

**VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

**POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNEGA ZAVODA –
NA PRIMERU IZBRANE FAKULTETE ZA LETO 2010**

Kandidatka: Renata Valentić
Študentka izrednega študija
Številka indeksa: 11190122915
Program: Računovodja
Mentorica: dr. Vlasta Črčinovič Krofič

Maribor, december 2012

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Renata Valentić, št. indeksa 11190122915, sem avtorica diplomskega dela z naslovom Posebnosti računovodstva javnega zavoda – na primeru izbrane fakultete, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinovič Krofič.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo diplomsko delo izključno rezultat mojega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili;
- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomskega dela na spletnem portalu šole.

Maribor, 27. 12. 2012

Renata VALENTIĆ

ZAHVALA

Za pomoč pri pripravi diplomskega dela in za strokovne nasvete se iskreno zahvaljujem mentorici dr. Vlasti Črčinovič Krofič. Prav tako se zahvaljujem kolektivu Višje strokovne šole Academia za vzpodbude in posredovano strokovno znanje, predvsem mag. Mirjani Ivanuša Bezjak za pomoč in svetovanje pri pisanju in oblikovanju diplomskega dela.

Hvala lektorici Tanji Stipič za pregled besedila.

Posebna zahvala velja tudi vodstvu Fakultete x in mojim sodelavkam, ki so podprli mojo odločitev glede izobraževanja.

Zahvaljujem se tudi svojim domačim in prijateljem, ki so me vzpodbujali pri študiju.

POVZETEK

Računovodske rešitve v javnih službah imajo nekatere posebnosti, ki se pojavljajo zaradi specifičnega položaja javnih zavodov. Država v določenem smislu zavodom omejuje samostojnost na vseh področjih in tudi področje računovodstva pri tem ni izjema. V diplomskem delu smo predstavili naslednji dve posebnosti:

- dvojno vodenje računovodstva in
- delitev javne in tržne dejavnosti v javnih zavodih.

Javni zavodi so kot nepridobitne organizacije ustanovljeni z namenom opravljanja javne službe, njihov cilj pa ni pridobivanje dobička. Za opravljanje dejavnosti so financirani s strani ustanovitelja. Z Zakonom o zavodih je tudi javnim zavodom omogočeno opravljanje tržne dejavnosti, kadar je le-ta povezana z izvajanjem javne službe. Pogoji je ločeno vodenje prihodkov in odhodkov posamezne dejavnosti. Spremljanje prihodkov ne povzroča večjih težav, spremljanje in razporejanje odhodkov pa je veliko težja naloga.

Javni zavodi so dolžni voditi računovodstvo tako po načelu nastanka poslovnega dogodka kot po načelu denarnega toka, kar nemalokrat povzroča težave. Za izkazovanje poslovanja javnih zavodov je primernejša računovodska politika nastanka poslovnega dogodka, ki izkazuje prihodke, odhodke in rezultat poslovanja glede na čas nastanka poslovnega dogodka. Vendar pa nam računovodska politika po načelu denarnega toka pove, od kod denar pride, kam denar gre in kakšna je tveganost, ali denar bo. Zato je za celovito gospodarjenje v javnem zavodu nujno izdelati tako izkaz prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka kot tudi izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka.

Ključne besede: javni zavodi, računovodstvo, javna služba, tržna dejavnost, računovodstvo, prihodki, odhodki, računovodski izkazi

SUMMARY

SPECIAL FEATURES OF THE ACCOUNTING IN A PUBLIC INSTITUTION – THE CASE OF SELECTED FACULTY FOR 2010

Accounting solutions in public services have some special features, which appear due to the specific situation of the public institutions. The state in a certain sense limits the autonomy of the institutions in all areas and the field of accounting is no exception. In this thesis we presented the following two features:

- double accounting management and
- division of public and commercial activities in public institutions.

Public institutions are as non-profit organization established for the reason of public service; their goal is not to make profit. To perform the activities they are financed by the founder. According to the Act on institutions are also public institutions able to carry out commercial activities when it is associated with the implementation of public service. The condition is separation of revenue and expenditure of each activity. Monitoring of the revenue does not cause major problems, on the other hand monitoring and allocating of expenditure is a much more difficult task.

Public institutions are obliged to keep accounting of both accrual and cash basis principles, which often cause problems. To demonstrate the performance of public institutions it is more suitable to use accrual-based accounting principle, showing revenues, expenses and operating results considering the time of accrual. Nevertheless our accounting under the policy of cash flow tells us where the money comes from, where the money goes and what is risk that the money will be. Therefore for a comprehensive management in a public institution it is urgent to draw up a statement of the revenue and expenditure on the accrual principle as well as a statement of income and expenditure on a cash flow basis.

Key words: public institutions, accounting, public service, market activity, revenues, expenses, financial statements.

KAZALO VSEBINE

1	UVOD	8
1.1	<i>Opredelitev obravnavane zadeve</i>	8
1.2	<i>Namen, cilji in osnovne trditve.....</i>	9
1.3	<i>Predpostavke in omejitve</i>	10
1.4	<i>Predvidene metode raziskovanja.....</i>	10
2	RAČUNOVODSTVO V JAVNIH ZAVODIH.....	11
2.1	<i>Splošno o računovodstvu javnega zavoda.....</i>	11
2.2	<i>Financiranje javnih zavodov</i>	11
2.3	<i>Spremljanje stroškov v povezavi z dejavnostjo</i>	13
2.4	<i>Splošna opredelitev računovodskih informacij</i>	14
2.5	<i>Zakonske podlage za vodenje računovodstva javnega zavoda</i>	15
2.6	<i>Zakonske in druge pravne podlage za sestavo računovodskih izkazov.....</i>	16
2.7	<i>Izkazi in poročila javnega zavoda ob zaključku leta.....</i>	17
3	FINANCIRANJE IN RAČUNOVODENJE NA IZBRANI FAKULTETI	18
3.1	<i>Dejavnost in financiranje</i>	18
3.1.1	<i>Financiranje izobraževalnih programov.....</i>	19
3.1.2	<i>Drugi viri financiranja</i>	20
3.2	<i>Organizacija računovodstva</i>	21
3.3	<i>Viri sredstev.....</i>	21
3.4	<i>Enotni kontni načrt Univerze v Mariboru in na izbrani fakulteti</i>	23
3.5	<i>Obveznost pripoznavanja prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka in po načelu denarnega toka</i>	24
3.5.1	<i>Pripoznavanje prihodkov</i>	24
3.5.2	<i>Pripoznavanje odhodkov</i>	25
3.6	<i>Računovodsko izkazovanje odloženih prihodkov</i>	26
3.7	<i>Razmejevanje prihodkov in stroškov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev.....</i>	27
4	POSEBNOSTI RAČUNOVODENJA V JAVNIH ZAVODIH	29
4.1	<i>Dvojno vodenje računovodstva</i>	29
4.1.1	<i>Predstavitev problematike</i>	29
4.1.2	<i>Predlogi za izboljšave</i>	30
4.1.3	<i>Predstavitev izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka in koristnost ugotavljanja poslovnega izida po načelu denarnega toka</i>	31
4.2	<i>Delitev javna služba – trg.....</i>	33
4.2.1	<i>Predstavitev problematike.....</i>	33
4.2.2	<i>Predlogi za izboljšave</i>	34

4.2.3	<i>Predstavitev izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti in koristnost ugotavljanja poslovnega izida po vrstah dejavnosti</i>	35
5	ZAKLJUČEK	41
6	LITERATURA IN VIRI	43
6.1	<i>Literatura</i>	43
6.2	<i>Viri</i>	44

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Primerjava značilnosti dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti	14
Tabela 2:	Prikaz evidenčnih kontov prihodkov	25
Tabela 3:	Prikaz evidenčnih kontov odhodkov	26
Tabela 4:	Izkaz poslovnega izida po načelu denarnega toka za leto 2010	32
Tabela 5:	Zbirni izkaz poslovnega izida po vrstah dejavnosti po načelu nastanka poslovnega dogodka za leto 2010	38
Tabela 6:	Struktura prihodkov iz naslova tržne dejavnosti glede na vir financiranja v letu 2010	39
Tabela 7:	Struktura prihodkov in odhodkov glede na vir financiranja v letu 2010	39
Tabela 8:	Poslovni izid glede na vrsto dejavnosti v letu 2010	40

KAZALO SLIK

Slika 1:	Financiranje javnega zavoda	12
Slika 2:	Letno poročilo javnega zavoda	16
Slika 3:	Viri financiranja	22

KAZALO GRAFOV

Graf 1:	Prihodki za javno službo in tržne dejavnosti za leta 2008, 2009 in 2010	19
Graf 2:	Prikaz virov financiranja fakultete za leto 2010	22
Graf 3:	Struktura celotnih prihodkov glede na vir financiranja v letu 2010	38

1 UVOD

1.1 *Opredelitev obravnavane zadeve*

Zavodi so nepridobitne organizacije, ki jih država, lokalna skupnost (občina, mesto) ali druga pravna oseba ustanovi za opravljanje družbenih dejavnosti ob pogoju, da njihov cilj ni pridobivanje dobička – gre torej za nepridobitno dejavnost. Za izvajanje nalog javnih služb, ki jih v javnem interesu zagotavlja država, se ustanovijo javni zavodi. So najpomembnejša in najpogostejša pravnoorganizacijska oblika, v kateri se izvajajo družbene dejavnosti, kot so dejavnost vzgoje, izobraževanja, znanosti, kulture, zdravstva in podobno (Uradni list RS, št. 12/91). Cilj njihovega delovanja je zagotavljanje storitev splošnega in skupnega pomena, s katerimi se zadovoljujejo tiste družbene potrebe, ki zvišujejo kakovost življenja oziroma družbeno blaginjo. Poleg svoje osnovne dejavnosti (v javnih zavodih je to opravljanje javne službe) lahko zavodi opravljajo tudi tržno dejavnost. Ta naj bi bila nepridobitna, vendar ima v večini primerov že kar pridobitni značaj, to pa je v nasprotju z osnovno opredelitvijo zavoda kot nepridobitne organizacije.

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) je krovni zakon, ki ureja računovodenje v javnih zavodih, uporablja pa se od leta 2000. Zakon o računovodstvu se opira na kodeks računovodskih načel, mednarodne in slovenske računovodske standarde ter ostale podzakonske akte, ki urejajo to področje.

Računovodske rešitve v javnih službah imajo nekatere posebnosti, ki se pojavljajo zaradi specifičnega položaja javnih zavodov. Država v določenem smislu zavodom omejuje samostojnost na vseh področjih in tudi področje računovodstva pri tem ni izjema. V diplomskem delu smo se osredotočili na naslednji dve posebnosti:

- dvojno vodenje računovodstva in
- delitev javne in tržne dejavnosti v javnih zavodih.

Dvojno vodenje računovodstva od javnega zavoda zahteva vodenje računovodstva in pripravo izkaza prihodkov in odhodkov tudi po načelu denarnega toka. Prihodki in odhodki niso

neposredno povezani s prejemki in izdatki, posredno pa so, kajti prihodek ni zadosten pogoj za uresničitev ciljev organizacije. Prihodku mora slediti denar, saj sicer niso mogoči izdatki. Izkaz denarnih tokov nam tako pokaže, od kod denar pride, kam denar gre in kakšna je tveganost, ali denar bo (Kavčič, 2007, 89). Izkaz denarnih tokov vsebuje pomembne informacije za odločanje pri poslovanju, financiranju in naložbenju.

Določba Zakona o računovodstvu, da se morajo ločeno spremljati prikazi izida javne službe in tržne dejavnosti, je izzvala problem opredelitve posameznih virov sredstev. Ločeno spremljanje javne službe in tržne dejavnosti javnemu zavodu nalaga vodenje in izdelavo izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti, ki je predpisan z zakonodajo, vendar ga organizacije ne smejo pripraviti le zato, da zadostijo zakonskim predpisom. Za njegovo koristno uporabo tudi za interne potrebe oziroma za odločanje morajo (Kavčič, 2007, 87):

- izoblikovati kriterije, po katerih bodo celotno dejavnost razdelili na posamezne dejavnosti,
- ločiti stroške na stalni in spremenljivi del,
- izvesti delitev spremenljivih stroškov po dejavnostih.

Vodenje in izdelava izkaza po posameznih vrstah dejavnosti nam lahko jasno pokaže tudi, kakšna je gospodarnost posamezne dejavnosti.

1.2 *Namen, cilji in osnovne trditve*

Namen diplomskega dela je prikazati nekatere predloge za izboljšave računovodenja v javnih zavodih in koristnost uporabe izkaza poslovnega izida po dejavnostih in izkaza po načelu denarnega toka.

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enako: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov in zaključnih poročil, nadzora ter, ne nazadnje, ocenjevanja učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo (davkoplačevalci). Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstva drugih

organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki itd.

Cilj diplomskega dela je prikazati nekatere posebnosti računovodstva, in sicer smo izbrali tiste, ki se nam pri delu v javnem zavodu najpogosteje porajajo.

1.3 *Predpostavke in omejitve*

V diplomskem delu zagotavljamo pravilnost podatkov in virov, ki bodo uporabljeni. Omejili se bomo na računovodske posebnosti javnega zavoda, med katerimi bomo obravnavali le tiste, za katere menimo, da so najpomembnejše. Obravnavali bomo podatke, ki so na voljo za leto 2010.

1.4 *Predvidene metode raziskovanja*

Pri izdelavi diplomskega dela bomo uporabili več znanstvenoraziskovalnih metod, ki bodo med seboj kombinirane. Metode, ki bodo uporabljene, temeljijo predvsem na preučevanju teoretičnih podlag, zakonodaje in predpisov, ki predstavljajo osnovo za razumevanje javnega sektorja, javnih zavodov in posebnosti računovodstva javnih zavodov ter uporabi teoretičnih spoznanj s področja računovodstva javnih zavodov. Uporabljena bo statična pa tudi dinamična vrsta raziskovanja. Način raziskovanja bo deskriptiven in analitičen. Glede na pretežno prevzemanje spoznanja drugih avtorjev bo uporabljena predvsem metoda kompilacije.

Pri izdelavi dela bodo uporabljeni: strokovna literatura domačih in tujih avtorjev, viri, prispevki in članki s teoretičnimi spoznanji s področja računovodstva javnih zavodov.

2 RAČUNOVODSTVO V JAVNIH ZAVODIH

2.1 *Splošno o računovodstvu javnega zavoda*

Javni zavodi morajo ločeno spremljati poslovanje ter izkazovati poslovni izid, dosežen s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe ter s sredstvi, pridobljenimi na trgu (9. člen Zakona o računovodstvu, 1999).

Javni zavodi so dolžni izkazovati in predložiti ustrezne izkaze za:

- sredstva, pridobljena z opravljanjem javne službe, ki se financirajo iz javnih financ,
- druga sredstva za opravljanje javne službe, pridobljena s plačili za storitve, ter
- sredstva, pridobljena s prodajo blaga in storitev na trgu.

Gre za ločeno spremljanje in izkazovanje sredstev, katerega namen je omogočiti preverjanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe proračunskih sredstev na eni strani, na drugi pa ugotavljanje gospodarjenja s sredstvi, ki jih zavodi pridobivajo iz drugih virov, to so tako imenovana neproračunska sredstva. Javni zavodi so prvenstveno dolžni izvajati programe javne službe, za kar so ustanovljeni.

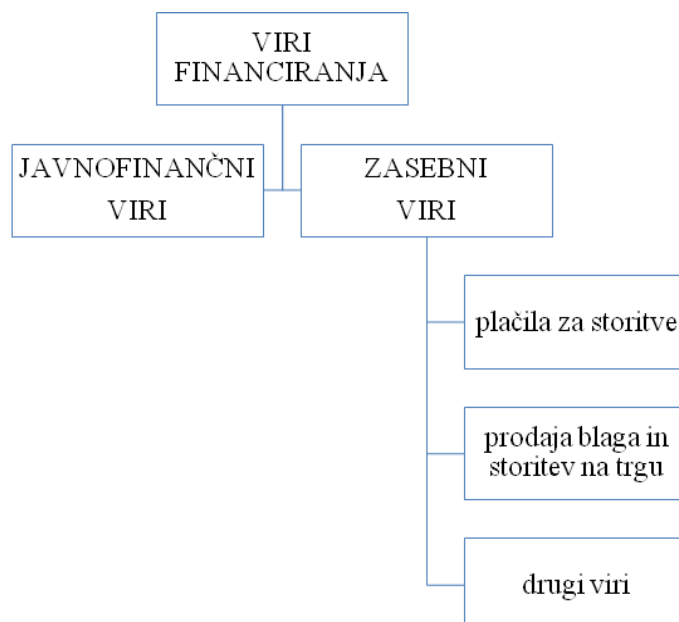
Z ločenim izkazovanjem virov sredstev dosežemo pregled vrst sredstev, ki jih zavod pridobi z opravljanjem posamezne dejavnosti. To je pomembno zaradi razmejevanja stroškov, ki nastanejo pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti. Zato se morajo pri kalkuliranju cen proizvodov in storitev javnih zavodov upoštevati vsi stroški tržne dejavnosti ter še sorazmeren del splošnih stroškov, med katere mora biti obvezno vključen tudi ustrezni del amortizacije neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev.

2.2 *Financiranje javnih zavodov*

Javni zavodi se lahko financirajo iz javnih in zasebnih sredstev, njihovo financiranje pa je bolj ali manj podrobno urejeno v zakonih in podzakonskih predpisih (ti vključujejo tudi standarde in normative) ter v dogovorih in pogodbah med financerjem in izvajalcem javne službe. Javni zavod pridobiva sredstva za svoje delo na naslednje načine (48. člen Zakona o zavodih):

- **s sredstvi ustanovitelja.** Ustanovitelj zagotovi sredstva za začetek poslovanja javnega zavoda, vendar ni nujno, da ga po ustanovitvi financira (na primer osnovne šole ustanovi občina, financira jih država);
- **s plačili za storitve.** Javni zavod pridobi sredstva za opravljanje javne službe od financerja in od uporabnika javnih storitev (na primer plačilo dodiplomskega študija);
- **s prodajo blaga in storitev na trgu.** Gre za sredstva, ki jih javni zavod pridobil s prodajo blaga in storitev na trgu, ki ne spadajo v javno službo;
- **iz drugih virov.** Med druga sredstva za opravljanje dejavnosti javnega zavoda se uvrščajo donacije, dotacije, darila, volila in podobno.

Opravljanje dejavnosti javne službe javnih zavodov se lahko v celoti financira iz javnih sredstev ali pa se lahko pokriva tudi s plačili uporabnikov javnih storitev za storitve (Korpič Horvat, 2001, 6). Najpogostejše je financiranje dejavnosti javne službe kombinacija obeh načinov financiranja, torej iz javnofinančnih in iz zasebnih virov. Ustanovitelj običajno javnemu zavodu ne zagotovi toliko sredstev, da bi z njimi lahko v celoti pokrili vse stroške redne dejavnosti, ampak pričakuje od javnega zavoda, da bo z doplačili za storitve javne službe iz zasebnih virov pokrili primanjkljaj javnofinančnih virov pri izvajanju redne dejavnosti (Zver, 2003, 13).



Slika 1: Financiranje javnega zavoda

Vir: Lasten

2.3 *Spremljanje stroškov v povezavi z dejavnostjo*

Spremljanje stroškov mora biti urejeno tako, da je mogoče po posameznih vrstah dejavnosti ugotoviti neposredne, posredne spremenljive in posredne stalne stroške, medtem ko mora biti spremljanje prihodkov urejeno tako, da je mogoče ugotoviti prihodke od ustanovitelja. Pri ugotavljanju poslovnega izida javnega zavoda ne govorimo o dobičku kakor pri gospodarskih družbah, ampak o presežku prihodkov nad odhodki. Obstajajo določbe, kako se presežek prihodkov nad odhodki lahko porabi, v največji meri pa je namenjen opravljanju in razvoju dejavnosti.

Računsko sodišče pri svojih revizijah ugotavlja, da nekateri javni zavodi težijo k prikazovanju večjega deleža prihodkov iz tržne dejavnosti in manjšega deleža odhodkov tržne dejavnosti, kar po eni strani vpliva na prikazovanje večjega obsega poslovanja s prodajo blaga in storitev na trgu, po drugi strani pa na boljši izid tega dela poslovanja. Posledično to predstavlja boljšo osnovo tako za izplačilo delovne uspešnosti zaposlenim kakor tudi izplačilo dodatne delovne uspešnosti direktorjem. Zato razmejevanju prihodkov in odhodkov na del, ki se nanaša na opravljanje javne službe, in na del, ki se nanaša na opravljanje tržne dejavnosti, računsko sodišče posveča precejšno pozornost (Suhadolnik, 2008, 173).

V povezavi s tržno dejavnostjo je treba vedeti, da bi morala resorna ministrstva jasno in natančno določiti kriterije in merila za razmejevanje za razporejanje prihodkov in odhodkov na javno službo in tržno dejavnost, vendar tega v večji meri niso storila. V praksi se pojavljajo tudi primeri razmejevanja prihodkov glede na plačnika. To pomeni, da se za isto opravljeno storitev razmejujejo na javno službo, če je storitev plačana iz proračuna, oziroma na tržno dejavnost, če jo plačajo uporabniki. Glede na veljavno zakonodajo tako razmejevanje prihodkov na dejavnosti ni pravilno. V praksi je iz pojasnil, ki so trenutno na voljo, mogoče razbrati, da je le malo storitev, ki jih lahko opredelimo kot tržno dejavnost. Največkrat gre za storitve za fizične osebe, ki niso vključene v programe, ki jih izvaja javni zavod, ter storitve, opravljene za druge pravne osebe, kot so oddajanje poslovnih prostorov v najem, prodaja blaga, sponzoriranje in podobno.

Dejavnost javne službe	Tržna dejavnost
- zadovoljevanje javnih potreb	- ustvarjanje dobička
- neprofitabilnost	- obdavčljivost tako prodaje kakor dohodkov
	- izpostavljenost konkurenci

Tabela 1: Primerjava značilnosti dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti

Vir: Suhadolnik, 2005, 2

2.4 Splošna opredelitev računovodskih informacij

Računovodska poročila kot zbir informacij nam pomagajo, da se lažje odločimo o bodočem poslovanju oziroma o bodočih poslovnih odločitvah. V pomoč so nam tudi pri kontroli izvajanja obstoječih poslovnih odločitev.

Sodobno računovodstvo, še posebej poslovodno računovodstvo, se razvija. Priča smo hitremu razvoju računovodskih tehnik, ki jih uporabljamo za obvladovanje stroškov, načrtovanje, kontroliranje, merjenje uspešnosti in ovrednotenje strateških odločitev. Spreminja se tudi tradicionalna vloga računovodij v podjetjih, ki se vse bolj vključujejo v proces odločanja.

Računovodstvo je sestavljeno iz štirih funkcij:

- knjigovodstva,
- računovodskega predračunavanja,
- računovodskega nadziranja in
- računovodskega analiziranja.

Vse štiri funkcije so računovodski del širšega obravnavanja podatkov. Knjigovodstvo obravnava in beleži podatke o preteklosti. Računovodsko predračunavanje je del funkcije, ki obravnava podatke o prihodnosti. Računovodski nadzor nadzira obravnavo podatkov. Računovodska analiza pa je del funkcije, ki analizira podatke.

Uporabnike računovodskih informacij lahko razdelimo v dve kategoriji, in sicer:

- **zunANJI uporabniki** – niso člani organizacije, ampak jih zanima njeno finančno stanje. Navadno so to lastniki podjetij, banke, dobavitelji, kupci, država in drugi.

Država navadno predpiše, katere so minimalne obvezne informacije, ki jih mora podjetje posredovati zunanjim uporabnikom;

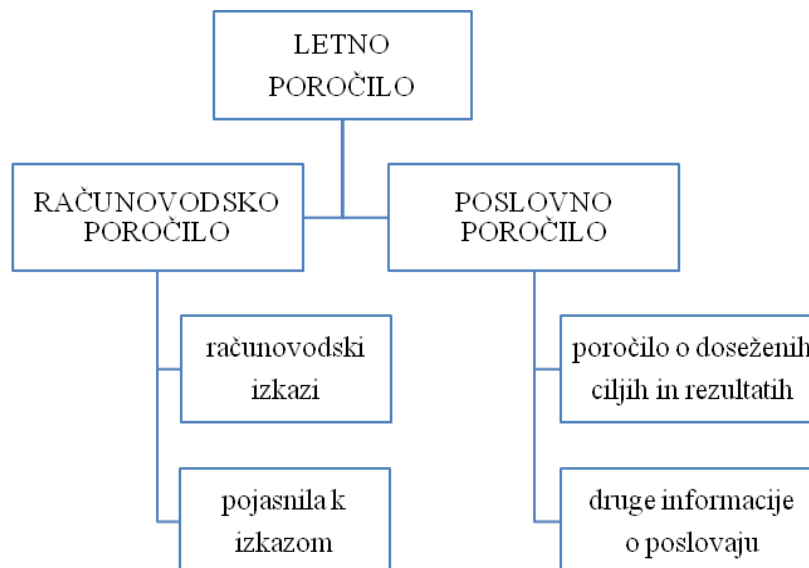
- **notranji uporabniki** – to so načeloma vsi člani organizacije, vendar ima le poslovodstvo možnost, da lahko informacije koristno uporabi pri odločanju.

Celotno računovodstvo delimo na finančno in stroškovno. Delitev izhaja iz razmejitve med dvema posebnima, vendar med seboj tesno povezanima področjema poslovanja, in sicer med področjem poslovanja z drugimi in področjem poslovanja znotraj samega poslovnega sistema (Turk, Melavc, 1994, 37). Tako je naloga finančnega računovodstva spremljanje in proučevanje zunanjega poslovanja, naloga stroškovnega računovodstva pa spremljanje in proučevanje notranjega področja poslovanja.

2.5 Zakonske podlage za vodenje računovodstva javnega zavoda

Javni zavodi so posredni proračunski uporabniki in zanje velja enotni kontni načrt. Poslovne knjige morajo voditi na podlagi Zakona o računovodstvu (1999). Poleg tega so dolžni upoštevati tudi Zakon o javnih financah in druge predpise, ki veljajo za proračunske uporabnike. Na podlagi drugega odstavka 89. člena Zakona o javnih financah (1999) je minister za finance izdal Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, s katerim je določil dve sestavini letnega poročila za posredne proračunske uporabnike, ki veljata tudi za javne zavode:

- računovodsko poročilo, ki je sestavljeno iz računovodskih izkazov in pojasnil, ter
- poslovno poročilo.



Slika 2: Letno poročilo javnega zavoda

Vir: Kristančič, 2006, 9

2.6 Zakonske in druge pravne podlage za sestavo računovodskih izkazov

Za pripravo računovodskih izkazov se uporabljajo naslednje zakonske in druge pravne podlage:

- Zakon o javnih financah (1999);
- Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2000);
- Zakon o računovodstvu (1999);
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002);
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002);
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (2003);
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (2005);
- drugi računovodski predpisi in Slovenski računovodski standardi (2005), ki veljajo za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava;

- pravilnik o računovodstvu in računovodska pravila, ki jih sprejme javni zavod (2008).

2.7 Izkazi in poročila javnega zavoda ob zaključku leta

Vsi javni zavodi morajo za vsako poslovno leto na podlagi zaključenih poslovnih knjig sestaviti letne računovodske izkaze in izdelati letno poročilo. Namen računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju javnega zavoda in o spremembah finančnega položaja ter informacije, koristne za ocenjevanje delovanja zavoda in njegovega posloводства. Zaradi tega morajo biti zanesljivi, pripravljeni razumljivo in prikazovati morajo bistvene zadeve. Zakon o računovodstvu določa, da morajo računovodski izkazi prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Letno poročilo je izhodišče za poslovno odločanje pri nadziranju in v zvezi z načrtovanjem. Obdržati mora realno dogajanje v preteklosti ter nakazovati, kaj bo treba upoštevati v prihodnosti.

Letno poročilo morajo javni zavodi oddati do zadnjega dne v mesecu februarju tekočega leta. Oddati ga morajo ustanovitelju (pristojnemu ministrstvu) in pristojni Agenciji RS za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPEŠ).

Podrobnosti o sestavi letnih poročil določa Pravilnik o sestavi letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Poleg zakonskih določil resorno ministrstvo vsako leto pošlje dodatna navodila in zahteve, kako sestaviti poslovna poročila.

3 FINANCIRANJE IN RAČUNOVODENJE NA IZBRANI FAKULTETI

3.1 *Dejavnost in financiranje*

Fakulteta kot članica univerze pridobiva prihodke iz naslova javne službe na podlagi ustreznih zakonov (Zakon o visokem šolstvu, Zakon o raziskovalni in razvojni dejavnosti) za izvajanje dejavnosti, opredeljenih v Resoluciji nacionalnega programa visokega šolstva Republike Slovenije 2007–2010, ki zajema:

1. *osnovno dejavnost:*

- izobraževanje po dodiplomskih in podiplomskih študijskih programih, sprejetih v skladu z zakonom,
- znanstvenoraziskovalno delo, povezano z razvojem strok in izvajanjem študijskih programov;

2. *dejavnosti, potrebne za razvoj in učinkovito delo v visokem šolstvu:*

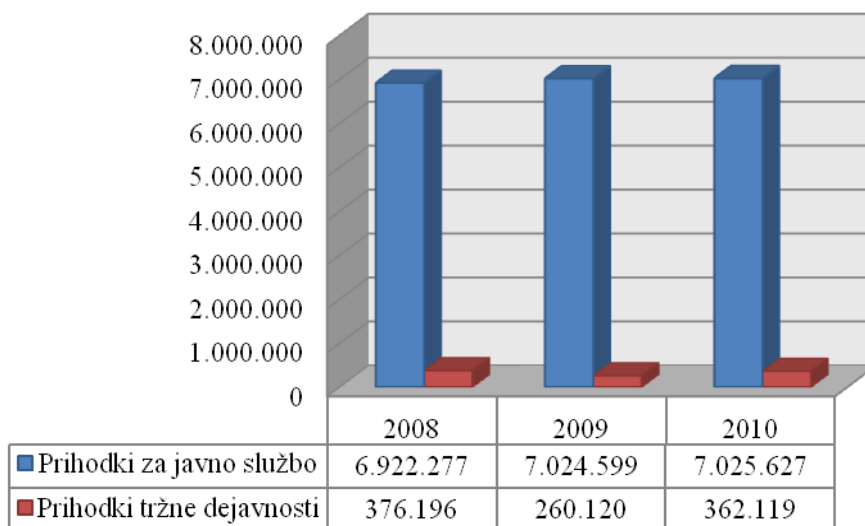
- spremljanje in spodbujanje kakovosti izobraževalnega, znanstvenoraziskovalnega, umetniškega in drugega strokovnega dela,
- visokošolska prijavna in vpisna služba,
- mednarodno sodelovanje,
- izmenjava profesorjev in vključevanje tujih študentov,
- obštudijska dejavnost študentov,
- razvoj informacijskih sistemov,
- knjižnična dejavnost;

3. *tržno dejavnost:*

fakulteta izvaja tudi dejavnost, ki ne sodi v nacionalni program visokega šolstva. Prihodki iz teh dejavnosti so prihodki tržne dejavnosti. Najpogostejši prihodki so:

- prihodki od intelektualnih storitev (konference, svetovanja, tečaji ...),
- prihodki od sodelovanja z gospodarstvom in
- drugi prihodki tržne dejavnosti (najem prostorov, počitniške kapacitete ...).

Iz grafa je razvidno, da kar 95 % vseh prihodkov fakultete predstavljajo prihodki za javno službo, medtem ko prihodki tržne dejavnosti predstavljajo le 5 % delež skupnih prihodkov.



Graf 1: Prihodki za javno službo in tržne dejavnosti za leta 2008, 2009 in 2010

Vir: Letno poročilo fakultete za leta 2008, 2009 in 2010

3.1.1 *Financiranje izobraževalnih programov*

Slovenska vlada (Ministrstvo za visoko šolstvo, znanost in tehnologijo) je do leta 2004 delovala po načelu dodelovanja sredstev po fakultetah in proračunskih postavkah. Financiranje študijske dejavnosti je temeljilo na podatkih o veljavnih študijskih programih, oblikah in načinih njihovega izvajanja, številu vpisanih študentov in diplomantov rednega dodiplomskega študija, zaposlenih in njihovih obremenitvah.

Nov sistem financiranja je nastajal kar nekaj let in Vlada RS je konec leta 2003 pripravila Uredbo o javnem financiranju visokošolskih in drugih zavodov, članic univerz, od leta 2004 do leta 2008, ki je stopila v veljavo 1. 1. 2004. Uredba ureja financiranje študijske in obštudijske dejavnosti, investicij in investicijskega vzdrževanja ter razvojnih nalog na univerzah in samostojnih visokošolskih zavodih, ki jih je ustanovila Republika Slovenija.

Javna sredstva za študijsko dejavnost se določijo kot skupna sredstva za univerzo, zato tako imenovano integralno financiranje. To pomeni, da ministrstvo ne nakazuje več sredstev po

namenih, določenih s kontnim načrtom (plače, prispevki delodajalcev itd.), ampak v enem znesku za študijsko dejavnost. Razporeditev po namenih pa je v pristojnosti visokošolskih zavodov.

Delovna skupina za pripravo nove Uredbe o javnem financiranju visokošolskih in drugih zavodov kljub trudu ni uspela pripraviti predloga nove uredbe, temveč je pripravila spremembe in dopolnitve obstoječe in jo podaljšala za leti 2009, 2010 in še za leto 2011.

Ob pregledu Uredbe o spremembah in dopolnitvah Uredbe o javnem financiranju visokošolskih in drugih zavodov, članic univerz, od leta 2004 do leta 2008, lahko opazimo nekaj sprememb. V proračunska sredstva za dejavnost so zajeta tudi sredstva za odpravo plačnih nesorazmerij za leto 2009. Za osnovna letna sredstva se ohranja delež letnih sredstev, in sicer 60 % kot v letu 2008, povečanih za koeficient, ki je enak letni stopnji inflacije v preteklem letu in ne več napovedani letni stopnji.

3.1.2 Drugi viri financiranja

Možnosti, preko katerih lahko fakulteta pridobiva druga denarna sredstva, je več. V glavnem so to šolnine za izredni dodiplomski in podiplomski študij, svetovalno delo učiteljev, sponzorstvo in donatorstvo ter druge dejavnosti, ki jih fakulteta opravlja v svojem imenu in za svoj račun.

Šolnine za izredni študij so večkrat predmet razprav v javnosti (splošno mnenje je, da so previsoke), visokošolski zavodi pa naj bi si na ta način pridobivali denarna sredstva na račun izrednih študentov, ki se bodisi zaradi slabega uspeha na zaključnih izpitih (v primeru programov z omejenim vpisom) ali zaradi zaposlitve ne morejo vpisati na zeleni študijski program v obliki rednega študija. Izredni študij je tako skoraj edina možna oblika študija, ki se je lahko udeležijo zaposlene osebe, hkrati pa predstavlja tudi možnost študija za tiste, ki se zaradi premajhnega števila točk na zaključnih izpitih niso uspeli vpisati na redni študij.

Sponzorstvo in donatorstvo se pojavlja predvsem na področju prispevkov za raziskovalno opremo in ostalih osnovnih sredstev ter kot denarna pomoč pri raziskovalni dejavnosti.

Sponzorska in donatorska sredstva so velikokrat namenjena tudi sofinanciranju raznih prireditev, kot so na primer konference, simpoziji, seminarji.

Med druge aktivnosti, ki jih fakulteta izvaja v svojem imenu in za svoj račun, se šteje na primer izdajanje knjig in drugo založništvo, dejavnost knjižnic, prodaja knjig, oddajanje nepremičnin v najem, prirejanje srečanj, dejavnost strokovnih združenj in podobno.

3.2 Organizacija računovodstva

Računovodstvo je organizirano na podlagi zajemanja prihodkov in odhodkov za naslednje dejavnosti:

- *pedagoška dejavnost*

V okviru pedagoške dejavnosti spremljamo izvajanje 1., 2. in 3. stopnje bolonjskih programov v obliki rednega in izrednega študija. Odvisno od odločitve vodstva fakultete lahko zajemamo prihodke in stroške tudi po smeri študija oziroma študijskem programu;

- *raziskovalna dejavnost*

V okviru raziskovalne dejavnosti zajemamo stroške po posameznih projektih, ki jih združujemo v skupine na osnovi skupnih značilnosti (projekti Agencije za raziskovalno dejavnost Republike Slovenije, tržni projekti, evropski projekti itd.);

- *strokovna dejavnost in svetovanje*

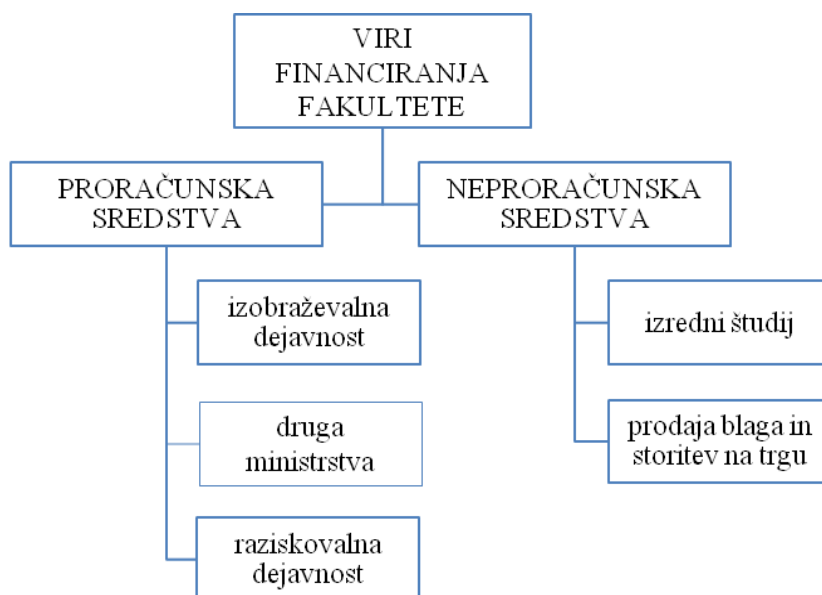
To je v večini primerov dodatna dejavnost, ki jo izvajamo na fakulteti poleg pedagoške in raziskovalne dejavnosti. V to skupino spadajo svetovanje, konference, tečaji itd.;

- *založništvo*

V okviru te dejavnosti zajemamo stroške in prihodke, ki nastanejo z založništvom učbenikov, revij in knjig.

3.3 Viri sredstev

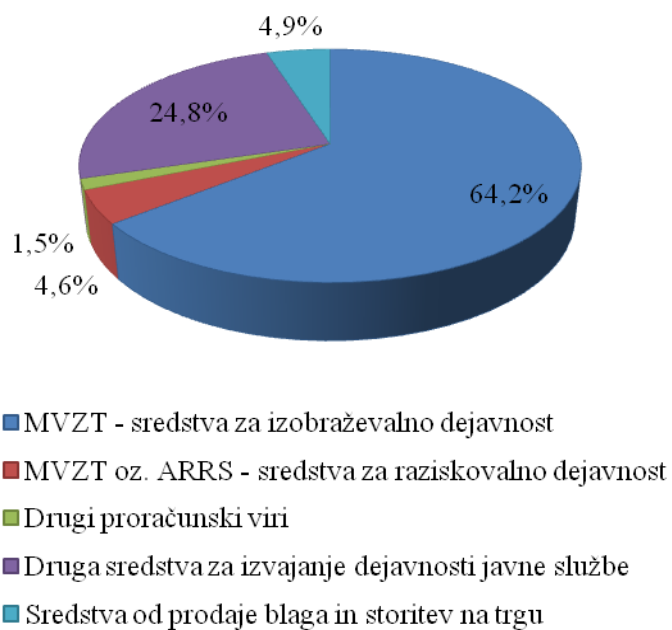
Predstavitev virov financiranja fakultete je razvidna iz spodnje slike (Slika 3):



Slika 3: Viri financiranja

Vir: Lasten

Javnofinančni prihodki fakultete v letu 2010 predstavljajo 95 % vseh prihodkov.



Graf 2: Prikaz virov financiranja fakultete za leto 2010

Vir: Poslovno poročilo fakultete za leto 2010

3.4 *Enotni kontni načrt Univerze v Mariboru in na izbrani fakulteti*

V letu 2008 je delovna skupina računovodij posameznih članic in uprave univerze pripravila in uskladila enotni kontni načrt, ki je od 1. 1. 2009 v uporabi v vseh članicah univerze. Priprava kontnega načrta univerze je sledila tako potrebam vodstva univerze kot tudi potrebam vodstva posameznih fakultet. Takšna uskladitev kontnega načrta je bila potrebna iz preprostega razloga – vodstvo univerze namreč želi pridobiti zbrane podatke po določenih parametrih, medtem ko vodstvo fakultete zanimajo drugi podrobnejši podatki, ki jih je prav tako treba zagotoviti skozi sistem računovodenja.

Za potrebe finančnega in stroškovnega računovodstva so gospodarske kategorije, izražene v denarni merski enoti, urejene po kontih. Kontni načrt se lahko nanaša na glavno knjigo ali pomožne knjige. Na osnovi kontnega okvira se pripravi kontni načrt za glavno knjigo. V kontnem okviru so predpisani razredi kontov in skupine kontov, ki so potrebni za sestavitev bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Za vsak konto so navedeni šifra, ime in vsebina. Šifre se določijo na naslednji način:

- razredi kontov od 0 do 9,
- skupine kontov od 00 do 99,
- temeljni konti od 000 do 999 in
- razčlenitveni konti od 0000 do 9999.

Za Univerzo v Mariboru in njene članice je bil pripravljen kontni načrt, ki vsebuje največ šest mest za posamezen konto. Dodajanje novih kontov se opravi centralizirano na podlagi predloga članice ob izraženi potrebi po odprtju novega analitičnega konta. Posamezne članice ne morejo glede na lastne potrebe dodati svojih kontov. Težave v praksi nastanejo, ko se na fakulteti pojavi potreba po analitičnem spremljanju določenih stroškov z odprtjem novega analitičnega konta. Postopek za odprtje novega konta bo namreč trajal nekaj časa, obstaja pa tudi možnost, da bo rektorat zavrnil zahtevo po odprtju novega analitičnega konta.

3.5 Obveznost pripoznavanja prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka in po načelu denarnega toka

3.5.1 Pripoznavanje prihodkov

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanja sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanja dolgov (na primer zaradi opustitve njegove poravnave).

Prihodki se delijo na poslovne, finančne in druge prihodke. Poslovni in finančni prihodki skupaj sestavljajo redne prihodke. Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi odločitvami. Med poslovne prihodke spadajo tudi sredstva iz proračuna, prejeta za pokrivanje poslovnih odhodkov v obračunskem obdobju. Gre za namenska sredstva, ki jih javni zavodi prejmejo za izvajanje svojih nalog iz javnofinančnih virov, kot je določeno z zakoni. Tovrstna sredstva se po načelu nastanka poslovnega dogodka pri javnih zavodih prikažejo tudi kot prihodki od prodaje blaga in storitev, po načelu denarnega toka pa kot transferni prihodki (Zupančič/Čižman, 2008, 32).

Javni zavod prihodke po načelu poslovnega dogodka izkazuje na kontih skupine 76 – zaračunani prihodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Na kontih podskupine 760 in 761 se morajo posebej izkazovati prihodki iz sredstev javnih financ. To so sredstva iz proračuna oziroma drugih javnih blagajn, namenjena pa so izključno za pokrivanje poslovnih odhodkov. Izkazujejo se med prihodki od prodaje proizvodov in storitev oziroma med prihodki od prodaje blaga in materiala, in sicer kot prihodki iz javnih sredstev, namenjeni pokrivanju stroškov proizvodov in storitev oziroma pokrivanju stroškov blaga in materiala. Če država, občina ali drug uporabnik nastopa kot naročnik oziroma kupec proizvodov, storitev, blaga ali materiala, se takšni prihodki ne izkazujejo kot prihodki iz javnih sredstev, ampak kot prihodki od prodaje proizvodov in storitev ali kot prihodki od prodaje blaga in materiala (Zupančič/Čižman, 2008, 34).

Zaradi zagotovitve podatkov o vseh javnofinančnih prihodkih določeni uporabniki med letom evidenčno izkazujejo prihodke na ustreznih kontih skupin 71, 72, 73, 74 in 75, z obremenitvijo konta 799 – evidenčni promet prihodkov in drugih prejemkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Prikaz evidenčnih kontov je v spodnji tabeli (Tabela 2).

Razred 7 - PRIHODKI IN DRUGI PREJEMKI
Konti skupine 71 – kapitalski prihodki
Konti skupine 72 – prejete donacije
Konti skupine 74 – transferni prihodki
Konti skupine 75 – prejeta vračila danih posojil in prodaja kapitalskih deležev

Tabela 2: Prikaz evidenčnih kontov prihodkov

Vir: Pravilnik o enotnem kontnem načrtu, 2002

3.5.2 Pripoznavanje odhodkov

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti). Odhodki se enako kot prihodki delijo na poslovne, finančne in druge. Poslovni in finančni odhodki sestavljajo redne odhodke. Poslovni odhodki so načeloma enaki vračunanim stroškom v obračunskem obdobju, povečanim za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov, ter zmanjšanim za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov. Finančne odhodke sestavljajo odhodki za financiranje (stroški danih obresti) in odhodki za naložbenje (prevrednotovalni finančni odhodki). Druge odhodke sestavljajo neobičajne postavke (izredni odhodki) in ostali odhodki, ki zmanjšujejo poslovni izid.

Po 45. členu Pravilnika o enotnem kontnem načrtu (2005) se stroški in odhodki javnih zavodov izkazujejo na kontih skupine 46 – zaračunani odhodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Pri tem mora biti izkazovanje stroškov urejeno tako, da je iz evidenc in na podlagi sodil mogoče ugotoviti stroške za posamezno dejavnost javnih služb.

Javni zavodi evidenčno izkazujejo odhodke na ustreznih kontih skupine 40, 41, 42, 43 in 44 ob odobritvi podskupine 499 – evidenčni promet odhodkov in drugih izdatkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Razred 4 - ODHODKI IN DRUGI IZDATKI
Konti skupine 40 – tekoči odhodki
Konti skupine 41 – tekoči transferji
Konti skupine 42 – investicijski odhodki
Konti skupine 43 – investicijski transferji
Konti skupine 44 – dana posojila in povečanje kapitalskih deležev

Tabela 3: Prikaz evidenčnih kontov odhodkov

Vir: Pravilnik o enotnem kontnem načrtu, 2002

3.6 Računovodsko izkazovanje odloženih prihodkov

Revizije, ki jih je opravila notranja revizijska služba Univerze v Mariboru so pokazale, da je treba pripraviti natančnejša pravila za izkazovanje odloženih prihodkov šolnin, vzpostavitev enotnega načina vodenja stroškov po stroškovnih mestih in enotnih sodilih za razporejanje posrednih stroškov. V ta namen je bil dopolnjen pravilnik o računovodstvu Univerze v Mariboru z natančnejšo opredelitvijo načina izkazovanja pasivnih časovnih razmejitev. V teh pasivnih časovnih razmejitvah so se v preteklosti v javnih zavodih skrivali presežki prihodkov nad odhodki, ki se niso izkazali v tekočih bilančnih izkazih v obdobju, na katere so se nanašali, ampak so se prenašali iz leta v leto.

Enotnih sodil za razporejanje posrednih stroškov in enotne metodologije stroškovnih mest Univerza v Mariboru še ni sprejela, obstaja pa osnova za oblikovanje enotne poslovne informatike. Pripravljene so bile vzpostavitve enotnega kontnega številčenja na ravni analitičnih kontov, enotnega šifranta virov financiranja in enotne sheme izdelave poročil, sprejeta so bila pravila, ki pomenijo izboljšanje načrtovanja in poročanja.

3.7 Razmejevanje prihodkov in stroškov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev

Ena izmed pomembnejših računovodskih nalog je, da se določijo sodila, ki se uporabljajo za razmejevanje prihodkov in stroškov na dejavnost javne službe ter tržno dejavnost. Navedena opredelitev delovne naloge sloni na upoštevanju Zakona o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (2007).

Za javne zavode tako na državni kot na občinski ravni je možnost izvajanja tržne dejavnosti določena z zakonom in podzakonskim aktom o ustanovitvi. Ustanovitelj javnega zavoda določi, katero dejavnost lahko javni zavodi poleg dejavnosti javne službe še opravljajo. Resorno ministrstvo oziroma ustrezni občinski organ v imenu ustanovitelja opredeli in razmeji dejavnost javne službe ter prodaje blaga in storitev na trgu.

Izbrana fakulteta med prihodke javne službe šteje prihodke za izvajanje študijskih programov za pridobitev javno veljavne listine ter znanstvenoraziskovalno delo. Pri dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu pa gre za dopolnilno oziroma strokovno dejavnost, pri čemer fakulteta odloča o opravljanju storitev glede na kadrovske, prostorske in druge zmožljivosti. Plačniki storitev so pravne osebe s področja gospodarstva in državne ustanove.

Pri razmejevanju odhodkov na tiste, ki se nanašajo na javno službo, ter tiste, ki se nanašajo na prodajo blaga in storitev na trgu, fakulteta upošteva načelo, da je treba ob nastanku poslovnega dogodka določiti, za kakšno dejavnost gre. Pri tistih stroških oziroma odhodkih, za katere iz dokumentacije ni razvidno na katero vrsto dejavnosti se nanašajo, pa uporabljajo ustrezno sodilo. Fakulteta kot sodilo za razporejanje stroškov uporablja razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti.

Poslovodni odbor izbrane fakultete je na svoji 35. seji, ki je bila 25. 1. 2007, sprejel sodila (računovodske usmeritve) o razmejevanju prihodkov od izrednega študija: »V bodoče se bo del obračunanih šolnin za študijsko leto, ki se nanaša na obdobje 1. 10 do 31. 12 istega študijskega leta, izračunal na podlagi ocene deleža (neposrednih in posrednih) stroškov dejavnosti izrednega študija, ki se nanaša na to obdobje študijskega leta. Ta delež se za

potrebe razmejevanja prihodkov šolnin izrednega študija izračuna na podlagi (neposrednih in posrednih) stroškov izrednega študija za isto študijsko leto, izračunanih iz vsote dejansko uresničenih stroškov za izredni študij v obdobju od 1. 1. do 31.12. in ocenjenih načrtovanih stroškov izrednega študija za obdobje 1.1. do 30.9. Računovodska usmeritev velja od študijskega leta 2006/2007 dalje, torej od izdelave letnih računovodskih izkazov od leta 2006 naprej.«

4 POSEBNOSTI RAČUNOVODENJA V JAVNIH ZAVODIH

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enotno: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov, priprave zaključnih poročil, nadzora in revizije ter, ne nazadnje, ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo (davkoplačevalci).

Posebnosti se pojavljajo zaradi specifičnega položaja zavodov, saj jim država v določenem smislu omejuje samostojnost na vseh področjih, tudi na področju računovodstva. Od njih se ne pričakuje samo pozitivnega rezultata, pač pa tudi splošni blaginjski učinek, ki se odraža v zagotavljanju javnih dobrin.

V nadaljevanju se bomo lotili naslednjih posebnosti računovodstva javnih zavodov:

- dvojno vodenje računovodstva s prikazom izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka,
- delitev javne in tržne dejavnosti v javnih zavodih s prikazom izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti.

4.1 Dvojno vodenje računovodstva

4.1.1 Predstavitev problematike

Javni zavodi morajo voditi svoje knjige dvojno, in sicer po nastanku poslovnega dogodka in hkrati po denarnem toku – izvajati morajo tako imenovano evidenčno knjiženje za potrebe sestavitve različnih izkazov, ki so predpisani z zakoni in pravilniki, izdanimi s strani pristojnih ministrstev. Navedene zahteve vodijo v podvajanje dela in metodološko neenotnost podatkov, saj se za različne namene združujejo različni podatki.

Računovodsko načelo nastanka poslovnega dogodka pomeni, da se spremembe gospodarskih kategorij v poslovnih knjigah evidentirajo takrat, ko poslovni dogodki nastanejo, in to ne glede na to, kdaj so bili plačani.

V Zakonu o računovodstvu (1991) ter Pravilniku o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb (2003) pa je določena temeljna opredelitev pripoznavanja prihodkov in odhodkov oseb javnega prava. Za prihodke in odhodke je navedeno, da se evidentirajo po računovodskem načelu denarnega toka, kar pomeni, da se prihodek oziroma odhodek evidentira, ko sta izpolnjena dva osnovna pogoja in sicer:

- nastal je poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanja prihodkov oziroma odhodkov;
- nastal je denarni tok – prišlo je do prejema ali izplačila v denarju.

Vodenje računovodstva po obeh načelih (načelo nastanka poslovnega dogodka in načelo denarnega toka) javnim zavodom nemalokrat povzroča težave, saj ti vodijo računovodstvo po načelu denarnega toka predvsem zaradi zahtev zakonodajalca.

4.1.2 Predlogi za izboljšave

Tako izkaz prihodkov in odhodkov kot izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka dajeta koristne informacije za odločanje v javnem sektorju, zato govorimo o tako imenovanem dvojnem sistemu računovodstva: računovodstvo po načelu nastanka poslovnega dogodka (rezultat je izkaz prihodkov in odhodkov) je kombinirano z računovodstvom po načelu denarnega toka (rezultat je izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka). Na ta način je zagotovljena večja transparentnost. Vprašanje, ki se ob tem pojavlja, pa je, po kakšnem načelu naj javni zavod vodi računovodstvo. Brez zadržkov lahko odgovorimo, da po obeh. Uporaba le enega ali drugega izkaza ne bi omogočila celovitega gospodarjenja v javnem zavodu. Ker pa temeljita na različnih vrstah računovodstva, to pomeni, da lahko javni zavod izkoristi vse prednosti enega in drugega računovodstva. Tako lahko zaradi priprave izkaza prihodkov in odhodkov po načelu poslovnega dogodka uvede računovodsko predračunavanje, kjer imajo najpomembnejšo mesto stroški, zaradi načela denarnega toka pa obvladuje plačilno sposobnost (Kavčič, 2007, 89–90).

Vodenje računovodstva po načelu denarnega toka in s tem izkaz denarnih tokov nam dajeta informacije, kako organizacija denarna sredstva in njihove ustrezniške pridobiva in kako jih porablja ter kakšno je stanje teh sredstev na začetku in na koncu obračunskega obdobja. Na

podlagi teh informacij je mogoče ugotoviti razloge za povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v obračunskem obdobju (Lipnik, 2002, 134).

4.1.3 Predstavitev izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka in koristnost ugotavljanja poslovnega izida po načelu denarnega toka

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka je evidenčni izkaz, v katerega se vpisujejo podatki o prihodkih in odhodkih, ki jih določeni uporabniki izkazujejo v poslovnih knjigah. Namen vodenja tovrstnih evidenc je zagotoviti spremljanje gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov na ravni države in občin. Pri prepoznavanju prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka je treba upoštevati načelo plačane realizacije.

Med vrstami evidenčnih odhodkov ni odpisov osnovnih sredstev. Prav tako se pri evidenčnem izkazovanju ne knjižijo dani depoziti začasno prostih denarnih sredstev in prejeta vračila teh depozitov, se pa izkazujejo prejete obresti od depozitov začasno prostih denarnih sredstev. Evidenčno se ne knjižijo tudi stroški amortizacije, prevrednotovanje osnovnih sredstev zaradi krepitve ali slabitve, likvidacija popisnih razlik, brezplačna pridobitev opreme in podobno.

Za zagotavljanje gospodarnosti in uspešnosti poslovanja mora javni zavod pripraviti izkaze tako po načelu nastanka poslovnega dogodka kot po načelu denarnega toka. Vendar pa priprava izkaza po denarnem toku na letni osnovi ne daje prave informacijske vrednosti. Večina navedenih izdatkov je mesečne narave, drugače pa je s prilivi. Javni zavodi so namreč v glavnem financirani po dvanajstinah (prilivi Ministrstva za visoko šolstvo, znanost in tehnologijo), kar pomeni, da javni zavod vsak mesec prejme dvanajstino letno namenjenega denarja. Denar tako prihaja na račun enakomerno, javni zavod pa na ta način lažje usklajuje mesečne izdatke in prejemke. Drugače pa je z denarnimi tokovi na trgu. Javni zavod mora (običajno) najprej opraviti storitev, izdati fakturo za opravljeno delo in šele nato lahko v roku plačila pričakuje prejemek. Javni zavod mora tako založiti finančna sredstva, saj izdatki nastanejo pred prejemki (Dorić, 2007, 52).

V nadaljevanju (Tabela 4) sledi prikaz izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka za izbrano fakulteto.

Znesek v EUR

Naziv konta		Leto 2010	Leto 2009
I.	SKUPAJ PRIHODKI (1+2)	7.557.013	7.288.907
1.	PRIHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (A+B)	7.210.254	7.049.797
A.	Prihodki iz sredstev javnih financ	5.527.017	4.836.557
B.	Drugi prihodki za izvajanje dejavnosti javne službe	1.683.237	2.213.240
2.	PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU	346.759	239.110
II.	SKUPAJ ODHODKI (3+4)	7.446.396	6.997.032
3.	ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (od A do J)	7.166.819	6.729.406
A.	Plače in drugi izdatki zaposlenim	3.888.537	3.650.942
B.	Prispevki delodajalcev za socialno varnost	661.902	625.195
C.	Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe	2.269.272	2.405.527
D.	Plačila domačih obresti	0	0
E.	Plačila tujih obresti. Subvencije	0	0
G.	Transferji posameznikom in gospodinjstvom	4.513	0
H.	Transferji neprofitnim organizacijam in ustanovam	0	0
I.	Drugi tekoči domači transferji	0	0
J.	Investicijski odhodki	342.595	47.742
4.	ODHODKI IZ NASLOVA PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU (od A do C)	279.577	267.626
A.	Plače in drugi izdatki zaposlenim iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	0	926
B.	Prispevki delodajalcev za socialno varnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	0	114
C.	Izdatki za blago in storitve iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	279.577	266.586
III/1	/1 PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (I–II)	110.617	291.875
III/2	/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI (II–I)	0	0

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida po načelu denarnega toka za leto 2010

Vir : Računovodsko poročilo izbrane fakultete za leto 2010

V izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka so prejemki in izdatki prikazani ločeno glede na vir sredstev. Tako so posebej prikazani prejemki in izdatki za javno službo, ki se financira iz javnih sredstev, ter posebej za prodajo blaga in storitev na trgu.

V letu 2010 fakulteta izkazuje presežek prihodkov nad odhodki v višini 110.617 EUR. Od tega je bilo 61 % ustvarjenega presežka pri izvajanju javne službe in 39 % ustvarjenega presežka pri izvajanju tržne dejavnosti. Zaradi investicijskih vlaganj se je presežek prihodkov nad odhodki v letu 2010 zmanjšal za več kot 60 % v primerjavi z letom 2009. Na drugi strani pa fakulteta v letu 2010 beleži povečanje prihodkov za izvajanje javne službe. Eden izmed razlogov za to je, da se je določeno število izrednih študentov odločilo, da bo šolnino poravnalo v celotnem znesku in ne po obrokih.

4.2 *Delitev javna služba – trg*

4.2.1 *Predstavitev problematike*

Javni zavod je opredeljen kot nepridobitna dejavnost, vendar pa lahko v okviru svoje dejavnosti zavod tudi proizvaja in prodaja svoje storitve na trgu in se obnaša v skladu s tržno logiko, kar pa je že v nasprotju z osnovno opredelitvijo javnega zavoda kot nepridobitne organizacije. Tržna dejavnost povzroča dvojno življenje javnih zavodov, saj lahko po eni strani koristijo ugodnosti nepridobitnih organizacij z vidika državnega financiranja, po drugi strani pa prednosti pridobitnih organizacij – ustvarjanje dobička. Posledice se pogosto izrazijo v neracionalni porabi javnih sredstev in v neučinkovitem izvajanju dejavnosti javne službe. Velja pa tudi, da ravno lastna (tržna) dejavnost oziroma dobiček, ki ga javni zavod ustvari s tržno dejavnostjo, omogoča hitrejšo in kvalitetnejšo doseganje osnovnega poslanstva javnega zavoda kot nepridobitne organizacije ter omogoči, da ima javni zavod nižje cene in s tem boljši položaj na trgu. Zaradi različnosti narave pridobitne in nepridobitne dejavnosti javnega zavoda so potrebne posebne računovodske rešitve tako pri razmejevanju dejavnosti na pridobitno in nepridobitno kot pri posebnem obravnavanju posameznih ekonomskih kategorij na področju nepridobitne dejavnosti (Kristančič, 2006, 8).

Za ločevanje tržne dejavnosti od javne službe smatramo kot tržno dejavnost le tisto, ki ima naslednje značilnosti (Kavčič, 2001, 154):

- o njenem izvajanju odloča zavod sam odvisno od kadrovskih in drugih zmogljivosti,
- sam določi obseg in vsebino dejavnosti,
- izvaja jo, če je povpraševanje po tej dejavnosti,

- odvisno od povpraševanja prilagaja vsebino in obseg dejavnosti
- izvaja trženjske aktivnosti, zato da lahko prodaja vnaprej določen obseg dejavnosti po določeni ceni,
- določa prodajno ceno takšni storitvi, ki lahko pokriva le stroške, ki so povezani s to dejavnostjo, ali poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavoda, in pa prinaša tudi dobiček (njegova višina je odvisna od politike zavoda do takšne dejavnosti),
- takšna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovne dejavnosti javnega zavoda.

Posebnosti računovodstva javnih zavodov izhajajo prav iz potrebe po specifičnem poročanju o njihovem poslovanju. Ločeno izkazovanje poslovnega izida posameznih dejavnosti je tesno povezano z ugotavljanjem stroškov (in odhodkov) po dejavnosti. Na odhodkovni strani pa so predpisi določili nekatera pravila, in sicer (Čižman, 2005, 40–41, Kavčič, 2005):

- spremljanje stroškov po dejavnostih zavoda tako, da je možno za vsako dejavnost iz evidenc na podlagi sodil ugotoviti stroške in odhodke,
- spremljanje stroškov po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti, po naravnih vrstah stroškov (konti),
- spremljanje neposrednih in posrednih stroškov ter stalnih in spremenljivih stroškov,
- razporejanje posrednih stroškov na dejavnost javnega zavoda, pri čemer se lahko uporabijo metode razporejanja posrednih stroškov ali pa napotilo SRS 36 – velikost prihodka dejavnosti (če ni drugega primerne merila).

4.2.2 Predlogi za izboljšave

Določba Zakona o računovodstvu, da se mora računovodsko ločeno spremljati poslovanje javne službe in poslovanje tržne dejavnosti, je izzvala problem opredelitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti posameznega javnega zavoda. Kam sodi določena dejavnost – na primer sodelovanje na projektih Evropske unije? Je to javna služba? Sodijo ti prihodki, pridobljeni v konkurenčnem boju, v tržno dejavnost, ki presega javno službo, za katero je javni zavod ustanovljen na nacionalni ravni?

Država se do javnih zavodov dejansko obnaša zelo neodgovorno. Po eni strani jim pušča proste roke, da sami izberejo sodila za razporejanje stroškov, in so tako največkrat izbrana

osnova za sodilo prihodki, ki pa, kot rečeno, niso dobra osnova. Po drugi strani pa je država zelo toga pri določanju pravil delovanja javnih zavodov. S takšno zakonodajo država od javnih zavodov po eni strani zahteva »kup papirjev«, po drugi strani pa ne zahteva potrebne kritičnosti pri računovodenju.

Storitve, ki se pojavljajo pri opravljanju posameznih dejavnosti, ki sodijo med javne službe, so tako raznovrstne, da jih opredelitve javnih služb, vsebovane v predpisih, nikoli ne morejo zajeti v celoti. Tista, ki so najbolj pristojna za pojasnjevanje, kaj sodi v javno službo, so gotovo resorna ministrstva. Ta bi morala javnim zavodom v njihovem resornem področju natančno opredeliti, katere dejavnosti sodijo v dejavnost javne službe, in jim dajati odgovore na posamezne dileme na tem področju. Prav tako bi morala določiti najbolj smiselne enotne ključne za delitev stroškov po dejavnostih. Ni prav, da se pri opredelitvah javni zavodi odločajo vsak drugače. Slednje tudi pomeni, da so računovodski izkazi javnih zavodov v isti dejavnosti neprimerljivi, ker se prihodki in stroški razporejajo na dejavnost javne službe in tržno dejavnost po različnih politikah in ključih.

4.2.3 Predstavitev izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti in koristnost ugotavljanja poslovnega izida po vrstah dejavnosti

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti je priloga k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov (izkazu poslovnega izida). Po vsebini sta enaka, razlikujeta se le v tem, da so v izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti podatki prikazani ločeno, in sicer posebej za dejavnost javne službe in posebej za tržno dejavnost.

Računovodstvo javnega zavoda mora biti organizirano tako, da poslovne knjige in računovodska poročila jasno izkazujejo poslovanje s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe ter poslovanje s sredstvi, dobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu. To je osnova za ocenjevanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev (Čadež, 2003, 20). Javni zavodi morajo torej za zadostitev zakonodaji voditi poslovanje ločeno za javno službo in ločeno za tržno dejavnost.

Pri prikazovanju prihodkov je treba upoštevati pravilo, da se kot prihodki javne službe prikažejo vsa sredstva javne službe, bodisi da gre za prihodke iz proračuna bodisi da gre za plačilo ali doplačilo iz zasebnih virov. Posebej pa se evidentirajo prihodki od prodaje blaga in storitev, ki ne sodijo v javno službo (Zver, 2003, 19). V določenih primerih so zaradi nejasnosti nekatera ministrstva izdala tudi posebna navodila oziroma zavzela stališča. Na primer ministrstvo za šolstvo je zavzelo stališče, da prihodki od šolnin sodijo med prihodke od opravljanja javne službe (Suhadolnik, 2005, 3–4).

Tudi na odhodkovni oziroma stroškovni strani je treba poskrbeti za čim bolj pravilno razmejevanje na del, ki se nanaša na dejavnost javne službe, in na del, ki se nanaša na tržno dejavnost. Najpomembnejši dejavniki, ki jih v javnih zavodih upoštevajo pri politiki razporejanja stroškov na tržno dejavnost in dejavnost javne službe, so (Zver, 2003, 24–25):

- **možnost pokrivanja stroškov**; javni zavodi velikokrat prevajajo del stroškov, ki bi jih morala pokriti tržna dejavnost, na dejavnost javne službe, za katero dobijo denar iz proračuna. Del stroškov za izvajanje tržne dejavnosti torej pokrijejo tudi iz javnih virov, kar povzroča neučinkovitost in neracionalnost izvajanja javne službe ter boljši položaj javnega zavoda na trgu, ker le-ta tako lahko ponudi storitve po nižji ceni;
- **umestitev tržne dejavnosti kot dopolnilne dejavnosti zavoda**; dopolnilna dejavnost zavoda je uvedena z namenom, da se izkoristijo še dodatne proste zmogljivosti, ki jih ima javni zavod, zato da bi s tem pokrili fiksne stroške, ki naj bi jih sicer pokrila redna dejavnost;
- **interes zaposlenih, da povečujejo plače z izpolnjevanjem pogojev za povečano delovno uspešnost**; presežki prihodkov, ustvarjenih s tržno dejavnostjo, se razdelijo zaposlenim kot dodatek k plači za delovno uspešnost. Problem je v tem, da javni zavodi zaradi tega vedno bolj težijo k presežku iz naslova izvajanja tržne dejavnosti in to tudi na račun dejavnosti javne službe. Uporaba presežka prihodkov iz tržne dejavnosti za izplačilo dodatne delovne uspešnosti spodbuja javne zavode, da se uveljavijo pri izvajanju tržne dejavnosti namesto v dejavnosti javne službe, za katero so ustanovljeni.

Prevalitev stroškov tržne dejavnosti na dejavnost javne službe je lahko eden od razlogov, da je neka dejavnost lahko bolj dobičkovna kot druga. V komercialnih podjetjih zaposleni zaradi

tega nimajo ne več ne manj pravic, saj z boljšim izidom pri nekaterih dejavnostih kompenzirajo slabšega pri drugih. V javnih zavodih pa naj bi tržna dejavnost prinašala večje ugodnosti, če je le-ta uspešna. Iz tega izhaja, da arbitrarna presoja o tem, katere dejavnosti so tržne in katere javne, sili zavode, da jih opredeljujejo tako, kot jim najbolj ustreza (Kavčič, 2007, 86).

Fakulteta pridobiva prihodke iz javnih financ in s prodajo blaga in storitev. Pri nastajanju poslovnih dogodkov in računovodskem spremljanju le-teh fakulteta ločeno spremlja prihodke in odhodke iz naslova javne službe ter tržne dejavnosti. Ločeno spremljanje je zagotovljeno z evidentiranjem poslovnih dogodkov na posamezna stroškovna mesta v okviru posamezne dejavnosti, ki jih opravlja fakulteta, ter opredelitvijo vira financiranja za vsak posamezni poslovni dogodek .

Iz evidenc in na podlagi sodil je mogoče za vsako dejavnost ugotoviti nastale stroške in rezultat obravnavanega obdobja. V nadaljevanju (Tabela 5) sledi prikaz izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti za izbrano fakulteto. Izkaz je zaradi lažjega prikazovanja zbiran.

		Znesek v EUR	
NAZIV PODSKUPINE KONTOV		Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
A)	PRIHODKI OD POSLOVANJA	7.007.533	362.119
B)	FINANČNI PRIHODKI	5.928	0
C)	IZREDNI PRIHODKI	12.166	0
Č)	PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	0	0
D)	CELOTNI PRIHODKI (od A do Č)	7.025.627	362.119
E)	STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	2.194.427	333.654
F)	STROŠKI DELA	4.428.079	0
G)	AMORTIZACIJA	224.04	9.343
H)	REZERVACIJE	0	0
I)	DAVEK OD DOBIČKA	5.662	0
J)	OSTALI/DRUGI STROŠKI	30.627	1.117

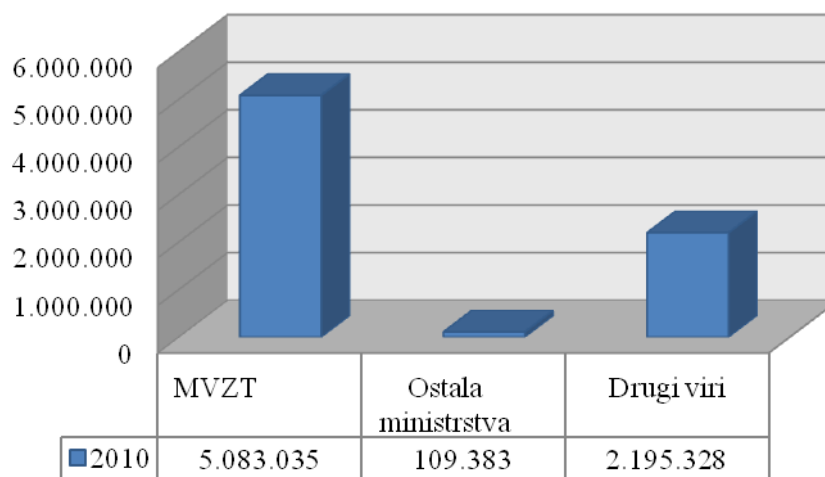
Znesek v EUR

NAZIV PODSKUPINE KONTOV		Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
K)	FINANČNI ODHODKI	164	0
L)	IZREDNI ODHODKI	5.617	0
M)	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI	0	0
N)	CELOTNI ODHODKI (od E do M)	6.888.939	344.114
O)	PRESEŽEK PRIHODKOV (D–N)	136.688	18.005
P)	PRESEŽEK ODHODKOV (N–D)	0	0
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	0	0

Tabela 5: Zbirni izkaz poslovnega izida po vrstah dejavnosti po načelu nastanka poslovnega dogodka za leto 2010

Vir: Računovodsko poročilo za izbrano fakulteto za leto 2010

V letu 2010 je fakulteta ustvarila 7.387.746 EUR celotnih prihodkov. Struktura celotnih prihodkov glede na vir financiranja je prikazana v naslednjem grafu (Graf 2). Vidimo, da je fakulteta v letu 2010 skoraj 70 % vseh prihodkov pridobila iz sredstev Ministrstva za visoko šolstvo, znanost in tehnologijo (v nadaljevanju MVZT).



Graf 3: Struktura celotnih prihodkov glede na vir financiranja v letu 2010

Vir: Računovodsko poročilo za izbrano fakulteto za leto 2010

Prihodki so bili doseženi z izvajanjem javne službe (7.025.627 EUR) in tržne dejavnosti (362.119 EUR). Vidimo, da je dejavnost fakultete v glavnem usmerjena v izvajanje javne službe, prihodki od tržne dejavnosti pa se dosegajo predvsem kot prihodki od prodaje blaga in storitev. Struktura prihodkov tržne dejavnosti glede na vir financiranja je razvidna iz tabele.

	Prihodki v EUR	
	Vrednost	Delež (v %)
Prihodki od gospodarskih družb in samostojnih podjetnikov	230.686	63,6
Prihodki od javnega sektorja v Sloveniji	51.268	14,2
Prihodki od najemnin za poslovne in druge prostore	26.777	7,4
Prihodki od gospodarskih družb iz tujine	8.887	2,5
Prihodki iz mednarodnih projektov	44.501	12,3
Skupaj	362.119	100,0

Tabela 6: Struktura prihodkov iz naslova tržne dejavnosti glede na vir financiranja v letu 2010

Vir: Računovodsko poročilo za izbrano fakulteto za leto 2010

Celotni odhodki fakultete so v letu 2010 znašali 7.233.053 EUR, od tega znašajo odhodki iz naslova opravljanja dejavnosti javne službe 6.888.939 EUR, ostali odhodki, ki se nanašajo na tržno dejavnost, pa znašajo 344.114 EUR.

	Prihodki		Odhodki	
	Vrednost	%	Vrednost	%
MVZT – sredstva za izobraževalno dejavnost – uredba	4.741.884	64,2	4.737.162	65,5
MVZT oz. ARRS – sredstva za raziskovalno dejavnost	341.151	4,6	335.138	4,6
Drugi proračunski viri	109.383	1,5	108.886	1,5
Druga sredstva za izvajanje dejavnosti javne službe	1.833.209	24,8	1.707.753	23,6
Sredstva od prodaje blaga in storitev na trgu	362.119	4,9	344.114	4,8
Skupaj	7.387.746	100	7.233.053	100

Tabela 7: Struktura prihodkov in odhodkov glede na vir financiranja v letu 2010

Vir: Računovodsko poročilo za izbrano fakulteto za leto 2010

Poslovni izid fakultete posebej za dejavnost javne službe in posebej za tržno dejavnost je predstavljen v naslednji preglednici (Tabela 8).

	Znesek v EUR
<i>Presežek prihodkov – javna služba:</i>	<i>136.688</i>
- MVZT – sredstva za izobraževalno dejavnost – uredba	4.722
- MVZT oz. ARRS – sredstva za raziskovalno dejavnost	6.013
- Drugi proračunski viri	497
- Druga sredstva za izvajanje dejavnosti javne službe	125.456
<i>Presežek prihodkov – tržna dejavnost</i>	<i>18.005</i>
Skupaj presežek prihodkov nad odhodki	154.693

Tabela 8: Poslovni izid glede na vrsto dejavnosti v letu 2010

Vir: Računovodsko poročilo za izbrano fakulteto za leto 2010

Fakulteta izkazuje presežek prihodkov nad odhodki pri izvajanju javne službe v višini 136.688 EUR. Presežek se nameni za tekoče poslovanje (investicijska dokumentacija, vzdrževanje ...). Presežek prihodkov nad odhodki pri prodaji blaga in storitev na trgu v višini 18.005 EUR se nameni za nakup opreme in izplačilo delovne uspešnosti (največ 60 %). Fakulteta je glede na celotni izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti v letu 2010 poslovala pozitivno, skupni presežek prihodkov nad odhodki znaša 154.693 EUR. Ob obstoječem financiranju rednega študija z obstoječo uredbo fakulteta dosega stabilno in relativno vzdržno financiranje izvedbe študijskih programov.

5 ZAKLJUČEK

Javni zavodi v Sloveniji so temeljna organizacijska oblika izvajanja negospodarskih javnih služb. Zakon o zavodih statusno ureja vprašanja zavodov. Cilj delovanja javnega zavoda je zagotavljanje storitev splošnega in skupnega pomena, s katerimi se zadovoljujejo določene družbene potrebe, ki zvišujejo kakovost življenja oziroma družbeno blaginjo. Cilj javnih zavodov je tako z danimi sredstvi doseči maksimalno realizacijo ciljev. Treba je minimizirati stroške oziroma zagotoviti čim bolj kakovostne javne dobrine in storitve s čim manj stroški. Cilj opravljanja javnih zavodov tako ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb. Računovodstvo javnih zavodov urejajo Zakon o računovodstvu, Zakon o javnih financah in Slovenski računovodski standardi. Za javne zavode velja poseben standard – SRS 36, ki opredeljuje računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravna oseba zasebnega prava.

Posebnosti računovodstva javnih zavodov se kažejo predvsem v luči potreb, da se celotni javni sektor obravnava enako: na področju spremljanja in vrednotenja računovodskih kategorij, priprave finančnih načrtov in zaključnih poročil, nadzora ter, ne nazadnje, ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti posameznih delov javnega sektorja s poudarkom na odgovornosti pred zakonodajalcem in javnostjo (davkoplačevalci).

Javni zavodi so dolžni voditi računovodstvo tako po načelu nastanka poslovnega dogodka kot po načelu denarnega toka, kar nemalokrat povzroča težave. Za izkazovanje poslovanja javnih zavodov je primernejša računovodska politika nastanka poslovnega dogodka, ki izkazuje prihodke, odhodke in rezultat poslovanja glede na čas nastanka poslovnega dogodka. Vendar pa nam računovodska politika po načelu denarnega toka pove, od kod denar pride, kam denar gre in kakšna je tveganost, ali denar bo. Zato je za celovito gospodarjenje v javnem zavodu nujno izdelati tako izkaz prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka kot tudi izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. Oba nam namreč dajeta koristne informacije za odločanje v javnem zavodu. Oba izkaza sta prikazana na primeru izbrane fakultete. Fakulteta kot posredni proračunski uporabnik vodi svoje knjige dvojno, in sicer po nastanku poslovnega dogodka in hkrati po denarnem toku – izvajati mora tako imenovano evidenčno knjiženje za potrebe sestavitve različnih izkazov, ki so predpisani z zakoni in

pravilniki. Navedene zahteve vodijo v podvajanje dela in metodološko neenotnost podatkov, saj se za različne namene združujejo različni podatki.

Določba Zakona o računovodstvu o računovodskem ločenem spremljanju poslovanja javne službe in tržne dejavnosti je izzvala problem opredelitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti posameznega javnega zavoda. Država se do javnih zavodov dejansko obnaša zelo neodgovorno. Po eni strani jim pušča proste roke, po drugi strani pa je zelo toga.

Resorna ministrstva bi morala javnim zavodom v njihovem resornem področju natančno opredeliti, katere dejavnosti sodijo v dejavnost javne službe, in jim dajati odgovore na posamezne dileme na tem področju. Prav tako bi morala določiti najbolj smiselne enotne ključne za delitev stroškov po dejavnostih. Ni prav, da se pri opredelitvah javni zavodi odločajo vsak drugače. Slednje tudi pomeni, da so računovodski izkazi javnih zavodov v isti dejavnosti neprimerljivi, ker se prihodki in stroški delijo med dejavnosti javne službe in trga po različnih politikah in ključih.

Delitev stroškov na dejavnost javne službe in tržne dejavnosti je prikazan na primeru izbrane fakultete. Fakulteta med prihodke javne službe šteje prihodke za izvajanje študijskih programov za pridobitev javno veljavne listine ter znanstvenoraziskovalno delo. Pri tržni dejavnosti pa gre za dopolnilno oziroma strokovno dejavnost, pri čemer fakulteta sama odloča o opravljanju storitev glede kadrovske, prostorske in druge zmogljivosti. Pri razmejevanju odhodkov na tiste, ki se nanašajo na javno službo, ter tiste, ki se nanašajo na tržno dejavnost, pa se upošteva načelo, da je treba ob nastanku poslovnega dogodka določiti, za kakšno dejavnost gre. Stroški oziroma odhodki, za katere iz dokumentacije ni razvidno, na katero dejavnost se nanašajo, se na posamezno dejavnost razporedijo s pomočjo ustreznega sodila – to sodilo je razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti.

V diplomskem delu smo podrobno prikazali bistvene posebnosti računovodstva javnih zavodov, ki izhajajo iz potrebe po specifičnem poročanju. Izpostavili smo tiste posebnosti, pri katerih se v praksi najpogosteje porajajo dileme in nedorečenosti ter pripravili predloge za izboljšave. S tem pa smo dosegli in v celoti izpolnili zastavljene cilje diplomskega dela.

6 LITERATURA IN VIRI

6.1 Literatura

1. Čadež, M.: *Računovodstvo javnih zavodov*, diplomsko delo, Ljubljana, Ekonomska fakulteta, 2003.
2. Čizman, M.: *Vsebina letnih poročil določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*, IKS (12), 2005.
3. Dorić, B.: *Posebnosti računovodstva javnih zavodov s poudarkom na ugotavljanju gospodarnosti in uspešnosti*, magistrsko delo, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2007.
4. Kavčič, S.: *Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov*, Zbornik referatov 3. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju, Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001.
5. Kavčič, S.: *Računovodstvo proračunskih uporabnikov*, Ljubljana, Ekonomska fakulteta, 2005.
6. Kavčič, S.: *Računovodski vidiki javnih sredstev*, Zbornik referatov 9. Izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju, Portorož, Zveza ekonomistov Slovenije, 2007.
7. Korpič Horvat, E.: *Razmejitev med dejavnostjo javne službe in drugimi dejavnostmi*, Gradivo za 8. šolo poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001.
8. Kristančič, J.: *Računovodstvo v javnem zavodu*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2006.
9. Lipnik, J.: *Oblike izkazov finančnega izida*, Zbornik referatov, Otočec, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002.
10. Suhadolnik, V.: *Izkušnje računskega sodišča pri revidiranju javnih zavodov*, Zbornik referatov / 40. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož, Zveza ekonomistov Slovenije, 2008.

11. Suhadolnik, V.: *Upravljanje in evidentiranje tržne dejavnosti v javnih zavodih*. Dostopno na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KBDDA1D64E1BAFE86C125719100502B77/\\$file/Suhadolnik-V.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KBDDA1D64E1BAFE86C125719100502B77/$file/Suhadolnik-V.pdf), 2005.
12. Turk, I., Melavc, D.: *Praktikum za računovodstvo z rešitvami*, Ljubljana, Mozirje, Kranj: Moderna organizacija, 1994.
13. Zupančič, V., Čizman, M.: *Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*, IKS XXXV (3), 2008.
14. Zver, E.: *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*, Ljubljana, Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj, 2003.

6.2 Viri

1. Nacionalni program visokega šolstva Republike Slovenije, Uradni list RS št. 20/02.
2. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov, Uradni list RS št. 91/00.
3. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 45/05.
4. Pravilnik o računovodstvu Univerze v Mariboru, 2008.
5. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, Uradni list RS št. 134/03.
6. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Uradni list RS št. 115/02.
7. Slovenski računovodski standardi, Uradni list RS št. 118/05.
8. Uredba o javnem financiranju visokošolskih in drugih zavodov, članic univerz, od leta 2004 do 2008, Uradni list RS št. 134/03.
9. Uredba o javnem financiranju visokošolskih in drugih zavodov od leta 2004 do 2009, Uradni list RS št. 99/08.
10. Zakon o javnih financah, Uradni list RS št. 79/99.
11. Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS št. 65/09.
12. Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti, Uradni list RS št. 53/07.

13. Zakon o računovodstvu, Uradni list RS št. 23/99.
14. Zakon o visokem šolstvu, Uradni list RS št. 100/04.
15. Zakon o visokem šolstvu, Uradni list RS št. 119/06.
16. Zakon o zavodih, Uradni list RS št. 12/91.