- 401109 Investicijsko vzdrževanje v enotah VVZ X in
- 50110 Dolgoročni razvoj infrastrukture na področju predšolske vzgoje.

V obeh primerih so kot vir financiranja navedena sredstva iz občinskega proračuna Občine Y. VVZ X mora, kot posredni proračunski uporabnik, v svoj finančni načrt umestiti tudi načrt razvojnih programov in ga posredovati Občini Y, ki prispeva sredstva za izvedbo razvojnih programov VVZ X in ima zato te programe vnesene tudi v svoj načrt razvojnih programov.

Investicijsko vzdrževanje je prikazano na zgoraj navedenih postavkah zaradi različnega načina plačevanja računov dobaviteljem. Pri investicijskem vzdrževanju VVZ X samostojno naroča material in storitve ter jih tudi plačuje, ko pa gre za material in storitve iz naslova

dolgoročnega razvoja infrastrukture, v vlogi naročnika in plačnika nastopi Občina Y. Ta da sredstva v upravljanje VVZ X.

Preglednica 4: 50110 Dolgoročni razvoj infrastrukture na področju predšolske vzgoje

Izdatki po vrsti	Skupaj	Realizacija			Plan			
		Pred 2012	Ocena 2012	2013	2014	2015	2016	Po 2016
	2-8 (brez 3)	2	3	4	5	6	7	8
Obnova igral na igriščih ob enotah vrtca	60.000				40.000	20.000		
Obnova strehe v enotah A in B	112.500			50.000	62.500			
Menjava oken v enoti C	12.000					12.000		
Menjava oken in fasade v enoti B	33.089		25.000			33.089		
Menjava pohištva v treh igralnicah v enoti C	30.000				20.000	10.000		
Dokončanje varovalne ograje z vrati v enoti C	10.000					10.000		
Varovalna ograja v enoti A	15.000				15.000			
Povečanje centralne kuhinje v enoti B	50.000				50.000			
Dograditev terase v enoti C	10.000						10.000	
Zasteklitev terase v enoti A	20.000					10.000	10.000	
Sanacija brežine v enoti A	25.000				12.500	12.500		
Skupaj	377.589		25.000	50.000	200.000	107.000	20.000	

6 PRIPOROČILA ZA IZBOLJŠANJE VSEBINE IN PRIPRAVE FINANČNEGA NAČRTA

Med proučevanjem literature, internega gradiva VVZ X in Občine Y ter ostalih virov sem si ustvarila nekaj mnenj, in sicer:

- načrtovanje v sistemu javnih financ je togo zaradi množice zakonov, predpisov in raznih navodil, ki jih država sprejema, da lahko obvladuje ogromen javno-finančni sistem. Mnogokrat so predpisani in zakonsko določeni obrazci za majhne proračunske uporabnike preveč zapleteni in nerazumljivi, tako da veliko energije porabijo za učenje, kako in kam vnesti zahtevane podatke. Država bi lahko naredila korak naprej, da bi se približala potrebam manjših proračunskih uporabnikov, in zanje pripravila poenostavljene obrazce za pripravo finančnih načrtov in točna ter jasna navodila za njihovo izpolnjevanje. Tako bi se omililo mnenje, ki ga v javnosti pogosto slišimo, da so obrazci in poročanja sama sebi namen, in posledično zmanjšal odpor do uporabe takšnih obrazcev. S poenotenjem obrazcev bi lahko bil finančni načrt preglednejši, uporabniku prijaznejši in vseboval pa bi vse zahtevane podatke.
- Ob pregledovanju gradiva s tega področja sem ugotovila, da ni veliko priročnikov ali navodil za izdelavo finančnega načrta za proračunske uporabnike, kar otežuje delo strokovnim službam neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov.
- Kljub togi in birokratski zakonodaji bi bilo treba v načrtovanje vključiti podjetniški način razmišljanja, v smislu »kakšen učinek na poslovanje bo imel določen vložek sredstev in v kakšnem časovnem obdobju se bo povrnil ali prispeval k boljšemu delu«.
- Proučevanje finančnega načrta VVZ X nam je pokazalo tudi določene pomanjkljivosti pri navajanju odhodkov, in sicer prikaz odhodkov ni bil ločen za javno službo in tržno dejavnost. To lahko vodi do nepravilnega upoštevanja elementov za določanje cen programov vrtca. Dobro bi bilo uvesti ukrepe, ki bi to tveganje odpravili, na primer vzpostaviti ustrezne notranje kontrole in spremljati učinkovitost le-teh.
- Ministrstvo za finance novembra proračunske uporabnike pozove k pripravi proračunov, občina pa posredne in neposredne uporabnike občinskega proračuna k pripravi finančnih načrtov za prihodnje leto. Smiselno bi bilo, da bi se v zavodu priprave za izdelavo finančnega načrta pričele med letom in ne šele ob koncu leta, na ta način bi finančni načrt lahko pripravili bolj kvalitetno, saj bi imeli več razpoložljivega časa
- VVZ X bi lahko spremljal uspešnost poslovanja in delovanja pogosteje, na primer četrtno, in sicer bilančne podatke o prihodkih in odhodkih, in ugotavljal tudi vzroke za morebitne odmike. Vsa odstopanja bi lahko sproti evidentirali in sporočali svetu zavoda in ustanovitelju ter skupaj z njima sprejemali ukrepe, v okviru zmožnosti, za izboljšanje poslovanja, opažanja pa bi bila tudi dobra podlaga za odločitve ob izdelavi finančnega načrta za naslednje leto.
- Sprotno spremljanje poslovanja bi morale vključevati vse zaposlene, saj bi tako omogočilo boljši pregled nad dogajanjem v zavodu. Zaposleni bi bili tako tudi bolj vključeni v načrtovanje poslovanja zavoda. Če bi bila njihova mnenja upoštevana, bi to

pomenilo dodatno motivacijo za racionalizacijo stroškov in dela, spodbudilo bi nove ideje in pobude ter pripeljalo h kakovostnejšemu delu in boljšim rezultatom poslovanja. Komunikacija bi morala potekati v obe smeri, od zaposlenih do posloводства in obratno, zaposleni bi morali biti tudi tekoče seznanjeni z učinki ukrepov. Glede na slabo javnofinančno situacijo in stalne pozive k zmanjšanju stroškov bi zaposlene skušali za tako delo motivirati z nedenarnimi spodbudami in tako ustvariti pozitivno klimo za dodatno angažiranost zaposlenih.

LITERATURA

- Bitenc, Maja. 2004. Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. V *Zbornik referatov VI. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju*, 59–75. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Bohinc, Franc, Uršula Cetinski, Dušan Harlander, Tomi Ilijaš, Štefan Krapše, Tatjana Krapše, Bogdan Lipičnik, Irena Ograjenšek, Danijel Pučko in Neva Zajc. 2005. *Planiranje v neprofitnem javnem sektorju: priročnik za managerje*. Nova Gorica: Educa.
- Brammer, Janet in Aubrey Penning. 2003. *Managing performance & resources tutorial*. Worcester: Osborne Books.
- Cvikl, Milan M. in Petra Zemljič. 2005. *Zakon o javnih financah (ZJF): s komentarjem*. Ljubljana: Bonex.
- Čok, Mitja, Tine Stanovnik, Andreja Cirman, Valentina Prevolnik Rupel in Mojmir Mrak. 2005. *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Devjak, Srečko in Bojan Peček. 2001. Kazalniki uspešnosti javnega sektorja. *Naše gospodarstvo* 47 (1/2): 104–115.
- Hočevar, Marko, Maja Zaman in Jorg Kristijan Petrovič. 2008. *Osnove računovodstva gospodarskega in javnega sektorja*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Hope, Jeremy in Robin Fraser. 2004. *Preseženo finančno načrtovanje*. Ljubljana: GV Založba.
- Kavčič, Slavka. 2005. *Predračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Kunstek, Natalija. 2005. *Model računovodskega predračunavanja v trgovskem podjetju X*. Diplomsko delo, Ekonomska-poslovna fakulteta Univerze v Mariboru.
- Logar, Romana. 2006. Računovodstvo države – iluzija nastanka poslovnega dogodka ali stvarnost denarnih tokov. V *Zbornik 38. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*, 79–95. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Lucey, Terry. 2003. *Management accounting*. London: Continuum.
- Melavc, Dane in Franko Milost. 2003. *Računovodstvo*. Koper: Fakulteta za management.
- Novak, Simona, Bojan Mlinarič in Marja Slavič. 2007. *Poslovodno računovodstvo*. Murska Sobota: Ekonomska šola, višja strokovna šola.
- Robnik, Lidija. 2000. Finančno načrtovanje, analiziranje in informiranje – poti do uspešnega vodenja podjetja. V *Management v novem tisočletju*, ur. Goran Vukovič, 880–889. Kranj: Moderna organizacija.
- Selan, Mitja. 2006. Novosti na področju predračunavanja in metod obvladovanja stroškov. V *Zbornik referatov devete letne konference računovodij*, 169–191. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Starović, Danka in Chris Jackson. 2004. *Better budgeting – a report on the better budgeting forum from CIMA and ICAEW*.
[Http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/betterbudgeting_techrpt_2004.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/betterbudgeting_techrpt_2004.pdf) (7. 2. 2013).
- Stutely, Richard. 2003. *Uspešen posloven načrt*. Ljubljana: Primath.

Turk, Ivan, Slavka Kavčič in Majda Kokotec Novak. 2003. *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

Žibert, Franc. 1993. *Teorija javnih financ*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

VIRI

Bela knjiga o vzgoji in izobraževanju v Republiki Sloveniji. 2011. Ljubljana: Ministrstvo za šolstvo in šport.

Center Republike Slovenije za mobilnost in evropske programe izobraževanja in usposabljanja. 2012. *ETwinning*. [Http://www.etwinning.net/sl/pub/get_support/faq.htm](http://www.etwinning.net/sl/pub/get_support/faq.htm) (16. 3. 2014).

Kodeks računovodskih načel. 2006. [Http://www.pf.um.si/datoteke/racunovodstvo-splolni_del_2006-srs-3.pdf](http://www.pf.um.si/datoteke/racunovodstvo-splolni_del_2006-srs-3.pdf) (4. 1. 2014).

Kurikulum za vrtce: predšolska vzgoja v vrtcih. 2013. Ljubljana: Ministrstvo za šolstvo in šport, Zavor RS za šolstvo.

Ministrstvo za finance. 2008. *Programska klasifikacija izdatkov občinskih proračunov, RS*. [Http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Lokalne_skupnosti/Navodila_ob%C4%8Dinam/prog_funkc_klas_obrazlozitev-obcine.pdf](http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Lokalne_skupnosti/Navodila_ob%C4%8Dinam/prog_funkc_klas_obrazlozitev-obcine.pdf) (28. 8. 2013).

Ministrstvo za finance. 2013. *Proračunski priročnik za pripravo občinskih proračunov za leto 2014*. [Http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/lokalne_skupnosti/priprava_proracunov_in_zakljucnih_racunov_obcinskih_proracunov/proracunski_prirocnik/proracunski_prirocnik_za_pripravo_proracunov_obcin_za_leto_2014/](http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/lokalne_skupnosti/priprava_proracunov_in_zakljucnih_racunov_obcinskih_proracunov/proracunski_prirocnik/proracunski_prirocnik_za_pripravo_proracunov_obcin_za_leto_2014/) (10. 3. 2014).

Navodila o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS*, 91/2000, 122/2000 popr.

Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *Uradni list RS*, 12/2011.

Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. *Uradni list RS*, št. 46/2003.

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS*, 54/2002.

Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen vrtcev. *Uradni list RS*, 97/2003.

Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna. *Uradni list RS*, št. 112/2003, 56/2005 in 141/2006.

Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov občinskih proračunov. *Uradni list RS*, št. 57/2005, 88/2005-popr., 138/2006 in 108/2008.

Slovenski računovodski standardi (SRS). *Uradni list RS*, 118/2005.

Uredba o dokumentih razvojnega načrtovanja in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna. *Uradni list RS*, 44/2007.

Zakon o javnih financah (ZJF). *Uradni list RS*, 11/2001, 14/2013 popr.

Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (ZOFVI). *Uradni list RS*, 16/2007.

Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS*, 23/1999.

Zakon o uveljavljanju pravic iz javnih sredstev (ZUPJS). *Uradni list RS*, 62/2010, 40/2011, 40/2012-ZUJF, 57/2012-ZPCP-2D, 14/2013) – neuradno prečiščeno besedilo 4, 99/2013.

Zakon o vrtcih – uradno prečiščeno besedilo (ZVrt-UPB1). *Uradni list RS*, št. 113/03.

Zakon o vrtcih (ZVrt). *Uradni list RS*, 100/2005.