

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OBLIKOVANJE CENIKA TRŽNIH STORITEV V IZBRANEM  
JAVNEM ZAVODU**

Ljubljana, maj 2023

TEA LUGAROV

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Tea Lugarov, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Oblikovanje cenika tržnih storitev v izbranem javnem zavodu, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1 OPREDELITEV JAVNIH ZAVODOV IN POSEBNOSTI V NJIHOVEM RAČUNOVODSTVU</b> .....	<b>2</b>
<b>1.1 Javni zavodi kot izvajalci javnih služb</b> .....	<b>2</b>
<b>1.2 Zakonodajni okvir javnih zavodov</b> .....	<b>5</b>
<b>1.3 Financiranje javnih zavodov</b> .....	<b>6</b>
<b>1.4 Računovodstvo javnih zavodov</b> .....	<b>7</b>
1.4.1 Zakonske podlage za vodenje računovodstva javnih zavodov .....	7
1.4.2 Razvrstitev javnih zavodov .....	9
1.4.3 Letna poročila javnih zavodov .....	10
1.4.4 Program dela, finančni in kadrovski načrt .....	11
1.4.5 Javna služba in tržna dejavnost v javnih zavodih .....	11
1.4.6 Ločevanje prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti .....	12
1.4.7 Poslovni izid javnih zavodov .....	13
1.4.8 Premoženje javnih zavodov ter sredstva v upravljanju in v lasti .....	14
1.4.9 Amortizacija osnovnih sredstev .....	15
1.4.10 Davčni položaj javnih zavodov .....	16
<b>2 STROŠKI IN OBLIKOVANJE PRODAJNE CENE BLAGA IN STORITEV TRŽNE DEJAVNOSTI V JAVNIH ZAVODIH</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1 Stroški</b> .....	<b>17</b>
2.1.1 Vrste stroškov .....	18
2.1.1.1 <i>Stroški glede na prvine poslovnega procesa</i> .....	18
2.1.1.2 <i>Stroški glede na pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem</i> .....	18
2.1.1.3 <i>Stroški glede na obdobje nastanka</i> .....	19
2.1.1.4 <i>Stroški glede na odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja</i> .....	19
2.1.1.5 <i>Stroški glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent</i> .....	20
2.1.1.6 <i>Druge vrste stroškov, pomembne za proces odločanja</i> .....	20
2.1.2 Razvrščanje stroškov po dejavnostih, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih .....	21
2.1.3 Sodobni koncepti za obvladovanje stroškov .....	22
2.1.3.1 <i>Spremljanje stroškov na podlagi aktivnosti</i> .....	23

<b>2.2</b>	<b>Stroškovna cena kot podlaga za določanje prodajne cene.....</b>	<b>25</b>
2.2.1	Kalkulacija stroškovne cene.....	25
2.2.1.1	<i>Delitvena kalkulacija.....</i>	26
2.2.1.2	<i>Kalkulacija z dodatki.....</i>	27
2.2.1.3	<i>Zožena kalkulacija.....</i>	28
2.2.2	Stroškovna cena blaga in storitev tržne dejavnosti v javnih zavodih.....	28
<b>2.3</b>	<b>Oblikovanje prodajne cene blaga in storitev tržne dejavnosti v javnih zavodih.....</b>	<b>29</b>
2.3.1	Načini oblikovanja prodajne cene .....	30
2.3.1.1	<i>Metoda oblikovanja prodajnih cen glede na stroške.....</i>	31
2.3.1.2	<i>Metoda oblikovanja prodajnih cen glede na povpraševanje.....</i>	31
2.3.1.3	<i>Metoda oblikovanja prodajnih cen glede na konkurenco .....</i>	32
<b>3</b>	<b>OBLIKOVANJE CENIKA TRŽNIH STORITEV V IZBRANEM JAVNEM ZAVODU.....</b>	<b>32</b>
<b>3.1</b>	<b>Predstavitev javnega zavoda .....</b>	<b>32</b>
3.1.1	Dejavnost javnega zavoda.....	34
3.1.2	Organizacijska struktura javnega zavoda.....	34
3.1.3	Premoženje in financiranje zavoda .....	36
3.1.4	Organizacija računovodstva v zavodu.....	37
3.1.5	Pomembni finančni podatki o poslovanju zavoda.....	38
3.1.5.1	<i>Prihodki .....</i>	38
3.1.5.2	<i>Odhodki .....</i>	40
3.1.5.3	<i>Ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja.....</i>	42
<b>3.2</b>	<b>Opredelitev izvajanja tržne dejavnosti v javnem zavodu v normativni ureditvi.....</b>	<b>43</b>
<b>3.3</b>	<b>Oblikovanje cenika tržnih storitev.....</b>	<b>44</b>
3.3.1	Oblikovanje stroškovne cene prenočitev.....	45
3.3.2	Analiza cen in ponudb konkurence .....	50
3.3.3	Oblikovanje končne prodajne cene prenočitev .....	52
3.3.4	Primerjava cenika s trenutno veljavnim cenikom zavoda .....	54
	<b>SKLEP.....</b>	<b>55</b>
	<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>56</b>
	<b>PRILOGE .....</b>	<b>61</b>

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Število javnih zavodov v Sloveniji po podskupinah na dan 2. 8. 2022.....	4
Tabela 2: Pregled poslovanja zavoda od leta 2019 do 2021.....	38
Tabela 3: Prihodki po virih pridobivanja od leta 2019 do 2021.....	39
Tabela 4: Prihodki glede na pridobitno in nepridobitno dejavnost od leta 2019 do 2021...	40
Tabela 5: Kazalniki uspešnosti poslovanja od leta 2019 do 2021.....	42
Tabela 6: Prikaz števila prenočitev, prihodkov od prenočitev in deleža zasedenih ležišč od leta 2019 do 2021 .....	45
Tabela 7: Izračun stroškovne cene prenočitve v evrih .....	49
Tabela 8: Temeljne prednosti in pomanjkljivosti konkurence .....	51
Tabela 9: Primerjava cen prenočitve konkurentov v avgustu v evrih .....	52
Tabela 10: Izračun prodajne cene prenočitve v evrih.....	53
Tabela 11: Izračun končne prodajne cene prenočitve z zajtrkom v evrih .....	53
Tabela 12: Primerjava cenika s trenutno veljavnim cenikom zavoda v evrih .....	54

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Elementi polne lastne cene.....	25
Slika 2: Podatki o zaposlenih na dan 31. 12. 2021 .....	33
Slika 3: Odhodki glede na javno službo in tržno dejavnost od leta 2019 do 2021 v tisočih evrih.....	41

## **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Struktura celotnih odhodkov po posameznih kategorijah in glede na vrsto dejavnosti od leta 2019 do 2021 .....	1
Priloga 2: Povprečni mesečni stroški dela na zaposlenega od leta 2019 do 2021 v evrih.....	2
Priloga 3: Izračun kazalnikov uspešnosti poslovanja od leta 2019 do 2021 .....	3
Priloga 4: Počitniške zmogljivosti hostla .....	4
Priloga 5: Specifikacija načrtovanih stroškov v evrih.....	5
Priloga 6: Načrtovani stroški dela .....	6
Priloga 7: Točkovnik in faktorji kakovosti.....	10

## SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

**EUR** – evro

**SRS** – Slovenski računovodski standardi

**ZDDPO-2** – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

**ZDDV-1** – Zakon o davku na dodano vrednost

**ZJF** – Zakon o javnih financah

**ZR** – Zakon o računovodstvu

**ZSPDSLS-1** – Zakon o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti

**ZZ** – Zakon o zavodih

## UVOD

Javne službe so dejavnosti posebnega družbenega pomena, njihovo trajno in nemoteno delovanje je v javnem interesu, zato je za njihovo zagotavljanje odgovorna država ali lokalna skupnost. Javni zavodi so pravne osebe javnega prava in predstavljajo le eno izmed možnih organizacijskih oblik izvajalcev javnih služb v Sloveniji. Statusna vprašanja vseh zavodov so urejena z Zakonom o zavodih (ZZ), Ur. l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00 – ZPDZC in 127/06 – ZJZP, in področnimi zakoni. Javni zavodi delujejo na področju vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, socialnega varstva ter v manjšem obsegu na nekaterih drugih področjih. Cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev. Sredstva za financiranje javnih zavodov v večji meri zagotovi njihov ustanovitelj, zato morajo zavodi zagotavljati namensko in racionalno porabo javnih sredstev.

Poleg javne službe lahko javni zavodi opravljajo tudi tržno dejavnost, če imajo ustrezne materialne in kadrovske pogoje, soglasje ustanovitelja ter sprejet interni akt, ki ureja prodajo blaga in storitev na trgu. Pri nastopu na trgu morajo imeti enak položaj kot ostali gospodarski subjekti. Na položaj na trgu vplivajo tudi ustrezno izračunane prodajne cene blaga ali storitev, ki morajo vsebovati vse nastale stroške. Pri oblikovanju prodajnih cen mora javni zavod slediti cilju, da z opravljanjem tržne dejavnosti zagotovi najmanj pokritje vseh odhodkov oziroma ustvari pozitiven poslovni izid.

Namen magistrskega dela je s pomočjo zakonodaje in strokovne literature proučiti delovanje javnih zavodov ter obrazložiti nekatere posebnosti pri njihovem poslovanju, financiranju in računovodstvu. Raziskati želim pomen stroškov pri sprejemanju poslovnih odločitev o stroškovni in prodajni ceni. Predvsem pa želim na osnovi lastnih spoznanj na primeru izbranega javnega zavoda iz prakse predstaviti, da prodajna cena ni le rezultat kalkulacije stroškov in zelenega dobička, ampak je pomemben element cenovne politike javnega zavoda.

Cilj magistrskega dela je oblikovati cenik oziroma določiti prodajne cene tržnih storitev na primeru izbranega javnega zavoda in odgovoriti na naslednja vprašanja:

- ali ima zavod v aktu o ustanovitvi opredeljeno izvajanje tržne dejavnosti;
- ali ima zavod določena merila za oblikovanje cene storitev pri izvajanju tržne dejavnosti;
- ali zavod določa cenik v skladu s pravili stroke in strokovnim okvirjem.

Magistrsko delo v prvem delu vsebuje poglobljen teoretičen pregled strokovne literature, zakonodaje ter člankov predvsem domačih strokovnjakov s področja obravnavane teme. Ta del magistrskega dela je analiziran s pomočjo opisne metode in metode kompilacije, s katero sem združila spoznanja mnogih avtorjev predvsem s področja javnih zavodov in posebnosti v njihovem računovodstvu ter pomen stroškov pri oblikovanju stroškovne in prodajne cene blaga in storitev tržne dejavnosti v javnih zavodih. Drugi, empirični del magistrskega dela –

oblikovanje cenika tržnih storitev v izbranem javnem zavodu pa temelji na kvalitativnih in kvantitativnih raziskovalnih metodah, pri čemer sem izvedla predvsem:

- proučevanje pravnih in strokovnih podlag, ki se nanašajo na opravljanje tržne dejavnosti in oblikovanje cenika,
- zbiranje, pregled in presojo dokumentacije o poslovanju izbranega javnega zavoda,
- pridobivanje informacij (intervjuji vodilnih v izbranem zavodu, pregled spletnih strani in drugih javno dostopnih virov),
- analitične postopke za določitev stroškovne in prodajne cene tržnih storitev v izbranem javnem zavodu.

Magistrsko delo je sestavljeno iz treh poglavij, tematika pa je dodatno razdelana v podpoglavjih. V uvodnem poglavju predstavim obravnavano tematiko. Javni zavodi so najpogostejša oblika opravljanja negospodarske javne službe. Razumevanje njihovih posebnosti v poslovanju, financiranju in računovodstvu je ključnega pomena za lažje razumevanje celotne obravnavane tematike magistrskega dela. V pripadajočih podpoglavjih se osredotočim na posebnosti, ki se pojavijo na področju računovodstva zaradi specifičnega položaja javnih zavodov, kajti država jim omejuje samostojnost pri delovanju. V drugem poglavju obravnavam stroške in njihovo vlogo pri poslovnem odločanju, predvsem pri določanju stroškovne cene blaga in storitev. Opredelim različne vidike stroškov, ki jih je treba poznati za njihovo razvrščanje po dejavnostih, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Predstavim sodoben koncept za obvladovanje stroškov, ki temelji na spremljanju stroškov na podlagi aktivnosti (ABC metodo spremljanja stroškov), ter obravnavam različne kalkulacije stroškovnih cen. Stroškovna cena je osnovna za določitev prodajne cene blaga in storitev. V nadaljevanju obravnavam prodajne cene, opredelim dejavnike, ki vplivajo na njihovo oblikovanje, in predstavim tri osnovne metode oblikovanja cen, ki jim tako podjetja kot tudi javni zavodi sledijo pri postavljanju in doseganju svojih ciljev. V tretjem poglavju na primeru javnega zavoda s področja vzgoje in izobraževanja apliciram teoretično znanje iz prvih dveh poglavij, oblikujem cenik oziroma končno prodajno ceno tržnih storitev ter dokažem, da prodajna cena ni le rezultat kalkulacije stroškov in zelenega dobička, ampak je pomemben element cenovne politike javnega zavoda. Analizirani in načrtovani računovodski podatki, prikazani v tretjem poglavju, so zbrani v prilogah. Magistrsko delo zaključim s sklepnimi ugotovitvami.

# **1 OPREDELITEV JAVNIH ZAVODOV IN POSEBNOSTI V NJIHOVEM RAČUNOVODSTVU**

## **1.1 Javni zavodi kot izvajalci javnih služb**

**Javne službe** so dejavnosti posebnega družbenega pomena, njihovo trajno in nemoteno delovanje je v javnem interesu, zato jih na podlagi zakona ali odloka zagotavlja država,



občina ali mesto (Zver, 2003, str. 9). Javne službe torej neposredno in v največji meri vplivajo na kakovost bivanja državljanov, saj jim zagotavljajo ključne javne dobrine, kot so šolstvo, zdravstvo, varnost in obramba, promet, kultura, znanost, komunalne storitve itd.

Glavna načela javnih služb so (Pečarič & Bugarič, 2011, str. 37–41):

- Načelo spremenljivosti: gre za dejavnosti, ki jih družba ali država prepozna kot potrebo »prve vrste«, ki so jo sprožile določene družbeno-ekonomske okoliščine in kolektivne potrebe. Te potrebe se spreminjajo skladno z vsebino javnega interesa, ki mu sledijo.
- Načelo kontinuitete: zavezuje državo, da redno neprekinjeno skrbi za izvrševanje upravnih nalog v zvezi z javnimi službami.
- Načelo enakosti: vključuje nevtralnost pri opravljanju javne službe, kar pomeni enako do vseh, tj. brez razlik, ki bi temeljile na katerikoli osebni lastnosti uporabnika ali institucije.
- Načelo brezplačnosti: je odvisno od posameznih značilnosti javne službe oziroma predmeta njene dejavnosti. Če je posamezna dejavnost obvezna, gre za brezplačno javno storitev. Če je posamezna dejavnost izbirna pri siceršnjih rednih obveznostih, gre večinoma za plačljivo storitev.

Javne službe po področju dejavnosti delimo v dve skupini (Pečarič & Bugarič, 2011, str. 53–54 in str. 64–65):

- Negospodarske javne službe: z njimi se zagotavljajo nematerialne javne dobrine. Izvajajo se v obliki javnih zavodov ali v zasebnih zavodih kot zasebna dejavnost (če zasebni zavod izvaja tudi javno službo, gre za zavod s pravico javnosti – pridobitev prek koncesije).
- Gospodarske javne službe: z njimi se zagotavljajo materialne javne dobrine. Izvajajo se v režijskem obratu, javnem podjetju, javnem gospodarskem zavodu kot koncesionirana javna služba ali pa se v dejavnost oseb zasebnega prava vloži javni kapital.

**Javni zavodi** so najpogostejša oblika opravljanja negospodarske javne službe. ZZ opredeljuje zavode kot organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

Javne zavode ustanovi država, občina ali druga z zakonom pooblaščená pravna oseba javnega prava z namenom trajnega in nemotenega opravljanja javne službe zaradi uresničevanja javnega interesa (ZZ). Ustanovitelj ima precejšen vpliv na delovanje javnega zavoda, saj opravlja lastniško in upravljavsko funkcijo ter je odgovoren za njegove obveznosti. Ustanovitelj upravlja javni zavod posredno preko sveta zavoda.

Svet zavoda sestavljajo predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Svet zavoda sprejema statut in ostala pravila delovanja in razvoja ter izvaja nadzor nad poslovanjem javnega zavoda (ZZ). Pri svojem delu ni popolnoma samostojen, saj predpisi predvidevajo pridobivanje soglasja pristojnega ministrstva h ključnim predhodno že sprejetim dokumentom, kot so na primer finančni načrt, program dela oziroma zaključni račun.

Poslovodni organ zavoda je direktor, ki ga običajno imenuje in razrešuje ustanovitelj. Direktor organizira in vodi delo in poslovanje javnega zavoda, ga predstavlja in zastopa ter je odgovoren za zakonitost dela javnega zavoda (ZZ). Pravna ureditev hromi managerski položaj direktorja javnega zavoda, zaradi česar se razlikuje in je manj učinkovit od direktorja zasebnega podjetja.

Strokovno delo vodi strokovni vodja, ki ga imenuje in razrešuje svet zavoda po predhodnem mnenju strokovnega sveta. Strokovni svet zavoda obravnava vprašanja s področja strokovnega dela. Sestava, naloge in način oblikovanja strokovnega sveta zavoda se določijo s statutom ali drugimi pravili oziroma splošnimi akti javnega zavoda (ZZ).

Cilj poslovanja javnih zavodov ni pridobivanje dobička, ampak z danimi sredstvi doseči maksimalne koristi in zadovoljstvo uporabnikov javnih storitev. Javni zavodi lahko poleg javne službe opravljajo tudi tržno dejavnost, če imajo ustrezne materialne in kadrovske pogoje ter soglasje ustanovitelja. Prav slednja dejavnost je pomembna, saj je v zadnjem času vse več javnih zavodov v položaju, ko morajo zagotoviti nove vire financiranja za svoje delovanje, zato so prisiljeni iskati priložnosti na trgu. Med pozitivne učinke izvajanja tržne dejavnosti lahko štejemo boljši izkoristek kapacitet, vračanje presežkov v dejavnost – investicije, investicijsko vzdrževanje in dejavnost javne službe, razvoj, razširitev, dopolnitev, večjo kakovost, dodatno zaposlovanje, zmanjšanje porabe javnih sredstev in motiviranje zaposlenih (Smolnik, 2010, str. 43).

V Registru proračunskih uporabnikov Slovenije je 2. avgusta 2022 vpisanih 1.441<sup>1</sup> javnih zavodov, razvrščenih v skupino III/1 – Javni zavod ali drugi izvajalec javnih služb in po področjih javnih služb v 10 podskupin, kar je prikazano v tabeli 1.

*Tabela 1: Število javnih zavodov v Sloveniji po podskupinah na dan 2. 8. 2022*

Naziv podskupine	Število javnih zavodov na ravni		
	Države	Občine	Skupaj
Vzgoja, izobraževanje in šport	183	717	900
Zdravstvo	31	83	114

se nadaljuje

<sup>1</sup> Iz podatkov je izvzet Javni zavod Sedmica Laško, ki je v likvidaciji.

*Tabela 1: Število javnih zavodov v Sloveniji po podskupinah na dan 2. 8. 2022 (nad.)*

Naziv podskupine	Število javnih zavodov na ravni		
	Države	Občine	Skupaj
Socialno varstvo	99	5	104
Kultura	30	162	192
Raziskovalna dejavnost	29	2	31
Kmetijstvo in gozdarstvo	11	-	11
Okolje in prostor	8	3	11
Gospodarske dejavnosti	2	17	19
Malo gospodarstvo in turizem	-	44	44
Javni red in varnost	1	14	15
<b>Skupaj</b>	<b>394</b>	<b>1.047</b>	<b>1.441</b>

*Vir: Uprava Republike Slovenije za javna plačila (2022).*

Največ javnih zavodov v Sloveniji deluje na področju vzgoje, izobraževanja in športa. Sledijo jim javni zavodi na področju kulture, zdravstva, socialnega varstva in ostali. 394 oziroma 27,3 % javnih zavodov opravlja javne službe na državni ravni, 1.047 oziroma 72,7 % pa na občinski ravni.

## **1.2 Zakonodajni okvir javnih zavodov**

Dejavnost javnih zavodov je regulirana na različnih ravneh. Pravno regulacijo lahko razvrstimo na tri ravni: prva je najsplošnejša, izhaja iz ustave in ZZ ter pomeni najširši institucionalni okvir. ZZ ureja predvsem ustanovitev zavoda, ime in sedež, dejavnost, opravljanje javnih služb, organe in splošne akte zavoda, organizacijo zavoda, sredstva za delo in odgovornost za obveznosti, vprašanje nadzora in statusnih sprememb, povezovanje zavodov ter prenehanje zavoda. Drugo raven tvorijo področna zakonodaja ter drugi zakoni in pravila. Tretjo raven pa predstavljajo ustanovitveni akti in statuti. Enotnih pravil glede urejanja posameznih vprašanj na posamezni ravni ni, zato so istovrstna vprašanja v nekaterih primerih urejena s področno zakonodajo, drugič z ustanovitvenim aktom, statutom ali s podzakonskimi akti (Kamnar, 1999, str. 59).

Splošna ureditev javnih zavodov sega v reformni čas začetka devetdesetih let in je razumljivo zato tudi v marsičem znamenje tistega prelomnega časa ter plod tedanje ravni znanja in izkušenj s pravno organizacijo javnega sektorja. Poslanstvo takratne ureditve je bilo odpraviti tedaj veljavno samoupravno organizacijo in jo prenesti pod okrilje državne

oziroma javne uprave ter hkrati odpraviti družbeno lastnino in premoženje zavodov prenesti ustanoviteljem, tj. državi in občini (Bohinc & Tičar, 2012, str. 69).

ZZ v vseh teh letih veljavnosti ni doživel nobene bistvene vsebinske spremembe in dopolnitve. Zato je ureditev javnih zavodov dokaj nejasna, številna vprašanja so še vedno odprta in nerešena. Nejasne so predvsem določbe ZZ glede statusno pravnih vprašanj ureditve zavodov ter vprašanja, povezana z njihovo dejavnostjo, financiranjem in premoženjem (Trstenjak, 2003, str. 34).

Že dalj časa se pripravljajo zakonske spremembe, ki bodo korenito spremenile ureditev javnih zavodov in s tem najverjetneje rešile tudi številne dileme. Nov zakon je bil že večkrat v javni obravnavi, vendar še do danes ni bil sprejet.

### **1.3 Financiranje javnih zavodov**

Javni zavodi pridobivajo sredstva za svoje delo (Kamnar, 1999, str. 51):

- od ustanovitelja (osnova za začetek poslovanja zavoda),
- s plačili za storitve (sredstva, ki jih zavod prejema za opravljanje javne službe od financerja ali pa kot neposredno plačilo ali doplačilo k ceni javnih storitev, ki jo plača uporabnik),
- s prodajo blaga in storitev na trgu ter
- iz drugih virov (darila, volila, dotacije, donacije in podobno).

Dejavnosti, ki jih opravljajo javni zavodi, lahko glede na vire financiranja razvrstimo v tri skupine (Zver, 2003, str. 10):

- Dejavnost javne službe, ki je financirana iz javnih virov (obseg dela, cene in vsebina javne službe so določeni v letnem delovnem načrtu oziroma pogodbi z ustanoviteljem).
- Dejavnost javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu oziroma je financirana s plačili iz zasebnih virov (cene in vsebine storitev javne službe določa ustanovitelj, medtem ko obseg dela ni nujno določen).
- Tržna dejavnost, ki ni del javne službe (obseg, cene in vsebino tržne dejavnosti določa zavod sam).

Javni zavodi se financirajo s kombinacijo javnofinančnih in zasebnih virov. Največji vir dohodkov predstavljajo javnofinančni viri, iz katerih se v celoti ali delno financirajo dejavnost javne službe in investicije. Iz zasebnih virov pa se financirata tržna dejavnost in delno dejavnost javne službe.

V praksi pogosto srečamo zmotno prepričanje, da se iz zasebnih virov financira izključno tržna dejavnost. Vendar ni tako, saj se lahko iz zasebnih virov financira tudi dejavnost javne službe. Takšen primer je izredno izobraževanje odraslih po javnoveljavnih programih

srednjega izobraževanja, ki je v okviru srednjega šolstva izenačeno z rednim izobraževanjem. Izredni dijaki imajo isti status kot redni dijaki, zagotavlja se jim enak standard znanja, opraviti morajo iste obveznosti in po uspešno zaključenem izobraževanju pridobijo enako javnoveljavno izobrazbo kot redni dijaki. Edina razlika med njimi je, da rednim dijakom zagotavlja storitve javne službe država iz javnofinančnih sredstev, izredni dijaki pa za storitve javne službe plačajo sami.

Bistvena razlika za ločevanje dejavnosti javne službe, ki se financira iz zasebnih virov, od tržne dejavnosti je v določenosti cene. Cena blaga in storitev javne službe mora biti določena s predpisi, medtem ko cena blaga in storitev tržne dejavnosti zaradi proste konkurence na trgu ne sme biti opredeljena s predpisi.

#### **1.4 Računovodstvo javnih zavodov**

Računovodstvo je temeljna informacijska dejavnost vsakega javnega zavoda, ki spremlja in presoja poslovne dogodke v zavodu. Vsak zavod, ne glede na to, kakšno dejavnost opravlja, ima odgovornost do države, ustanoviteljev, družbe in širše javnosti. Ti subjekti morajo imeti možnost nadzirati, kako javni zavod deluje, kako uporablja sredstva, ki jih ima za svoje delovanje, in če so cilji doseženi optimalno. Posebnosti v računovodstvu javnih zavodov izhajajo iz narave in ciljev opravljanja javne službe.

##### **1.4.1 Zakonske podlage za vodenje računovodstva javnih zavodov**

Računovodstvo javnega zavoda je v Sloveniji urejeno na podlagi določb Zakona o javnih financah (ZJF), Ur. l. RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617, 13/18 in 195/20 – odl. US, Zakona o računovodstvu (ZR), Ur. l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE, in njunih podzakonskih predpisov ter Slovenskih računovodskih standardov (SRS), Ur. l. RS, št. 95/15, 74/16 – popr., 23/17, 57/18 in 81/18, in Pravil skrbnega računovodenja v tistih primerih, ki niso posebej določeni v omenjenih predpisih. Poleg navedenih pravnih podlag računovodje upoštevajo tudi kodeks računovodskih načel. Poznavanje področja javnih financ in proračunskega prava predstavlja ogrodje delovanja računovodstva javnega zavoda.

**ZJF** opredeljuje ključne naloge računovodstva, kot so opravljanje plačil, tekoče urejanje, zajemanje, knjigovodsko evidentiranje in sporočanje podatkov, pripravljane obveznih računovodskih izkazov, izvajanje računovodskega nadzora, izvajanje nadzora nad izpolnjevanjem terjatev in plačevanjem obveznosti ter arhiviranje izvornikov knjigovodskih listin (Čižman, 2021a, str. 5).

ZJF dopolnjujejo naslednji podzakonski akti:

- Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin, Ur. l. RS, št. 204/21 in 153/22,

- Pravilnik o poslovanju sistema enotnega zakladniškega računa države oziroma občine, Ur. l. RS, št. 76/20 in 82/20 – 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, Ur. l. RS, št. 12/01, 10/06, 8/07 in 102/10.

**ZR** je temeljni akt na področju računovodenja za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, kamor uvrščamo tudi javne zavode. Zakon opredeljuje (Čižman, 2021a, str. 5–6):

- ureditev računovodstva pri uporabnikih;
- hierarhijo upoštevanja predpisov;
- vodenje poslovnih knjig, saj je treba za izkazovanje poslovanja poleg glavne knjige voditi blagajniški dnevnik, knjigo opredmetenih osnovnih sredstev ter knjigo terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev;
- obveznost izkazovanja prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov v polnem znesku brez poračunavanja;
- obveznost ločenega izkazovanja prihodkov in odhodkov, pridobljenih oziroma porabljenih za opravljanje javne službe (lahko iz sredstev javnih financ ali iz plačil za opravljanje storitev javne službe), od prihodkov in odhodkov, pridobljenih oziroma porabljenih za izvajanje prodaje blaga in storitev na trgu;
- osnovno opredelitev glede vrednotenja posameznih sredstev oziroma obveznosti do njihovih virov, popisa in usklajevanja ter priprave letnih poročil.

ZR dopolnjujejo naslednji podzakonski akti:

- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14, 100/15, 84/16, 75/17, 82/18, 79/19, 10/21, 203/21 in 158/22,
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, Ur. l. RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12, 100/15, 75/17 in 82/18,
- Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu ZR, Ur. l. RS, št. 108/13,
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, Ur. l. RS, št. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09, 112/09, 58/10, 108/13 in 100/15,
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10, 104/11, 86/16, 80/19 in 153/21.

ZR predpisuje, da osebe javnega prava uredijo svoje računovodenje s pravilnikom o računovodstvu, sicer obstaja tveganje, da notranje kontrole niso vzpostavljene. To pa pomeni

veliko tveganje za nepravilno in nesmotrno poslovanje ter nenamensko uporabo javnih sredstev.

**Pravilnik o računovodstvu** je splošni akt, s katerim javni zavod podrobneje uredi (Čižman, 2021a, str. 6):

- organizacijo in vodenje računovodske službe;
- pooblastila in odgovornosti računovodskih in drugih delavcev;
- knjigovodske listine in poslovne knjige;
- popis sredstev in obveznosti do njihovih virov ter usklajevanje poslovnih knjig;
- sestavljanje računovodskih izkazov in pripravo letnega poročila;
- pripravljane računovodskih predračunov in finančnih načrtov;
- vrednotenje in izkazovanje računovodskih postavk bilance stanja;
- izkazovanje postavk prihodkov in odhodkov;
- računovodsko informiranje in analiziranje;
- notranje kontrole in revidiranje;
- hrambo računovodske dokumentacije;
- finančno poslovanje.

**SRS** so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki opredeljujejo računovodska načela glede zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja in predstavljanja računovodskih informacij ter hrambe računovodske dokumentacije (MP Računovodstvo, 2012).

**Pravila skrbnega računovodenja** dopolnjujejo SRS, a niso njihov sestavni del. Obravnavajo metodiko računovodskega predračunavanja, obračunavanja, knjigovodenja, nadziranja, analiziranja, informiranja in konsolidiranja. Njihova uporaba ni obvezna, je pa priporočljiva predvsem pri notranjem poročanju (Bajuk Mušič, Koželj & Prusnik, 2016).

**Kodeks računovodskih načel** določa, da je treba v računovodstvu upoštevati načela časovne neomejenosti poslovanja, vrednostnega izražanja, dosledne stanovitnosti, previdnosti, upoštevanja nastanka poslovnega dogodka in pomembnosti (MP Računovodstvo, 2012).

#### 1.4.2 Razvrstitev javnih zavodov

Pri opredelitvi računovodstva javnih zavodov sta pomembni razvrstitvi javnih zavodov v **skupino posrednih proračunskih uporabnikov**, ki za svoje delovanje pridobivajo sredstva posredno preko resornih ministrstev ali občinskih uprav iz državnega ali občinskega proračuna in razvrstitev v **skupino določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta**<sup>2</sup>, ki del prihodkov pridobivajo iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ter drugih

---

<sup>2</sup> Je predpisani sistem kontov, ki ga pravne osebe javnega prava uporabljajo za knjiženje.

neproračunskih virov, zato morajo v skladu z računovodskimi standardi voditi poslovne knjige po načelu nastanka poslovnega dogodka in evidenčno po načelu denarnega toka.

Načelo nastanka poslovnega dogodka pomeni, da se prihodek oziroma odhodek v poslovnih knjigah prizna, ko je izpolnjen pogoj nastanka poslovnega dogodka, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov (na primer izstavimo račun kupcu, prejmemo račun dobavitelja, zabeležimo plačo v zasluženem obdobju itd.). Ob pravilni uporabi načela nastanka poslovnega dogodka nam je omogočeno, da združimo vse informacije o prihodkih in odhodkih za obračunsko obdobje brez izkrivljanja in zamud, ki jih povzročijo denarni tokovi, ki izhajajo iz tega obračunskega obdobja.

Načelo denarnega toka pa pomeni, da se prihodek oziroma odhodek prizna, ko je poleg pogoja nastanka poslovnega dogodka izpolnjen tudi pogoj prejema ali izplačila denarja (na primer kupec plača račun, dobavitelju plačamo račun, zaposlenemu izplačamo plačo itd.).

#### 1.4.3 Letna poročila javnih zavodov

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava določa, da so javni zavodi kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta zavezanci za sestavitev letnega poročila, ki je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila.

**Računovodsko poročilo** javnih zavodov sestavljajo:

- bilanca stanja, s prilogama stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb in posojil;
- izkaz prihodkov in odhodkov;
- izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti;
- izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, s prilogama izkaz računa finančnih terjatev in naložb ter izkaz računa financiranja;
- pisne računovodske informacije v obliki pojasnil k računovodskim izkazom, v katerih javni zavodi razkrijejo sodila za razporejanje odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost, poslovni izid ter druge računovodske informacije, določene v 26. členu Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

**Poslovno poročilo** prikazuje predvsem dosežke pri poslovanju ter uresničevanje finančnih in drugih načrtov, pa tudi težave pri poslovanju v proučevanem obdobju, ki so vplivale na poslovni izid, ter spremembo sredstev in obveznosti. Njegova vsebina mora biti prilagojena področju, na katerem javni zavod deluje. Sestavni del poslovnega poročila je poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, katerega vsebina je določena v 16. členu Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila



o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Čižman, 2021a, str. 34).

Javni zavodi morajo letno poročilo za preteklo leto do 28. februarja tekočega leta predložiti Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, ki je pooblaščenca za obdelovanje in objavljane podatkov, ter resornemu ministrstvu, katerega ustanovitelj je država. Čeprav v predpisih ni nikjer neposredno določeno, se letno poročilo običajno posreduje tudi financierju, ko ustanovitelj in financier nista ena in ista oseba. Tako je na primer na področju dejavnosti vzgoje in izobraževanja, kjer so ustanovitelji osnovnih šol lokalne skupnosti, izvajanje dejavnosti osnovnošolskega izobraževanja pa se v celoti financira iz sredstev državnega proračuna.

#### 1.4.4 Program dela, finančni in kadrovski načrt

Javni zavodi morajo v skladu s 26. členom ZJF pripraviti predlog finančnega načrta in ga predložiti pristojnemu ministrstvu. Javni zavod prejme od pristojnega ministrstva navodila in izhodišča za pripravo programa dela ter finančnega in kadrovskega načrta. Od dneva posredovanja navodil in izhodišč začne javnim zavodom teči 45-dnevni rok za njihovo posredovanje v soglasje ministrstvu. V finančnem načrtu so prikazani načrtovani prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki za prihodnje koledarsko leto, ločeno iz naslova opravljanja dejavnosti javne službe ter iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Finančni načrt mora biti usklajen s programom dela javnega zavoda. Ker doseganje ciljev opravičuje porabo proračunskih sredstev, morajo javni zavodi v programu dela jasno določiti cilje in z njimi povezane rezultate ter kazalnike, ki bodo merljivi in bodo dokazovali doseganje ciljev. Pri tem je treba posvetiti pozornost tudi načelu učinkovitosti in gospodarnosti pri porabi proračunskih sredstev (Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport, 2021, str. 3). Ob sprejetju finančnega načrta in programa dela mora javni zavod sprejeti tudi kadrovski načrt, v katerem prikaže načrtovano in ocenjeno število javnih uslužbencev ter iz katerih virov bodo financirani.

Javni zavod mora pripraviti poročilo o doseženih ciljih in rezultatih v preteklem letu do 28. februarja tekočega leta in ga predložiti pristojnemu ministrstvu. V njem poroča, kako je bil uspešen pri realizaciji programa dela ter finančnega in kadrovskega načrta.

#### 1.4.5 Javna služba in tržna dejavnost v javnih zavodih

Javni zavodi se ustanovijo za opravljanje javne službe, pri čemer cilj poslovanja ni pridobivanje dobička. Lahko pa opravljajo tudi tržno dejavnost zaradi dopolnitve dejavnosti javne službe in zaradi pridobivanja dodatnih prihodkov, ki se lahko porabijo za financiranje javne službe. Opravljanje tržne dejavnosti je smiselno le, če javni zavodi pri opravljanju te zagotovijo najmanj pokritje vseh odhodkov oziroma ustvarijo pozitiven poslovni izid.

Osnovni cilj javnih zavodov je z danimi sredstvi zagotoviti kar največji obseg dobrin javne službe, zato opravljanje tržne dejavnosti ne sme vplivati na zagotavljanje dobrin dejavnosti javne službe.

Z ločenim spremljanjem in izkazovanjem sredstev je treba zagotoviti namensko porabo sredstev, namenjenih opravljanju dejavnosti javne službe, ustrezno oblikovanje cen blaga in storitev na trgu, kar prepreči prevelitev odhodkov tržne dejavnosti v breme dejavnosti javne službe, določitev pravičnega obsega sredstev za izplačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, pravičen obračun in plačilo davka od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti ter omejevanje nelojalne konkurence (Računsko sodišče, 2021, str. 64).

Dejstvo je, da imata dejavnost javne službe in tržna dejavnost v javnih zavodih nasprotujoče si cilje in tržna dejavnost povzroča dvojno življenje javnih zavodov. Javni zavodi na eni strani izkoriščajo ugodnosti nepridobitnih organizacij z vidika državnega in občinskega financiranja, po drugi strani pa prednosti pridobitnih organizacij z ustvarjanjem dobička na trgu. Ta dvojnost pa ne škoduje le državi, temveč tudi trgu. Državi zato, ker prihaja do nepravilne razdelitve proračunskih sredstev, ki se pogosto porabijo tudi za profitne namene. Pri prodaji blaga in storitev na trgu lahko javni zavod ponudi nižjo ceno in ima ugodnejši položaj na trgu (Zver, 2003, str. 10).

#### 1.4.6 Ločevanje prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti

Javni zavodi so pri računovodskem izkazovanju prihodkov dolžni upoštevati določbe 17. člena ZR in v poslovnih knjigah izkazati prihodke po vrstah in namenih iz opravljanja javne službe, iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ter drugih virov. V ustanovnem aktu javnega zavoda mora biti jasno zapisano, katera je njegova temeljna dejavnost in katera tržna dejavnost.

Pri delitvi prihodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost je treba upoštevati naslednja pravila (Čižman, 2021b, str. 22):

- poslovne prihodke je treba razdeliti na podlagi sodila resornega ministrstva (če ga ni, ga mora zavod določiti sam);
- finančni prihodki (zamudne in pogodbene obresti, prihodki od prevrednotenja in prodaje finančnih naložb ter drugi) spadajo v dejavnost javne službe, razen tistih, za katere je iz knjigovodskih listin mogoče ugotoviti, da se nanašajo na tržno dejavnost;
- drugi prihodki in prevrednotovalni poslovni prihodki spadajo v dejavnost javne službe, razen tistih, za katere se iz knjigovodskih listin ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost;
- vse donacije spadajo v dejavnost javne službe.

Ločevanje prihodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost ni skladno z opredelitvijo pridobitne in nepridobitne dejavnosti za potrebe davka od dohodkov pravnih oseb in z obdavčitvijo za potrebe davka na dodano vrednost. V ta namen morajo javni zavodi poleg ločenega izkazovanja prihodkov za potrebe sestavljanja računovodskih izkazov zagotavljati tudi ločeno evidentiranje prihodkov za davčne potrebe.

Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja posamezne dejavnosti javnega zavoda je bistvenega pomena dosledno razmejevanje odhodkov. Nekateri odhodki se lahko že na podlagi knjigovodskih listin neposredno pripišejo posamezni vrsti dejavnosti, ostali odhodki se razporedijo na podlagi sodil oziroma ključev. Sodila morajo veljati daljše obdobje ter biti vsebinsko in strokovno utemeljena in povezana z aktivnostmi, ki se pri izvajanju dejavnosti pojavijo. Ključ pri posameznem sodilu pa se lahko spreminja, na primer iz meseca v mesec, po sezonah, glede na šolsko leto in podobno.

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava v 23. členu določa, da se podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotavljajo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Če ni ustreznjše sodila, se kot sodilo lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti.

Pri delitvi odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost je treba upoštevati še nekatera pravila (Čižman, 2021b, str. 22):

- kljub temu da se v izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka investicijski odhodki pojavijo le med prihodki dejavnosti javne službe, se stroški amortizacije na podlagi sprejetega sodila razdelijo in izkažejo posebej za dejavnost javne službe in posebej za tržno dejavnost;
- finančne odhodke (zamudne in pogodbene obresti, prevrednotovalne finančne odhodke) je treba deliti na podlagi dejanskih podatkov, dokumentiranih s knjigovodskimi listinami;
- drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki se pri tržni dejavnosti pojavijo le izjemoma.

#### 1.4.7 Poslovni izid javnih zavodov

Poslovni izid javnega zavoda predstavlja razliko med prihodki in odhodki, doseženimi v obračunskem obdobju. Pozitivna razlika je presežek prihodkov nad odhodki, negativna pa presežek odhodkov nad prihodki.

Javni zavodi izkazujejo poslovni izid v treh ločenih računovodskih izkazih, in sicer v izkazu prihodkov in odhodkov po načelu nastanka poslovnega dogodka, v izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti ter v izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. Poraba presežka prihodkov nad odhodki in kritje presežka odhodkov nad prihodki morata biti v skladu s predpisi in odločitvami pristojnih organov. Zavod lahko uporabi

presežek prihodkov nad odhodki za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni z aktom o ustanovitvi drugače določeno. Torej je akt o ustanovitvi tisti predpis, v katerem mora javni zavod opredeliti, za katere namene se presežek prihodkov nad odhodki porablja.

Ugotovljeni presežek prihodkov nad odhodki se najprej porabi za kritje morebitnega presežka odhodkov nad prihodki iz preteklih let in šele preostanek se lahko razporedi za namene v skladu z ustanovitvenim aktom. Seveda pa je to odvisno tudi od tega, ali ustanovitelj že pred sprejetjem letnega poročila zagotovi sredstva za pokrivanje presežka odhodkov nad prihodki iz preteklih let. Ustanovitelj je odgovoren za delovanje javnega zavoda, zato mora nadzirati njegovo poslovanje in ukrepati v primeru nenamenske ali prevelike porabe sredstev.

Javni zavodi morajo pri porabi presežka prihodkov nad odhodki upoštevati fiskalno pravilo, kot ga opredeljuje 9.i člen ZJF in določa, da javni zavodi izračunavajo presežke po denarnem toku in jih zmanjšajo za neplačane obveznosti, neporabljena namenska sredstva, ki so namenjena za financiranje izdatkov v prihodnjem obdobju in so evidentirana na kontih časovnih razmejitev, ter neporabljena sredstva za investicije. Če javni zavod ugotovi presežek odhodkov nad prihodki po načelu denarnega toka, ne izračunava presežka po fiskalnem pravilu.

#### 1.4.8 Premoženje javnih zavodov ter sredstva v upravljanju in v lasti

Država ali občina kot ustanovitelj javnega zavoda zagotavlja pogoje in sredstva za njegovo delovanje. Torej javni zavod kot pravna oseba nima lastnega premoženja, s katerim bi odgovorno gospodaril, temveč zgolj upravlja premoženje, ki je last ustanovitelja. Edini javni zavod, ki je lastnik premoženja, ki ga upravlja, je univerza. Javni zavod ni lastnik premoženja ne glede na to, ali je premoženje ustvarjeno iz javnih sredstev ali s prodajo blaga in storitev na trgu.

Premoženje javnih zavodov urejajo ZJF, ki ureja upravljanje in razpolaganje s finančnim premoženjem zavodov, Zakon o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti (ZSPDSLS-1), Ur. l. RS, št. 11/18 in 79/18, ki ureja ravnanje s stvarnim premoženjem, in ZZ, ki določa, da javni zavod upravlja premoženje. Premoženje javnih zavodov je lahko v obliki finančnega ali stvarnega premoženja. Finančno premoženje sestavljajo denarna sredstva, terjatve in finančne naložbe, medtem ko stvarno premoženje predstavljajo premičnine in nepremičnine.

Javni zavodi morajo poleg letnih poročil pripraviti tudi premoženjsko bilanco. Premoženjska bilanca je edini računovodski izkaz, ki prikazuje premoženje države in občine skupaj po stanju na dan 31. decembra tekočega leta, pri čemer se medsebojne terjatve in obveznosti konsolidirajo.

V poslovnih knjigah se stvarno premoženje javnega zavoda izkazuje kot obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje oziroma sklad premoženja, v lasti. Obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, sestavljajo:

- obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva,
- obveznosti za dolgoročne finančne naložbe,
- presežek prihodkov nad odhodki in
- presežek odhodkov nad prihodki.

Obveznosti za sredstva v upravljanju povečujejo nabave opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, prejemi denarnih sredstev in prerazporeditve sredstev iz presežka prihodkov nad odhodki za pridobitve teh sredstev. Zmanjšujejo pa jih popravki in odpisi nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ki se pokrivajo v breme te obveznosti.

Javni zavodi morajo najmanj enkrat letno s popisom uskladiti poslovne knjige z dejanskim stanjem sredstev in obveznosti do njihovih virov. Praviloma javni zavodi popis opravijo na koncu leta ali čim bližje koncu poslovnega leta. Usklajevanje računovodskih podatkov je pomembno, saj se s tem izboljšata verodostojnost in kakovost letnih poročil, kot tudi premoženjska bilanca. Ob koncu poslovnega leta morajo javni zavodi uskladiti obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, tudi z ustanoviteljem. V skladu s 37. členom ZR morajo usklajevanje opraviti do 3. februarja, in sicer po stanju na zadnji dan predhodnega leta.

#### 1.4.9 Amortizacija osnovnih sredstev

Osnovna sredstva z uporabo trošimo, s tem pa nastaja strošek, ki ga imenujemo amortizacija. Amortizacija predstavlja obrabo oziroma potrošnjo osnovnega sredstva in zmanjšuje njegovo nabavno vrednost. Po SRS so predmet amortizacije amortizljiva dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo v obdobju, daljšem od enega poslovnega leta, imajo omejeno dobo koristnosti ter so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov. Amortizacijo je treba obračunati ne glede na to, ali so sredstva pridobljena v upravljanje, v last, kupljena ali pridobljena na podlagi pogodbe o finančnem najemu ali pa prejeta brezplačno. Izjeme so zemljišča in druga naravna bogastva, opredmetena osnovna sredstva v gradnji in pridobivanju, osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena ter opredmetena osnovna sredstva v stečajnem ali likvidacijskem postopku (SRS).

Javni zavodi morajo obračunati amortizacijo v skladu z ZR, Pravilnikom o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev se

začne obračunavati od prvega dne naslednjega meseca po tistem, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo.

Oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev za znesek amortizacije imenujemo redni odpis sredstev. Javni zavodi osnovna sredstva redno odpisujejo posamično z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja. Posebnost je drobní inventar, ki se odpiše enkratno v celoti ob nabavi. Vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti se amortizirajo v dobi pravne pravice. Javni zavodi obračunavajo amortizacijo toliko časa, dokler se v celoti ne nadomesti vrednost, ki je osnova zanjo. Obračunavajo jo tudi, če neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ne uporabljajo več ali če so izločena iz uporabe, dokler niso v celoti amortizirana. Prenehajo jo obračunavati, ko tovrstna sredstva opredelijo kot nekratkoročna sredstva za prodajo ali ko odpravijo njihovo priznanje, odvisno od tega, kaj se zgodi prej. Ko je znesek nabavne vrednosti neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev enak njihovi odpisani vrednosti, se amortizacija ne obračunava več, čeprav se sredstva še naprej uporabljajo za opravljanje dejavnosti (Čižman, 2019, str. 16).

Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev v 10. členu določa, da se stroški amortizacije pokrivajo v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če iz sredstev javnih financ ne pridobijo denarnih sredstev za kritje stroškov amortizacije. Vsakoletni stroški amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih iz donacij, se nadomestijo v breme dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, oblikovanih iz naslova donacij.

Javni zavod lahko v izkazu poslovnega izida izkazuje le toliko stroškov amortizacije, kolikor je priznane v cenah blaga in storitev, s prodajo katerih so bili ustvarjeni prihodki. To pa nakazuje, da morajo javni zavodi dobro poznati kalkulacijo cen storitev, ki jih ponujajo kot dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti. Stroški amortizacije ne morejo in ne smejo biti razlog za izkazovanje negativnega poslovnega izida v računovodskih izkazih.

#### 1.4.10 Davčni položaj javnih zavodov

Javni zavodi so pri izvajanju storitev javne službe oproščeni plačila davkov po Zakonu o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19, 72/19, 196/21 – ZDOsk, 3/22 in 29/22 – ZUOPDCE, in Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17, 79/18, 66/19, 172/21 in 105/22 – ZZNŠPP. Kadar pa na trgu izvajajo tržno dejavnost, pa poslujejo po enakih pravilih, kot veljajo za gospodarske subjekte.

Javni zavod, ki je identificiran za namene davka na dodano vrednost je upravičen, da svojo davčno obveznost zmanjša za odbitni delež davka na dodano vrednost. Pravico do odbitka davka na dodano vrednost pa ima javni zavod le za nabavo blaga in storitev, ki jih uporabi za namene svojih obdavčenih transakcij in zakonsko točno določenih oproščenih transakcij. V skladu s 105. členom Pravilnika o izvajanju ZDDV-1, Ur. l. RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, 45/16, 86/16, 50/17, 84/18, 77/19, 58/21, 205/21, 16/22 in 82/22, ima javni zavod tri možnosti. To so računanje odbitnega davka na dodano vrednost po dejanskih podatkih pri vsaki dejavnosti, ki jo opravlja, ali računanje enega odbitnega deleža za vso dejavnost ali računanje več odbitnih deležev po področjih dejavnosti.

Posebnost obračuna davka od dohodka pravnih oseb pri javnih zavodih je v tem, da v davčno osnovo ne všttevajo vseh prihodkov in priznanih odhodkov, ampak določen del teh že pred tem izvzamejo iz obračuna. V davčno osnovo spadajo le pridobitni prihodki in z njimi pripadajoči odhodki. Ali je dejavnost pridobitna ali ne, presoja javni zavod, upoštevajoč Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Ur. l. RS, št. 109/07, 68/09 in 137/21, in v odvisnosti od tega, kako so prihodki za financiranje dejavnosti, za katero je ustanovljen, ustvarjeni: ali s prodajo proizvodov in storitev ali pa drugače, na primer s pridobitvijo namenskih sredstev. Če je to doseganje prihodkov na trgu oziroma na podlagi prodaje proizvodov in storitev, je to v vsakem primeru opravljanje pridobitne dejavnosti. Za dohodke iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, kadar se izvzamejo iz davčne osnove, pa veljajo namenska sredstva, ki so pridobljena iz različnih virov za namene in naloge, za katere je javni zavod ustanovljen, in ne pomenijo nadomestila za določene proizvode in opravljene storitve oziroma ugodnosti (na primer dotacije in druga namenska sredstva, prejeta iz proračuna ali drugih javnih sredstev, donacije, drugi prostovoljni prispevki pravnih in fizičnih oseb, članarine). Izpolnjevanje pogojev za uveljavljanje oprostitve plačila davka za javne zavode, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, je treba ugotavljati v vsakem konkretnem primeru posebej (Davčna uprava Republike Slovenije, 2005).

## **2 STROŠKI IN OBLIKOVANJE PRODAJNE CENE BLAGA IN STORITEV TRŽNE DEJAVNOSTI V JAVNIH ZAVODIH**

### **2.1 Stroški**

Cilj vsakega poslovnega procesa je ustvarjanje poslovnih učinkov, tj. proizvodov ali storitev, in njihova prodaja ob primernem poslovnem izidu. Za obstoj poslovnega procesa pa so potrebne njegove prvine: delovna sredstva, predmeti dela, storitve in delo. Zaradi nastopanja pri poslovnem procesu se te prvine trošijo. Cenovni izraženi potroški prvin poslovnega procesa so stroški (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 5–6).

Pomembno je, da pojem stroškov razlikujemo od pojma potroškov, odhodkov in izdatkov. Odhodki so stroški, ki bremenijo poslovni izid v obdobju. Poleg tega so odhodki tudi izdatki,

ki nastanejo neodvisno od stroškov. Strošek je obračunska kategorija in izpričuje vrednost prvin, porabljenih ali obrabljenih v poslovnem procesu. Lahko je istočasno izdatek ali pa tudi ne. Izdatek pomeni zmanjšanje denarnih sredstev in lahko nastane neodvisno od stroška (Koletnik, 2004, str. 91).

### 2.1.1 Vrste stroškov

Za razporejanje stroškov je treba poznati več vidikov oziroma vrst stroškov. Tako poznamo stroške glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo, možnost njihovega pripisovanja posameznim stroškovnim nosilcem, obdobje njihovega nastanka, način odzivanja na spremembe v obsegu poslovanja, vrednotenje posameznih stroškovnih komponent in nekatere druge vrste stroškov, pomembne za proces odločanja. Spremljanje stroškov ima dva namena, in sicer zbiranje stroškov po izbrani klasifikaciji v kategorije, ki so podlaga za razporejanje stroškov na dejavnosti, in razporejanje stroškov na končne stroškovne nosilce.

#### 2.1.1.1 Stroški glede na prvine poslovnega procesa

Delitev stroškov glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo, vodi do tako imenovanih naravnih vrst stroškov, med katere uvrščamo (Tekavčič, 1997, str. 19):

- stroške amortizacije (delovnih sredstev),
- stroške materiala (predmetov dela),
- stroške storitev in
- stroške dela (zaposlenih).

Ta razvrstitev je primerna predvsem z vidika zunanjega poročanja (pri izdelavi računovodskih izkazov), medtem ko z vidika ugotavljanja in analize stroškov posameznega poslovnega procesa nima tolikšne uporabne vrednosti.

#### 2.1.1.2 Stroški glede na pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem

Delitev stroškov glede na njihovo pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem<sup>3</sup> je ena najpomembnejših delitev z vidika računovodskih informacij za poslovno odločanje (Tekavčič, 1997, str. 20). Poslovodstvo tako podjetja kot tudi javnega zavoda za svoje odločitve potrebuje podatke o stroških posameznih proizvodov, ki jih proizvaja, oziroma o stroških storitev, ki jih opravlja. Po tem kriteriju delimo stroške na neposredne in posredne stroške stroškovnega nosilca.

---

<sup>3</sup> Stroškovni nosilec je določen segment podjetja (na primer proizvod, proizvodna linija, obrat ali kako drugače opredeljen del poslovnega procesa), za katerega ugotavljamo stroške.



Neposredni (direktni) stroški so tisti, ki jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo na posamezni stroškovni nosilec. Posredni (indirektni, splošni) stroški so tisti, ki so skupni več stroškovnim nosilcem in jih moramo na posamezne stroškovne nosilce razporediti na podlagi kalkulacije. Napačno razporejanje posrednih stroškov je pogosto razlog za napačne poslovne odločitve.

#### *2.1.1.3 Stroški glede na obdobje nastanka*

Stroške glede na obdobje nastanka delimo na uresničene (obračunske) in načrtovane (predračunske) stroške. Uresničeni stroški se nanašajo na doseženi obseg poslovanja, so prikazani v knjigovodskih evidencah in so podlaga za presojanje dosežene uspešnosti poslovanja v določenem obdobju poslovanja. Načrtovani stroški se nanašajo na prihodnje obdobje in imajo odločilno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev (Tekavčič, 1997, str. 25). SRS zahtevajo enako metodiko pri predračunskem in obračunskem zajemanju stroškov. Ta delitev je pomembna predvsem za nadziranje kot odločevalno funkcijo.

#### *2.1.1.4 Stroški glede na odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja*

»Kolikšna bo sprememba poslovnega izida, če se bo spremenil obseg poslovanja?« Odgovor na to vprašanje je ključnega pomena pri načrtovanju in nadziranju poslovanja. Pri spreminjanju obsega poslovanja se stroški obnašajo različno. Spreminjanje obsega poslovanja na nekatere stroške sploh ne vpliva. Tem stroškom pravimo stalni (fiksni stroški). Nekatere vrste stroškov pa so povsem odvisne od obsega poslovanja. Gre za spremenljive (variabilne) stroške. Stalne in spremenljive stroške lahko še podrobneje členimo (Ivankovič & Jerman, 2013, str. 30):

- Stalni stroški:
  - Neomejeno stalni stroški: neodvisni od obsega poslovanja. Na količinsko enoto poslovnega učinka so ti stroški obratno sorazmerni z obsegom poslovanja, kar pomeni, da z naraščanjem obsega poslovanja na količinsko enoto padajo in obratno. Primer takih stroškov so amortizacija, stroški najemnin poslovnega prostora, zavarovalnih premij in podobno.
  - Omejeno stalni stroški: v določenih mejah so neodvisni od obsega poslovanja. Te meje so enake obsegu poslovanja, ki ga je mogoče doseči s polnim izkoristkom obstoječih zmogljivosti. Če se obseg poslovanja poveča čez mejo, ki jo dopuščajo obstoječe zmogljivosti, se ti stroški sunkovito povečajo. Na primer povečanje obsega prodaje je v nekem trenutku možno doseči le z odprtjem novih prodajnih površin, z uvedbo nove tehnologije in podobno.
- Spremenljivi stroški:
  - Sorazmerni spremenljivi stroški: v skupnem znesku se gibljejo sorazmerno z obsegom poslovanja. Na količinsko enoto poslovnega učinka so vedno enaki. Na

primer, če se število gostov v hotelu poveča, se tudi število zajtrkov, ki jih pripravljajo v kuhinji, poveča.

- Napredujoči spremenljivi stroški: v skupnem znesku naraščajo hitreje od obsega poslovanja. Ti stroški se povečujejo tudi na količinsko enoto poslovnega učinka. Primer takih stroškov je plača nadur zaposlenih.
- Nazadujoči spremenljivi stroški: v skupnem znesku naraščajo počasneje od obsega poslovanja. Ti stroški padajo tudi na količinsko enoto poslovnega učinka. Primer takih stroškov so stroški razvoja in reklame.

Poleg stalnih in spremenljivih stroškov obstajajo še mešani stroški, ki predstavljajo večino vseh stroškov poslovanja in so sestavljeni iz stalnega in spremenljivega dela.

#### *2.1.1.5 Stroški glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent*

Stroške glede na vrednotenje posameznih časovnih komponent delimo na dejanske, ocenjene in standardne stroške. Ta delitev je izjemno pomembna pri analizi odmikov uresničenih stroškov od načrtovanih stroškov.

Dejanski stroški so stroški, ki se v danem znesku v proučevanem obdobju resnično pojavijo in predstavljajo zmnožek potroškov prvin poslovnega procesa in njihovih cen. Ocenjeni stroški so stroški, ki jih lahko pričakujemo glede na povprečne dejanske stroške v preteklem obdobju in glede na razmere v prihodnosti. Standardni stroški so stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni in so cilj, ki ga želimo doseči. Ločimo (Turk, Kavčič & Koželj, 2003, str. 75):

- temeljne standardne stroške (postavljeni so za daljše časovno obdobje, ne upoštevajo okoliščin poslovanja obračunskega obdobja);
- tekoče standardne stroške (postavljeni so v skladu z okoliščinami poslovanja obračunskega obdobja);
- idealne standardne stroške (postavljeni so na podlagi idealnih okoliščin in ne upoštevajo negativnih pojavov, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju);
- realne standardne stroške (so objektivni in upoštevajo tako morebitne pričakovane negativne pojave kot tudi ugodnosti);
- normalne standardne stroške (postavljeni so na podlagi normalnih okoliščin, tj. okoliščin iz preteklosti, z manjšimi spremembami).

#### *2.1.1.6 Druge vrste stroškov, pomembne za proces odločanja*

Stroške glede na izvor z vidika obravnavane poslovne enote delimo na izvirne stroške in izvedene (izpeljane) stroške. Izvirni stroški so posledica sodelovanja z zunanjim okoljem. Izpeljani stroški so posledica sodelovanja z drugo poslovno enoto.

Po vidiku vplivanja na poslovno odločitev ločimo odločujoče stroške in neodločujoče stroške. Prvi vplivajo na poslovno odločitev, saj se spreminjajo, če sprejmemo neko odločitev. Drugi pa se s sprejemom odločitve ne spreminjajo, zato na poslovno odločitev ne vplivajo.

Po vidiku odgovornosti za nastale stroške ločimo obvladljive stroške in neobvladljive stroške. Obvladljivi stroški so v pristojnosti vodje enote, ki s svojimi odločitvami vpliva na njihovo velikost. Neobvladljivi stroški pa niso v prisotnosti vodje, čeprav se nanašajo na enoto, ki jo vodi.

Oportunitetni (okoliški) stroški predstavljajo vrednost alternative, ki se ji odrečemo takrat, ko se odločimo za določeno možnost. So izgubljeni prispevek za kritje, ki ga podjetje ni pridobilo zaradi nerealiziranih prihodkov in spremenljivih stroškov. Zanje je značilno, da niso prikazani v knjigovodskih evidencah.

### 2.1.2 Razvrščanje stroškov po dejavnostih, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

V javnih zavodih je treba spremljati najmanj dve dejavnosti za zunanje poročanje, tj. dejavnost javne službe in tržno dejavnost. Zato mora vodstvo javnega zavoda zelo dobro poznati delovanje dejavnosti, njihovo medsebojno povezanost ter namen postavitve sistema spremljanja stroškov. Oblikovanje dejavnosti v organizacijskem in vsebinskem smislu je zato najpomembnejši del odločitve o spremljanju stroškov po dejavnostih (Čižman, 2011, str. 9).

Stroške je vedno mogoče povezovati z mesti, na katerih so nastali, zato lahko govorimo o stroškovnih mestih. Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota, na kateri in v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 117). Število stroškovnih mest v javnem zavodu je odvisno od (Turk, Kavčič & Koželj, 2003, str. 212):

- velikosti javnega zavoda,
- organizacijskega načrta,
- posebnosti ustvarjanja poslovnih učinkov,
- uporabljene metode obračunavanja stroškov po poslovnih učinkih,
- oblik kontroliranja poslovanja.

Vsa stroškovna mesta pa nimajo enakega pomena, zato jih lahko razčlenimo na (Turk, Kavčič & Koželj, 2003, str. 213):

- temeljna stroškovna mesta: namenjena so zbiranju neposrednih stroškov;

- splošna stroškovna mesta: namenjena so zbiranju posrednih stroškov, ki se kasneje s ključi oziroma s koeficientom dodatka splošnih stroškov razdelijo na temeljna stroškovna mesta.

Stroškovna mesta lahko prav tako delimo na (Koletnik, 2004, str. 188):

- proizvodjalna stroškovna mesta: namenjena so zbiranju proizvodjalnih stroškov glavne, stranske in pomožne dejavnosti, za katere je javni zavod registriran;
- neproizvodjalna stroškovna mesta: namenjena so zbiranju neproizvodjalnih stroškov, torej stroškov nabave, prodaje, financiranja in upravljanja.

Dejstvo je, da v javnih zavodih ne moremo govoriti o klasičnih poslovnih funkcijah, kljub temu pa lahko v njih zasledimo vse funkcije – od kadrovske, vzdrževanja objektov in opreme, nabave materiala in storitev do prodaje blaga in storitev za uporabnike ter nenazadnje financiranje dejavnosti, čeprav iz omejenih sredstev proračuna. Glede na poslovne učinke lahko tudi v javnih zavodih razčlenimo posamezne dejavnosti na stroškovna mesta temeljne dejavnosti (na primer vzgoja in izobraževanje), stroškovna mesta stranske in pomožne dejavnosti (na primer založništvo in knjižničarstvo), ki imajo lahko svoj poslovni učinek ali so le podpora temeljni dejavnosti, ter stroškovna mesta splošne dejavnosti (na primer tajništvo, računovodstvo, kadrovska služba) kot splošna stroškovna mesta, kjer se zbirajo stroški, ki jih moramo razporediti na temeljna stroškovna mesta, kjer nastajajo poslovni učinki. Torej so splošna stroškovna mesta le začasna, saj bodo vsi njihovi stroški razporejeni na temeljna stroškovna mesta ali tudi na stranska in pomožna stroškovna mesta, če ustvarjajo svoje poslovne učinke (Čižman, 2011, str. 9–10).

Opredelitev stroškovnega nosilca pa zahteva poznavanje namena razporejanja stroškov. Stroškovni nosilec je le tehnično ime za namen, za katerega se stroški ugotavljajo. Ugotavljanje stroškov po stroškovnih nosilcih, najpogosteje vključuje dva procesa, to sta zbiranje stroškov po naravnih vrstah in razporejanje stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 86). Pri javnih zavodih ima stroškovni nosilec predvsem pomen dejavnosti. Prav dejavnosti so tisti stroškovni nosilci, na katere se razporejajo splošni stroški. Stroški končnega poslovnega učinka so v tem primeru informacija, izvedena iz stroškov dejavnosti. Torej javni zavodi s pomočjo različnih metod kalkulacij najprej ugotavljajo stroške in odhodke dejavnosti, nato pa ugotavljajo stroške in odhodke posameznih poslovnih učinkov teh dejavnosti (Čižman, 2011, str. 10).

### 2.1.3 Sodobni koncepti za obvladovanje stroškov

Eno najbolj kritičnih področij v dinamičnem poslovnem okolju je zagotovo obvladovanje stroškov. Organizacije, ki so najbolj napredovale na tem področju, opuščajo tradicionalne pristope obvladovanja stroškov (delitvena kalkulacija, kalkulacija z dodatki), ki v zaostrenih razmerah poslovanja ne dajejo več potrebnih informacij za sprejemanje kakovostnih poslovnih odločitev, in v svoje poslovanje uvajajo sodobna managerska orodja za

obvladovanje stroškov (koncept ciljnih stroškov, koncept spremljanja stroškov na podlagi aktivnosti, primerjalno presojanje, koncept stalnih izboljšav itd.). Gre za orodja, ki so povezana z obvladovanjem stroškov in temeljijo na obvladovanju aktivnosti, ki so sestavni del procesov v organizaciji. Koncept spremljanja stroškov na podlagi aktivnosti (ABC metoda spremljanja stroškov) je predvsem značilen za podjetja v zasebnem sektorju. Zanje značilna načela in pristopi se tudi vedno bolj pojavljajo v organizacijah javnega sektorja. Slednje se v zadnjih letih zaradi zaostrenih razmer poslovanja in sprememb v okolju obnašajo ekonomsko učinkovito ter iščejo ravnotežje med razpoložljivimi sredstvi in potrebami po raznovrstnih storitvah (Tekavčič & Peljhan, 2004, str. 31–32).

### *2.1.3.1 Spremljanje stroškov na podlagi aktivnosti*

Kot eden od možnih odgovorov na slabosti klasičnih delitvenih kalkulacij se je v 90. letih prejšnjega stoletja v Združenih državah Amerike uveljavila metoda spremljanja stroškov na podlagi aktivnosti – skrajšano ABC metoda (angl. activity-based costing). Obračunavanje stroškov na podlagi aktivnosti temelji na predpostavki, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, temveč posamezne aktivnosti, s katerimi se ustvarjajo proizvodi in storitve. Zaradi izvajanja posameznih aktivnosti se trošijo prvine poslovnega procesa in zato posledično nastajajo stroški aktivnosti, ki se pojavljajo zaradi ustvarjanja proizvodov. Proizvodi ali storitve so torej le porabniki oziroma povzročitelji teh aktivnosti (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 131).

Uvajanje ABC metode spremljanja stroškov naj bi pripomoglo k posredovanju pravočasnih in natančnih informacij ter na ta način olajšalo nadziranje stroškov, merjenje in povečanje produktivnosti dela ter izboljšalo poslovni proces v spreminjajočih se pogojih dela. Metoda naj bi podjetjem oziroma organizacijam javnega sektorja pokazala (Ivankovič & Jerman, 2013, str. 155):

- katere proizvode ali storitve promovirati;
- kakšne morajo biti prodajne cene;
- kateri kupci omogočajo dobiček in zakaj;
- kako je potrebno meriti dosežke;
- katere distribucijske kanale uporabljati.

Turney (1996, str. 95) navaja dve dimenziji spremljanja stroškov na podlagi aktivnosti, to sta stroškovni in procesni vidik. Stroškovni vidik prikazuje splošni potek stroškov. Priskrbi informacije o prvinah poslovnega procesa, aktivnostih (katere aktivnosti potrošijo največ prvin poslovnega procesa, katere vrste prvin poslovnega procesa so potrebne za posamezno aktivnost, kje so priložnosti za znižanje stroškov) in stroškovnih nosilcih. Osnovna predpostavka tega pogleda je, da stroškovni nosilec ustvari potrebo po aktivnostih, le-te pa ustvarijo potrebo po prvinah poslovnega procesa. Pri procesnem vidiku se poslovodstvo sprašuje, zakaj so stroški nastali in kako uspešno so to porabo virov izkoristile aktivnosti za

svoje izvajanje. Procesni vidik skozi aktivnosti daje nefinančne informacije o merilih uspešnosti porabe aktivnosti pri njenem izvajanju.

Pri razporejanju stroškov na podlagi aktivnosti je zelo pomembna razdelitev splošnih stroškov na stalni in spremenljivi del. Večina splošnih stroškov, ki so spremenljivi, je povezana s posameznimi aktivnostmi v organizaciji<sup>4</sup>, te pa so povezane s proizvodi in storitvami ali dejavnostmi, zato je te stroške možno razporediti na stroškovne nosilce. Stalnih splošnih stroškov, ki niso povezani s spremembami obsega dejavnosti, pa se s to metodo ne da razporediti, zato je treba uporabiti druga merila, ki so vezana na vrsto stroškov (Čižman, 2011, str. 13).

Obračunavanje stroškov na podlagi aktivnosti lahko razdelimo na dva koraka (Igličar, 2013):

- Prvi korak, zbiranje stroškov na ravni aktivnosti. Razdelimo ga lahko na več stopenj, in sicer:
  - opredelitev posameznih aktivnosti, ki so povzročitelj stroškov;
  - ugotavljanje stroškov, povezanih s posameznimi aktivnostmi;
  - združevanje stroškov aktivnosti v homogene stroškovne skupine, ki imajo podobne stroškovne značilnosti (po potrebi);
  - določanje meril aktivnosti (začasnih stroškovnih nosilcev), ki morajo biti čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov;
  - izračun koeficienta dodatka splošnih stroškov aktivnosti (razmerje med stroški aktivnostne skupine in številom aktivnosti).
- Drugi korak, razporejanje stroškov na stroškovne nosilce. V drugem koraku se stroški posameznih aktivnosti prenašajo iz začasnih na končne stroškovne nosilce na podlagi koeficienta dodatka splošnih stroškov aktivnosti.

Uvajanje metode ABC v prakso je precej drago, zato je treba proučiti, ali bodo koristi večje od stroškov njenega uvajanja. Metodo je smiselno uvesti, če (McWatters, Zimmerman & Morse, 2008, str. 89):

- imajo splošni spremenljivi stroški precejšen delež v celotnih stroških;
- sta delež splošnih stroškov in delež spremenljivih stroškov različna na enoto proizvoda;
- ima javni zavod zelo razvejan prodajno storitveni program.

Za uporabo koncepta spremljanja stroškov na podlagi aktivnosti mora javni zavod (Čižman, 2011, str. 9):

- izdelati pregled aktivnosti poslovnega procesa za vsako dejavnost in za celoten zavod;
- spremljati evidence o stroških po kontih, vrstah, stroškovnih mestih in aktivnostih;

---

<sup>4</sup> Pri obračunavanju stroškov na podlagi aktivnosti aktivnost prevzame vlogo stroškovnega mesta. Razlika med stroškovnim mestom in aktivnostjo je ta, da se lahko določena aktivnost pojavlja na enem ali več stroškovnih mestih.

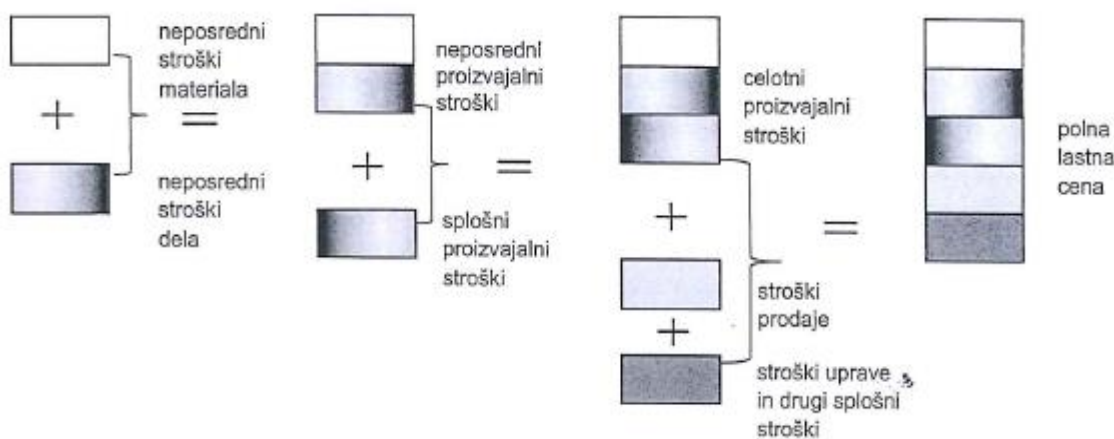
- imeti možnost prikaza stroškov po aktivnostih in
- določiti stroškovne nosilce kot dejavnosti ali kot poslovne učinke za vsako dejavnost posebej.

## 2.2 Stroškovna cena kot podlaga za določanje prodajne cene

Stroškovna oziroma lastna cena proizvoda ali storitve je seštevek vseh stroškov, ki jih povzroči proizvod ali storitev, in obenem osnova za oblikovanje prodajne cene. Stroškovno ceno sestavljajo neposredni in posredni stroški. Za potrebe odločanja bi bilo idealno, če bi bili vsi stroški neposredni. V tem primeru bi bila stroškovna cena zgolj seštevek vseh neposrednih stroškov. Žal v praksi tega ne zasledimo pogosto, zato je pri členitvi stroškov pomembna opredelitev stroškovnega nosilca. Določen strošek se lahko pri različni opredelitvi stroškovnega nosilca pojavlja kot neposreden ali kot posreden. V splošnem velja, da je več stroškov neposrednih takrat, ko se opredelitev stroškovnega nosilca nanaša na oddelek, kot pa takrat, ko je stroškovni nosilec proizvod, storitev, kupec ali posel (Čadež, 2013, str. 78–80).

Ko v izračun stroškovne cene vključimo vse stroške organizacije, govorimo o polni lastni ceni. Elemente polne lastne cene lahko razčlenimo tako, kot je razvidno na sliki 1. Z vidika ustvarjanja dobička je pomembno, da je prodajna cena vedno višja od polne lastne cene.

Slika 1: Elementi polne lastne cene



Vir: Hočevar, Čadež & Novak (2012, str. 91).

### 2.2.1 Kalkulacija stroškovne cene

Računski postopek, s katerim ugotavljamo stroškovno ceno, hkrati pa je to tudi razporejanje stroškov na tiste proizvode ali storitve, ki so njihov nastanek povzročili (tj. stroškovne nosilce), imenujemo kalkulacija. Kalkulacije morajo biti jasne, pregledne, natančne, realne, ažurne in med seboj primerljive (Potočnik, 1999, str. 47–48).

Poznamo več vrst kalkulacij stroškovne cene, in sicer (Bojnec, Čepar, Kosi & Nastav, 2007, str. 201):

- delitveno kalkulacijo (enostavna delitvena kalkulacija, sestavljena delitvena kalkulacija, kalkulacija vezanih ali vzporednih proizvodov, kalkulacija z enakovrednimi števili),
- kalkulacijo z dodatki (klasične kalkulacije z dodatki in metoda ABC) in
- zoženo kalkulacijo (kalkulacija po spremenljivih stroških).

#### *2.2.1.1 Delitvena kalkulacija*

Značilnost **enostavne delitvene kalkulacije** je, da stroškov ni treba deliti na neposredne in posredne. Stroškovno ceno na enoto dobimo tako, da celotne stroške delimo s količino proizvodov oziroma opravljenih storitev. Taka osnova je primerna samo v primeru, če podjetje proizvaja samo en proizvod ali opravlja samo eno storitev (Igličar, 2013).

**Sestavljena delitvena kalkulacija** se uporablja v tistih podjetjih, ki proizvajajo samo eno vrsto končnih proizvodov, vendar njihov proizvodni proces poteka v več zaporednih fazah. V posamezni fazi je izdelan polproizvod, ki ga lahko podjetje v naslednji fazi delno naprej predela v polproizvod višje faze, delno pa na trgu proda. V zadnji proizvodni fazi podjetje proizvaja iz polproizvodov končne proizvode, ki jih v celoti proda na trgu (Pučko & Rozman, 1998, str. 184).

Pri tej metodi obstajata dva načina izračuna stroškovne cene, ki pripeljeta do enakega rezultata (Potočnik, 1999, str. 55):

- Pri prvem načinu najprej izračunamo stroškovno ceno po posameznih fazah proizvodnje, nato z vsoto stroškovnih cen posameznih faz proizvodnje določimo stroškovno ceno končnega proizvoda.
- Pri drugem načinu najprej izračunamo stroške po posameznih fazah proizvodnje, ki se nanašajo na proizvedene končne proizvode, nato te stroške seštejemo in razporedimo na proizvedene količine končnih proizvodov.

**Kalkulacija vezanih ali vzporednih proizvodov** uporabljajo podjetja, kjer proizvajajo en glavni proizvod ali enega ali več stranskih proizvodov. Pri tem pristopu ne moremo spremljati stroškov stranskih proizvodov, poznamo pa njihovo prodajno ceno. Stroškovno ceno ugotovimo tako, da najprej zmanjšamo celotne stroške v podjetju za znesek, ki je enak prodajni vrednosti stranskih proizvodov, ostanek pa porazdelimo na proizvedene količine glavnega proizvoda (Igličar, 2013).

**Kalkulacija z enakovrednimi števili** je primerna za podjetja, ki proizvajajo več različnih proizvodov, vendar so ti proizvodni učinki med seboj sorodni. Proizvodi se med seboj razlikujejo samo po velikosti in kakovosti. Bistvo tega pristopa je vnaprej določeno stroškovno razmerje med istovrstnimi proizvodi različnih kakovosti. Stroškovno ceno



oblikujemo tako, da najprej na podlagi stalnih razmerij med stroški izoblikujemo enakovredna števila, ki jih pomnožimo s proizvedenimi količinami raznih proizvodov in dobimo pogojne enote, ki so medsebojno enakovredne in jih je mogoče sešteti. Tako ugotovimo proizvedene pogojne enote, celotne stroške in stroškovno ceno ene pogojne enote. Iz stroškovne cene pogojne enote izračunamo stroškovno ceno proizvodov tako, da jo pomnožimo z ustreznim enakovrednim številom (Bojnec, Čepar, Kosi & Nastav, 2007, str. 203–205).

### 2.2.1.2 Kalkulacija z dodatki

Kalkulacija z dodatki se uporablja, ko podjetje proizvaja več različnih proizvodov. Stroškovno ceno različnih proizvodov ugotovimo tako, da najprej razporedimo na posamezne proizvode neposredne stroške in nato s pomočjo ključev razporedimo še posredne stroške. Stroškovna cena proizvoda ali storitve je seštevek neposrednih stroškov in pripadajočega ustreznega dela posrednih stroškov posameznega proizvoda ali storitve (Igličar, 2013). Ločimo klasične kalkulacije z dodatki in metodo ABC za ugotavljanje stroškovne cene.

**Klasična kalkulacija z dodatki** ima dve različici, in sicer enostavno kalkulacijo z dodatki in diferencirano kalkulacijo z dodatki. Razlika med njima je v tem, da je pri enostavni kalkulaciji z dodatki ključ delitve za vse posredne stroške enak, medtem ko pri diferencirani kalkulaciji za razporejanje posameznih vrst posrednih stroškov uporabimo dva ali več različnih ključev.

Podjetja pri klasični kalkulaciji sprejmejo posredne stroške kot dejstvo, nato pa jih skušajo čim bolj enostavno in uporabno razporediti na proizvode in storitve. V praksi se kot osnova za razporejanje posrednih stroškov največ uporabljajo ure neposrednega dela. V sodobnih podjetjih lahko stroški neposrednega dela predstavljajo manjši delež vseh stroškov, zato neposredne delovne ure niso več ustrezen ključ za razporejanje posrednih stroškov. Klasična kalkulacija je neustrezna za dejavnosti, kjer je uvedena visoka stopnja avtomatizacije, kjer se obsegi in načini proizvodnje različnih proizvodov med seboj zelo razlikujejo in je sorazmerno visok delež posrednih stroškov, ki niso vezani na obseg proizvodnje (Čadež, 2013, str. 100–101). Klasična kalkulacija je bila razvita že pred prvo svetovno vojno, v času drugačnih tehnoloških postopkov in proizvodnih načel, zato so se v praksi začeli vse pogosteje uporabljati novejši načini izračuna stroškovne cene, ki izhajajo iz predpostavke, da posredni stroški niso dano dejstvo, ampak jih povzročajo aktivnosti, ki so potrebne za ustvarjanje proizvodov in storitev. Eden izmed najbolj uporabljenih sodobnih pristopov je **ABC metoda**, ki je predstavljena v podglavju 2.1.3.1 Spremljanje stroškov na podlagi aktivnosti.

### 2.2.1.3 Zožena kalkulacija

Delitvena kalkulacija in kalkulacija z dodatki vključujeta vse stroške, tako neposredne kot posredne. Izjema je zožena kalkulacija, kjer je mogoče, da se pri oblikovanju stroškovne cene upošteva samo del stroškov (po navadi samo neposredne, večinoma spremenljive stroške), ki se nanašajo na posamezen proizvod ali storitev.

Če v stroškovno ceno vključimo le spremenljive stroške, govorimo o **kalkulaciji po spremenljivih stroških**, ki temelji na razdelitvi stroškov na spremenljive in stalne. Ta metoda predvideva, da je po posameznih izdelkih ali storitvah smiselno razporejati le spremenljive stroške, saj stalnih stroškov zaradi njihovih lastnosti pogosto ni mogoče razporejati. Pri tem pristopu se ne ugotavlja stroškovna cena izdelkov ali storitev, temveč njihove ustrezne prodajne cene oziroma stopnja prispevka za kritje stalnih stroškov in dobička. Prodajna cena se izračuna tako, da se seštejejo spremenljivi stroški na enoto izdelka ali storitve in prispevek za kritje stalnih stroškov in dobička. Stopnja prispevka za kritje, izražena v odstotkih, se izračuna tako, da se seštejejo celotni stroški in želeni znesek dobička ter se dobljeni znesek deli s celotnimi spremenljivimi stroški. Stopnja prispevka za kritje pove, koliko odstotkov od zneska spremenljivih stroškov na enoto izdelka znaša ustrezní prispevek za kritje. S tako prodajno ceno podjetje ob prodaji celotne količine pokrije vse spremenljive in stalne stroške ter ustvari želeni znesek dobička (Potočnik, 1999, str. 66).

### 2.2.2 Stroškovna cena blaga in storitev tržne dejavnosti v javnih zavodih

Pri oblikovanju stroškovne cene blaga in storitev tržne dejavnosti morajo javni zavodi upoštevati 119.b člen Pravilnika o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije, Ur. l. RS, št. 50/07, 61/08, 99/09 – ZIPRS1011, 3/13, 81/16, 11/22, 96/22 in 105/22 – ZZNŠPP, ki določa, da se v kalkulacijo cene blaga in storitev vštévajo vsi stroški, ki so povezani s prodajo blaga in storitev na trgu in se nanašajo na izdatke za blago in storitve, investicije in investicijsko vzdrževanje ter stroške dela.

Pri oblikovanju stroškovne cene javni zavod upošteva tudi dejstvo, da ustanovitelj oziroma financer javnega zavoda zagotovi večino sredstev, ki so potrebna za izplačilo plač in drugih stroškov dela, kot tudi sredstva za investicije in investicijsko vzdrževanje. Tak način zagotavljanja sredstev je predvsem takrat, kadar se prodaja blaga in storitev na trgu lahko zagotavlja sočasno z opravljanjem javne službe (na primer prodaja kosila v osnovnih šolah ne samo učencem, ampak tudi zunanjim kupcem). Se pa v praksi pojavljajo primeri, ko je za opravljanje tržne dejavnosti treba izplačevati nadure, delovno uspešnost, kupiti oziroma zamenjati oziroma popraviti osnovno sredstvo, ki je namenjeno izključno za opravljanje tržne dejavnosti (na primer počitniška dejavnost, gostinske storitve), za kar pa ustanovitelj oziroma financer sredstev po večini ne zagotovi. Zato je toliko bolj pomembno, da je kalkulacija stroškovne in posledično tudi prodajne cene pravilna (Janc, 2004, str. 177).

### 2.3 Oblikovanje prodajne cene blaga in storitev tržne dejavnosti v javnih zavodih

Cena je izražena kot menjalno razmerje, po katerem se opravi menjava določene dobrine med prodajalcem in kupcem. Cena se lahko skriva pod različnimi imeni, kot so šolnina, najemnina, vstopnina, premija, honorar, odvisno, kaj je predmet menjave in tržne cene. V tržnem sistemu, kjer se cene prosto oblikujejo na trgu, je cena določena z ravnovesjem med povpraševanjem in ponudbo na trgu. Cene neposredno vplivajo na prihodke in s tem na dobiček poslovanja, zato je cilj izvajanja tržne dejavnosti javnih zavodov rast prodaje in prihodkov ter ustvarjanje dobička na podlagi zadovoljstva kupcev. Poleg tega je cena pomembna sestavina trženjskega spleta<sup>5</sup>, saj je edina sestavina, ki prinaša prihodek, vse ostale sestavine povzročajo stroške. Zato je pomembno, kako javni zavod določi ceno blaga in storitev, ki jih prodaja na trgu, kako to ceno spreminja glede na čas, kraj in kupce ter kako odgovori na spremembe cen pri konkurentih (Bojnec, Čepar, Kosi & Nastav, 2007, str. 191–192).

Cene, po katerih javni zavod prodaja svoje blago in storitve kupcem na prostem trgu, so prodajne. Prodajna cena ne vključuje izstopnega davka na dodano vrednost, lahko pa vključuje popuste. Javni zavod mora prodajati blago in storitve po ceni, ki je dovolj visoka, da najmanj pokrije vse neposredne in posredne stroške, povezane s tržno dejavnostjo. Glede na to, da je tržna dejavnost po ZZ gospodarska dejavnost, pa bi morala prinašati tudi presežek prihodkov nad odhodki. Če so cene previsoke, kupcev ne bo, če so postavljene prenizko, pa je javni zavod v nevarnosti, da bo v okviru tržne dejavnosti namesto z dobičkom posloval z izgubo. S pravilnim oblikovanjem cen blaga in storitev, ki se prodajajo na trgu, je mogoče preprečiti prevalitev stroškov tržne dejavnosti v breme javne službe. Prodajna cena ni le rezultat kalkulacije stroškov in zelenega dobička, ampak pomemben element cenovne politike javnega zavoda. Oblikovanje cene blaga in storitev, ki se prodajajo na trgu, je v pristojnosti javnega zavoda. Svet zavoda, kot najvišji organ zavoda, mora potrditi in sprejeti cenik na predlog direktorja zavoda.

Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije v podpoglavju »Usmeritve za opravljanje tržne dejavnosti« določa, da mora akt o ustanovitvi javnega zavoda, ki je proračunski uporabnik in ki poleg javne službe opravlja tudi tržno dejavnost, vsebovati določbo, da javni zavod prodajo blaga in storitev na trgu lahko izvaja, le če bo z izvajanjem te zagotovil najmanj pokritje vseh s to dejavnostjo povezanih odhodkov. Pravilnik tudi določa, da morajo javni zavodi pripraviti cenik z obrazložitvijo, ki vsebuje kalkulativne osnove za oblikovanje cene proizvodov in storitev tržne dejavnosti ter interni akt, ki ureja prodajo blaga in storitev na trgu. Javni zavodi morajo v internem aktu podrobneje opredeliti javno službo in tržno dejavnost, določiti sodila, ki se uporabljajo za ugotavljanje oziroma razmejevanje stroškov oziroma odhodkov, ki so nastali pri ustvarjanju

---

<sup>5</sup> Trženjski splet je kombinacija instrumentov trženja, tj. izdelek, prodajne cene, tržne poti in tržno komuniciranje.

prihodkov iz opravljanja javne službe in tržne dejavnosti, ter obrazložiti, kako so določili ceno blaga in storitev tržne dejavnosti.

Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje prodajnih cen (Bojnec, Čepar, Kosi & Nastav, 2007, str. 196):

- Stroški so tisti dejavnik, na katerega ima javni zavod največji vpliv in so odločilnega pomena, ali neko blago in storitev še prodajati ali ne. Pri ugotavljanju stroškov si pomaga z različnimi metodami kalkulacije stroškovne cene izdelkov. Prodajne cene morajo biti oblikovane tako, da pokrivajo vse stroške in prispevajo k dobičku.
- Kupci vplivajo na prodajne cene s povpraševanjem. Vpliv kupcev je odvisen od njihovih subjektivnih dejavnikov (želje in potrebe po blagu in storitvah) in objektivnih dejavnikov (dohodek, cena blaga in storitev, cena substitutov itd.). Kako kupci reagirajo na ceno in njene spremembe, nam pokaže elastičnost povpraševanja. Bolj ko je povpraševanje prožno, manj možnosti ima javni zavod za spreminjanje prodajnih cen na trgu.
- Konkurenti lahko bistveno vplivajo na oblikovanje prodajnih cen s tem, ko ponujajo podobne izdelke ali substitute. Poznavanje konkurentov pomeni poznavanje trga, kar javnemu zavodu omogoča, da določi cene tako, da si zagotovi primerno prodajo.
- Drugi dejavniki, kot so cilji javnega zavoda, lokacija, sezonski vplivi in splošne politične, ekonomske in družbene razmere.

Pri odločanju o prodajnih cenah je pomembno tudi časovno obdobje, za katero določamo ceno. Kratkoročne odločitve so odločitve, ki bodo veljale v obdobju, krajšem od enega leta, in se pogosto nanašajo na enkratna naročila. Dolgoročne odločitve pa so odločitve s posledicami v obdobju, daljšem od enega leta. Pri kratkoročnih odločitvah o prodajni ceni so odločujoči stroški po navadi spremenljivi stroški, saj se stalni stroški na kratek rok ne spreminjajo. Stalni stroški postanejo odločujoči na dolgi rok, saj je dolgoročno treba pokriti vse stroške in ne le spremenljivih. Poleg tega lahko dolgoročno vplivamo na stalne stroške, kar je v kratkem obdobju skoraj nemogoče (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 507).

### 2.3.1 Načini oblikovanja prodajne cene

Pri določanju primerne prodajne cene mora javni zavod dobro poznati zakonitosti delovanja trga. Za oblikovanje prodajnih cen poznamo tri osnovne metode (Bojnec, Čepar, Kosi & Nastav, 2007, str. 199):

- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na stroške,
- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na povpraševanje in
- metoda oblikovanja prodajnih cen glede na konkurenco.

Organizacije pri oblikovanju prodajne cene pogosto naredijo številne napake, med katerimi so najpogostejše premočan vpliv stroškov na oblikovanje cene, sprotno neprilaganje cen

spremembam na trgu in neupoštevanje različnosti povpraševanja različnih tržnih segmentov (Pevcin, 2010, str. 140).

### *2.3.1.1 Metoda oblikovanja prodajnih cen glede na stroške*

Odločitev o ceni pogosto temelji na stroških. Pri oblikovanju prodajne cene podjetje ne želi zgolj pokrivati vseh stroškov, temveč ustvariti dobiček, zato to metodo imenujemo tudi metoda »stroški plus«. V praksi se ta metoda le redko uporablja samostojno, saj podjetja praviloma nimajo monopolnega položaja. Običajno jo uporabljajo v kombinaciji z metodo oblikovanja prodajnih cen glede na povpraševanje in metodo oblikovanja prodajnih cen glede na konkurenco.

Metoda oblikovanja prodajnih cen glede na stroške je metoda oblikovanja cene, kjer stroškovni ceni proizvoda ali storitve dodamo še pribitek ali maržo. V stroškovno ceno lahko zajamemo vse stroške (neposredne in posredne), lahko pa zajamemo le del stroškov (na primer le spremenljive stroške). Pribitek lahko izračunamo na dva načina, in sicer kot pribitek na stroškovno ceno ali kot pribitek na prodajno ceno (Bojnec, Čepar, Kosi & Nastav, 2007, str. 209).

Metoda oblikovanja cen, ki ni tržno naravnana, predvideva samo dobiček, ne upošteva konkurence na trgu, povpraševanja in njegovega vpliva na prodajno ceno, ne bo privedla do najboljše cene. Kljub temu je ta pristop v praksi priljubljen zaradi enostavnega izračuna in nizkih stroškov kalkulacije cene, lahko dostopnih podatkov v podjetju in dejstva, da oblikovana cena zagotavlja zeleno maržo (Bojnec, Čepar, Kosi & Nastav, 2007, str. 212).

### *2.3.1.2 Metoda oblikovanja prodajnih cen glede na povpraševanje*

S povpraševanjem razumemo količino blaga in storitev, ki so jo kupci ob dani ceni pripravljene kupiti. Javni zavod oblikuje ceno blaga in storitev na podlagi napovedi obsega povpraševanja in cenovne elastičnosti povpraševanja. Pri tem pa je pomembno, da pozna odgovore na vprašanja, kot so: kakšne so potrebe in želje kupcev, kolikšno ceno so pripravljene plačati za blago in storitve ter kako bodo reagirali na spremembo prodajne cene (Bojnec, Čepar, Kosi & Nastav, 2007, str. 214).

Pri zbiranju podatkov o napovedi povpraševanja in oceni občutljivosti kupcev si lahko javni zavod pomaga s številnimi tehnikami, kot so ankete in opazovanje potrošnikov, eksperimenti na trgu, intervjuji vodilnih, ki poznajo razmere na trgu, analiza dejavnikov širšega ekonomskega in družbenega okolja ter statistični modeli, s katerimi analizira pretekle poslovne rezultate in stanje na trgu. Napovedano povpraševanje je zgolj ocena, ki ne zagotavlja, da bo javni zavod takšno količino tudi dejansko prodal. Uspešnost prodaje je odvisna tudi od ravnanja konkurence. Razmere na trgu se dandanes spreminjajo hitreje kot kadarkoli, zato je pomemben del napovedi povpraševanja tudi zbiranje informacij o

tekmecih (kdo so, njihova velikost, lokacija, ponudba, cene, kako se odzivajo na tržne spremembe itd.).

Turk (2006, str. 142) navaja, da kadar se prodajne cene ravnajo po povpraševanju, se isti izdelek ali storitev lahko prodaja tudi po dveh ali več prodajnih cenah. Pogoj za to pa je segmentacija trga. Razločevanje prodajnih cen se lahko ravna po prostoru, času, prodani količini, namenu uporabe ali vrsti kupcev. Oblikovanje cen na podlagi povpraševanja je najbolj teoretična in v praksi najtežje izvedljiva metoda oblikovanja cen.

### *2.3.1.3 Metoda oblikovanja prodajnih cen glede na konkurenco*

Javni zavodi morajo pri oblikovanju cen upoštevati konkurenco na trgu. Metoda oblikovanja prodajnih cen je metoda, pri kateri javni zavodi za oblikovanje cen blaga in storitev posnamejo cenike vodilnih podjetij na trgu in nato postavijo podobne, malenkost nižje ali višje cene. Ta strategija se najpogosteje uporablja pri oligopolni<sup>6</sup> tržni strukturi. Temeljni prednosti oblikovanja cen glede na cene konkurentov sta enostavnost in nizki stroški, saj ne zahteva obširne tržne analize.

## **3 OBLIKOVANJE CENIKA TRŽNIH STORITEV V IZBRANEM JAVNEM ZAVODU**

### **3.1 Predstavitev javnega zavoda**

Izbrani javni zavod je bil ustanovljen leta 2013 z združitvijo dveh javnih vzgojno-izobraževalnih zavodov v enovit javni zavod. Njegov ustanovitelj je Vlada Republike Slovenija, deluje pa v pristojnosti Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport. Zavod je posredni proračunski uporabnik in je določeni uporabnik enotnega kontnega načrta.

Njegovo temeljno poslanstvo je dijakom dati kar največ splošnega in strokovnega znanja za celostni osebni razvoj in profesionalno rast ter jih pripraviti na nadaljnji študij oziroma usposobiti za poklic in zaposlitev po končani srednji šoli. Dijaki se lahko izobražujejo v izobraževalnih programih na treh nivojih, in sicer v programih srednjega strokovnega izobraževanja, v gimnazijskem programu in maturitetnem tečaju. Na zadnji dan leta 2021 je bilo v izobraževanje vključenih 414 redno vpisanih dijakov, ki so bili razporejeni v 17 oddelkov. Zavod opravlja tudi druge programe in naloge s področja praktičnega usposabljanja dijakov in udeležencev v procesu vseživljenjskega učenja ter raziskovalne in razvojne naloge na področju dejavnosti, za katere izvaja izobraževanje (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 4–6).

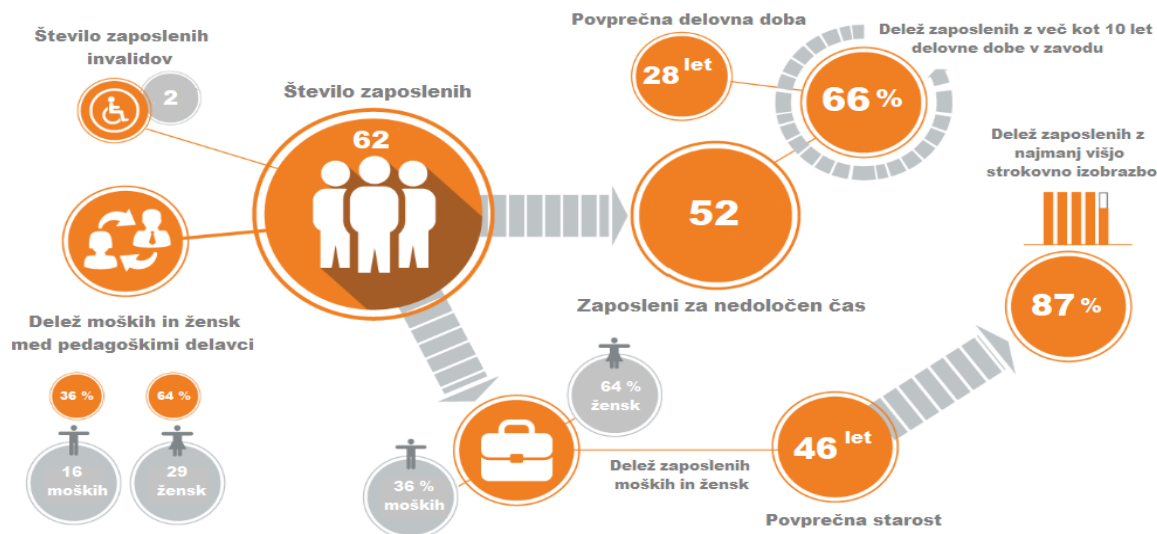
---

<sup>6</sup> Oligopol je stanje na trgu, ko obstaja le majhno število ponudnikov blaga in storitev.

Pod okriljem zavoda deluje tudi dijaški dom, ki zagotavlja nastanitev in izvajanje vzgojnega programa za dijake, ki zaradi študija bivajo izven domačega okolja. Konec leta 2021 je bilo v dijaški dom vpisanih 47 dijakov, ki so bili združeni v dve vzgojni skupini. V dijaškem domu lahko bivajo tudi študenti višjih šol oziroma visokošolskih zavodov in druge osebe v skladu s predpisi o bivanju v dijaških domovih. Študentom je namenjenih 90 prostih mest. V povprečju je v študijskem letu 2021/2022 v dijaškem domu mesečno bivalo 73 študentov. V času poletnih počitnic dijaški dom odpre svoja vrata za zunanje obiskovalce, večinoma turiste ali udeležence poletnih šol, tekmovanj in raznih prireditev (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 25).

Slika 2 prikazuje podatke o zaposlenih na dan 31. 12. 2021. Na zadnji dan leta 2021 je bilo v zavodu zaposlenih 62 strokovnih delavcev, od tega 39 učiteljev, 3 vzgojitelji, 3 laboranti, 2 svetovalna delavca, knjižničarka, ravnatelj, 3 so bili zaposleni v upravno-administrativni službi, preostalih 10 pa v tehnični službi. Med vsemi zaposlenimi so prevladovala ženske. V zavodu sta bili zaposleni dve osebi z odločbo o priznani invalidnosti. Povprečna starost zaposlenih je bila 46 let in kar 87 % zaposlenih je imelo končano najmanj višjo strokovno izobrazbo. Večina zaposlenih je bila zaposlena za nedoločen čas, izmed njih je 66 % takih z več kot 10 let delovne dobe v zavodu. Njihova povprečna delovna doba je znašala 28 let (Izbrani javni zavod, 2021a).

Slika 2: Podatki o zaposlenih na dan 31. 12. 2021



Vir: lastno delo.

Obseg kadrov je odvisen od obsega dejavnosti in veljavnih predpisov, ki urejajo načrtovanje, organizacijo in izvedbo vzgojno-izobraževalnega dela. To je osnova za zagotavljanje nemotene in kakovostnega izvajanja vzgojne in izobraževalne dejavnosti za vpisane dijake. V zavodu je bilo vključno z ravnateljem zavoda sistemiziranih 23 delovnih mest. Večji del delovnih mest je bil financiran s sredstvi državnega proračuna Republike Slovenije,

sledila so jim delovna mesta, financirana s sredstvi prodaje blaga in storitev na trgu, ter delovna mesta, financirana s sredstvi projektov (Izbrani javni zavod, 2021a).

### 3.1.1 Dejavnost javnega zavoda

Zavod opravlja javno službo na naslednjih področjih (Izbrani javni zavod, 2012, str. 3):

- srednješolsko splošno izobraževanje,
- srednješolsko poklicno in strokovno izobraževanje,
- dejavnost knjižnic,
- dejavnost dijaških in študentskih domov ter druge nastanitve.

Zavod prodaja na trgu naslednje storitve (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 59):

- izvajanje raznih izobraževanj, izpopolnjevanj in usposabljanj,
- oddajanje prostorov, ki jih upravlja zavod, kot so šolska telovadnica, učilnice, sobe in apartmaji v času, ko zavod teh prostorov ne potrebuje za potrebe izvajanja vzgojno-izobraževalnega dela.

### 3.1.2 Organizacijska struktura javnega zavoda

Zavod je organiziran kot enovit zavod, ki ga vodi **ravnatelj šole**, ki je poslovodni organ in pedagoški vodja zavoda. Zaradi racionalnejše in učinkovitejše organizacije dela, izkoristka prostorskih in kadrovskih zmogljivosti ter vrste programov je ravnatelj znotraj zavoda organiziral tri notranje poslovne enote na različnih lokacijah (Izbrani javni zavod, 2012, str. 2).

Ravnatelj organizira, načrtuje in vodi delo zavoda, pripravlja program razvoja zavoda in predlog letnega delovnega načrta ter je odgovoren za njegovo izvedbo. Odgovoren je za uresničevanje pravic in dolžnosti dijakov, vodi delo učiteljskega zbora, oblikuje predlog nadstandardnih programov, spodbuja strokovno izobraževanje in izpopolnjevanje strokovnih delavcev, organizira mentorstvo za pripravnike, prisostvuje vzgojno-izobraževalnemu delu vzgojiteljev in učiteljev, spremlja njihovo delo in jim svetuje, predlaga napredovanje strokovnih delavcev v nazive, odloča o napredovanju zaposlenih v plačne razrede, spremlja delo svetovalne službe, skrbi za sodelovanje zavoda s starši (roditeljski sestanki, govorilne ure in druge oblike sodelovanja), obvešča starše o delu šole ter o spremembah pravic in obveznosti dijakov, spodbuja in spremlja delo skupnosti dijakov, zagotavlja izvrševanje odločb državnih organov, zastopa in predstavlja zavod in je odgovoren za zakonitosti dela, določa sistemizacijo delovnih mest, odloča o sklepanju delovnih razmerij in disciplinski odgovornosti zaposlenih ter opravlja druge naloge v skladu z zakoni in predpisi. Pri delu mu pomagata **dve pomočnici ravnatelja** (Izbrani javni zavod, 2012, str. 9).



Zavod upravlja **svet zavoda**, ki ga sestavljata dva predstavnika ustanovitelja, predstavnik lokalne skupnosti, pet predstavnikov delavcev zavoda, dva predstavnika dijakov in trije predstavniki sveta staršev.

Svet zavoda imenuje in razrešuje ravnatelja zavoda, sprejema program razvoja zavoda, letni delovni načrt in poročilo o njegovi uresnitvi, sprejme letno poročilo in finančni načrt, obravnava poročila o vzgoji oziroma izobraževalni tematiki, odloča o pritožbah v zvezi s pravicami, obveznostmi in odgovornostmi delavcev iz delovnega razmerja, obravnava zadeve, ki mu jih predložijo učiteljski zbor, šolska inšpekcija, sindikalni zaupnik zaposlenih, svet staršev in skupnost dijakov, opravlja pa tudi druge naloge, določene z zakonom in aktom o ustanovitvi (Izbrani javni zavod, 2012, str. 8–9).

**Učiteljski zbor** sestavljajo pedagoški delavci šole. Učiteljski zbor obravnava in odloča o strokovnih vprašanjih, povezanih z vzgojno-izobraževalnim delom, daje mnenje o letnem delovnem načrtu, predlaga uvedbo nadstandardnih in drugih programov, odloča o posodobitvah programov vzgoje in izobraževanja ter njihovi izvedbi v skladu s predpisi, daje mnenje o predlogu za imenovanje ravnatelja in pomočnika ravnatelja, daje mnenje o predlogih ravnatelja za napredovanje strokovnih delavcev v nazive, odloča o vzgojnih ukrepih in opravlja druge naloge v skladu z zakonom (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 8).

**Programski učiteljski zbor** sestavljajo učitelji, ki poučujejo v izobraževalnem programu in drugi strokovni delavci, ki sodelujejo pri izvajanju izobraževalnega programa. Programski učiteljski zbor pripravi načrt ocenjevanja znanja, določi osebni izobraževalni načrt dijaka ter izvaja druge naloge, določene s šolskimi pravili (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 8).

**Oddelčni učiteljski zbor** sestavljajo strokovni delavci, ki opravljajo vzgojno-izobraževalno delo v posameznem oddelku. Oddelčni učiteljski zbor obravnava vzgojno-izobraževalno problematiko v oddelku, oblikuje program za delo z nadarjenimi dijaki in s tistimi, ki težje napredujejo, odloča o vzgojnih ukrepih ter opravlja druge naloge v skladu z zakonom (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 8).

**Razredniki** vodijo delo oddelčnega učiteljskega zbora, analizirajo vzgojne in učne rezultate oddelkov, skrbijo za reševanje vzgojnih in učnih težav posameznih dijakov, sodelujejo s starši in šolsko svetovalno službo, odločajo o vzgojnih ukrepih ter opravljajo druge naloge v skladu z zakonom (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 8).

**Strokovne aktive** sestavljajo učitelji istega predmeta oziroma predmetnih področij. Strokovni aktivni šole obravnavajo problematiko predmetov oziroma predmetnih področij, spremljajo in uvajajo novosti v svoji stroki in pedagoški praksi, pripravljajo in vodijo dijake na razna tekmovanja, organizirajo dneve dejavnosti in izvajajo posamezne aktivnosti šole, svetujejo pripravnikom in začetnikom, skrbijo za ohranjanje in dopolnjevanje učil, pripomočkov in literature, usklajujejo merila za ocenjevanje, dajejo učiteljskemu zboru predloge za izboljšanje vzgojno-izobraževalnega dela, obravnavajo pripombe staršev in

dijakov ter opravljajo druge strokovne naloge, določene z letnim delovnim načrtom (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 8–9).

**Komisija za kakovost** spremlja in ugotavlja kakovost vzgojno-izobraževalnega dela v skladu s strokovnimi usmeritvami in predpisi. Imenuje jo svet zavoda na predlog ravnatelja. Sestavljajo jo predsednik in člani, imenovani izmed strokovnih delavcev šole, predstavnikov partnerjev, dijakov in staršev dijakov (Izbrani javni zavod, 2012, str. 10).

Za organizirano uresničevanje interesa staršev se v šoli oblikuje **svet staršev**. Svet staršev je sestavljen tako, da ima v njem vsak oddelek po enega predstavnika, ki ga starši izvolijo na prvem roditeljskem sestanku oddelka. Svet staršev predlaga nadstandardne programe, daje soglasje k predlogu ravnatelja o nadstandardnih storitvah, sodeluje pri nastajanju predloga programa šole, vzgojnega načrta, pri pravilih šolskega reda ter da mnenje o letnem delovnem načrtu, daje mnenja o kandidatih, ki izpolnjujejo pogoje za ravnatelja, razpravlja o poročilih ravnatelja o vzgojno-izobraževalni problematiki, obravnava pritožbe staršev v zvezi z vzgojno-izobraževalnim delom, voli predstavnike staršev v svet zavoda in druge organe šole, lahko sprejme svoj program dela in sodelovanja s šolo, zlasti glede vključevanja v lokalno okolje, v dogovoru z vodstvom šole lahko ustanavlja oziroma oblikuje delovne skupine ter opravlja druge naloge v skladu z zakonom in drugimi predpisi (Izbrani javni zavod 2012, str. 10).

**Dijaška skupnost** je eden izmed mnogih načinov povezovanja dijakov med seboj. Njen osnovni cilj je skrb za dijake, kar pomeni zastopanje interesov dijakov, zagotavljanje dobrih pogojev za šolanje, uveljavljanje pravice dijakov, vzpodbujanje medsebojnega povezovanja in sodelovanje z drugimi organi šole, zagotavljanje šolske demokracije, enakopravnosti in enakih možnosti za vse ter vzpodbujanje dijakov, da postanejo aktivni v civilni družbi. V dijaško skupnost so vključeni vsi dijaki na šoli. Vse aktivnosti vodijo predstavniki razredov, ki sestavljajo dijaški parlament. Ti izvolijo predsednika, podpredsednika, tajnika, predstavnika v šolski sklad in področno dijaško skupnost. Vsi člani, vsi dijaki, pa izvolijo predstavnika dijakov v svet zavoda (Izbrani javni zavod, 2012, str. 11).

### 3.1.3 Premoženje in financiranje zavoda

Zavod uporablja stvarno nepremično in premično premoženje ter finančna sredstva, ki jih zagotavlja ustanovitelj. Stvarno premoženje, ki ga je oziroma ga pridobi zavod iz drugih virov, ne glede na način pridobitve, se obravnava enako kot stvarno premoženje, ki mu ga zagotovi ustanovitelj.

Dejavnosti zavoda se financirajo iz različnih virov, in sicer (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 59):

- sredstva ustanovitelja za financiranje redne dejavnosti,
- prispevki staršev za storitve dijakom,

- prispevki drugih udeležencev izobraževanja,
- prispevki študentov za bivanje v dijaškem domu,
- sredstva šolskega sklada,
- sredstva projektov,
- sredstva donacij,
- sredstva od prodaje blaga in storitev na trgu ter
- drugi viri.

#### 3.1.4 Organizacija računovodstva v zavodu

Zavod vodi računovodstvo v skladu z določili ZJF, ZR in njunih podzakonskih predpisih, SRS in drugih predpisov ter Pravilnika o računovodstvu, ki ga je sprejel ravnatelj zavoda. S Pravilnikom o računovodstvu zavod določa obveznosti, pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb za izvajanje poslovanja zavoda ter za izvajanje nalog in organizacijo računovodstva. V zavodu se v okviru računovodstva izvajajo vse funkcije računovodstva – računovodsko predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje. Računovodstvo zagotavlja podatke za zunanje in notranje uporabnike (Izbrani javni zavod, 2015, str. 1–2).

Zavod vodi poslovne knjige v skladu z ZR, po sistemu dvostavnega knjigovodstva, in pri tem uporablja enotni kontni načrt. Računovodstvo se vodi po načelu nastanka poslovnega dogodka in evidenčno po načelu denarnega toka. Zavod je davčni zavezanec za davek na dodano vrednost. V skladu z določbami ZDDV-1 izračunava odbitni delež vstopnega davka na dodano vrednost.

Za namen zagotavljanja ločenega spremljanja prihodkov in stroškov po dejavnosti je v zavodu vzpostavljeno stroškovno računovodstvo. Namen spremljanja stroškov je zbiranje stroškov po izbrani klasifikaciji v kategorije, ki so podlaga za razporejanje stroškov na dejavnosti oziroma stroškovne nosilce. Za delitev stroškov se uporabljajo stroškovna mesta in stroškovni nosilci. Stroškovno mesto predstavlja mesto nastanka določenega stroška. Stroškovna mesta so določena na podlagi analize dejavnosti, za katere se spremljajo posamezni stroški. V zavodu je oblikovanih več stroškovnih mest za spremljanje stroškov javne službe, tržne dejavnosti in projektov. Stroškovni nosilci predstavljajo vir financiranja posamezne dejavnosti oziroma aktivnosti, v zvezi s katerimi so stroški nastali in na katere se nanašajo.

Stroški se glede na dejstvo, ali strošek lahko pripišemo neposredno posameznemu stroškovnemu mestu ali ne, ločijo na (Izbrani javni zavod, 2021c, str. 18):

- neposredne stroške: zanje se lahko ob nastanku neposredno določi, kateri stroškovni objekt jih je povzročil in koliko jih je povzročil, zato so takoj ob pripoznavanju razporejeni na ustrezno stroškovno mesto in stroškovni nosilec.

- posredne stroške: ti se ne morejo neposredno pripisati določeni storitvi, so skupni za več stroškovnih objektov in se razporejajo po posameznih dejavnostih z uporabo različnih metod, in sicer delitev posrednih stroškov po kalkulaciji ali delitev posrednih stroškov po ključih.

Delitev stroškov glede na vrsto dejavnosti zavodu ne predstavlja večjih težav, saj se večina stroškov lahko pripiše neposredno določenemu stroškovnemu mestu in nosilcu. Pri razmejevanju ostalih posrednih stroškov glede na vrsto dejavnosti zavod sledi določilom 23. člena Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki pravi, da se podatki o stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotovijo na podlagi sodil ministrstva. Ker Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport ni določilo sodila, zavod kot sodilo najpogosteje uporablja razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, ter prihodki, doseženimi pri prodaji blaga in storitev na trgu (Izbrani javni zavod, 2015, str. 44).

### 3.1.5 Pomembni finančni podatki o poslovanju zavoda

V letu 2021 je zavod posloval v okolju še vedno trajajoče pandemije covid-19. Kljub negotovim razmeram v zadnjih treh letih je dosegel zelo dobre rezultate, ki so nad pričakovanimi. Le-ti so prikazani v tabeli 2.

*Tabela 2: Pregled poslovanja zavoda od leta 2019 do 2021*

	2021	2020	2019	Indeks	
				21/20	20/19
Prihodki	3.415.119	3.242.255	3.247.041	105,3	99,9
Odhodki	3.307.755	3.099.275	3.141.875	106,7	98,6
Presežek prihodkov nad odhodki	107.364	142.980	105.166	75,1	136,0

*Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2020a) in Izbrani javni zavod (2021b).*

Zavod je poslovna leta 2019, 2020 in 2021 zaključil s presežkom prihodkov nad odhodki. Presežek prihodkov nad odhodki je pomemben vir za nakup nove opreme ter s tem zagotavljanje kakovostnega izvajanja izobraževalne in vzgojne dejavnosti v naslednjih letih.

#### 3.1.5.1 Prihodki

V tabeli 3 so prikazani prihodki po virih pridobivanja od leta 2019 do 2021. Prihodki za leto 2021 znašajo 3.415.119 EUR, kar je 5 % več kot v predhodnih dveh letih.

Tabela 3: Prihodki po virih pridobivanja od leta 2019 do 2021

	2021	2020	2019	Indeks	
				21/20	20/19
Prihodki iz javnih financ	2.388.489	2.261.232	2.121.859	105,6	106,6
Drugi prihodki iz javne službe	506.146	512.545	634.342	98,8	80,8
Prihodki iz tržne dejavnosti	520.484	468.478	490.840	111,1	95,4
<b>Skupaj</b>	<b>3.415.119</b>	<b>3.242.255</b>	<b>3.247.041</b>	<b>105,3</b>	<b>99,9</b>

Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2020a) in Izbrani javni zavod (2021b).

Največji del vseh prihodkov predstavljajo **prihodki iz javnih financ**, in sicer sredstva Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport. S Pravilnikom o metodologiji financiranja izobraževalnih programov in vzgojnega programa na področju srednjega šolstva, Ur. l. RS, št. 107/12, 56/17, 5/19 in 178/21, se določa metodologija financiranja javnoveljavnih izobraževalnih programov na področju srednjega šolstva, ki vključuje način določitve cene na udeleženca izobraževanja, vrednosti posameznega javnoveljavnega izobraževalnega programa in postopek določitve letnega obsega sredstev, ki se zagotavljajo javnim vzgojno-izobraževalnim zavodom, ki izvajajo te programe. Sredstva iz tega pravilnika so strogo namenska, zato jih zavod lahko porabi izključno za kritje stroškov za izvedbo programov srednjega šolstva, ki mu jih ministrstvo dodeli v izvajanje, in za dejavnosti, povezane s temi programi. Zavodu so dodeljena tudi dodatna sredstva, ki niso vključena v metodologijo financiranja in so zagotovljena s Pravilnikom o merilih za vrednotenje materialnih stroškov srednjim šolam, ki izvajajo gimnazijske programe ter programe za pridobitev poklicne in srednje strokovne izobrazbe, Ur. l. RS, št. 29/04, ter Pravilnikom o merilih za vrednotenje materialnih stroškov v dijaških domovih, Ur. l. RS, št. 29/04 in 8/05. Dodatna sredstva zajemajo sredstva za plačo ravnatelja, delo sindikalnega zaupnika, izvedbo mature, izvajanje tečaja slovenščine za dijake tujce, koordinacijo dela z dijaki s posebnimi potrebami, dodatno učno pomoč in pomoč šolajočim (subvencije za prehrano, oskrbnine v dijaškem domu, bivanje študentov v dijaškem domu) ter sredstva za investicijsko vzdrževanje. V letu 2020 in 2021 je bil zavod zaradi epidemije koronavirusa upravičen še do dodatnih transferjev, ki so zajemali sredstva zaradi izvajanja storitev dijaškega doma v omejenem obsegu, sredstva za izplačilo dodatka za nevarnost in posebne obremenitve v času epidemije ter za nakup zaščitne opreme in dezinfekcijo prostorov (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 58–59).

**Drugi prihodki iz javne službe** zajemajo prihodke od prodaje blaga in storitev dijakom, študentom in drugim udeležencem izobraževanja ter sredstva za sodelovanje v projektih in donacije šolskega sklada (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 59). Drugi prihodki iz javne službe so bili zadnji dve leti nižji v primerjavi z letom 2019 zaradi neizvajanja programa vzgoje in

izobraževanja v prostorih zavoda, kar je povezano z neizvajanjem storitev dijakom, študentom in drugim.

**Prihodki iz tržne dejavnosti** so v letu 2021 znašali 520.484 EUR, kar je za 52.006 EUR več kot leta 2020 in za 29.644 EUR več kot leta 2019. Upad prihodkov v letu 2020 je posledica neizvedbe vseh načrtovanih izobraževanj, izpopolnjevanj in usposabljanj zaradi epidemije.

Iz tabele 4 so razvidni **prihodki glede na pridobitno in nepridobitno dejavnost** od leta 2019 do 2021. Ločevanje med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo je pomembno predvsem zaradi davčnega vidika, zaradi plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb.

*Tabela 4: Prihodki glede na pridobitno in nepridobitno dejavnost od leta 2019 do 2021*

	2021	2020	2019	Indeks		Delež [%]		
				21/20	20/19	2021	2020	2019
Nepridobitna dejavnost	2.510.761	2.469.322	2.336.070	101,7	105,7	73,5	76,2	71,9
Pridobitna dejavnost	904.358	772.933	910.971	117,0	84,8	26,5	23,8	28,1
<b>Skupaj</b>	<b>3.415.119</b>	<b>3.242.255</b>	<b>3.247.041</b>	<b>105,3</b>	<b>99,9</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

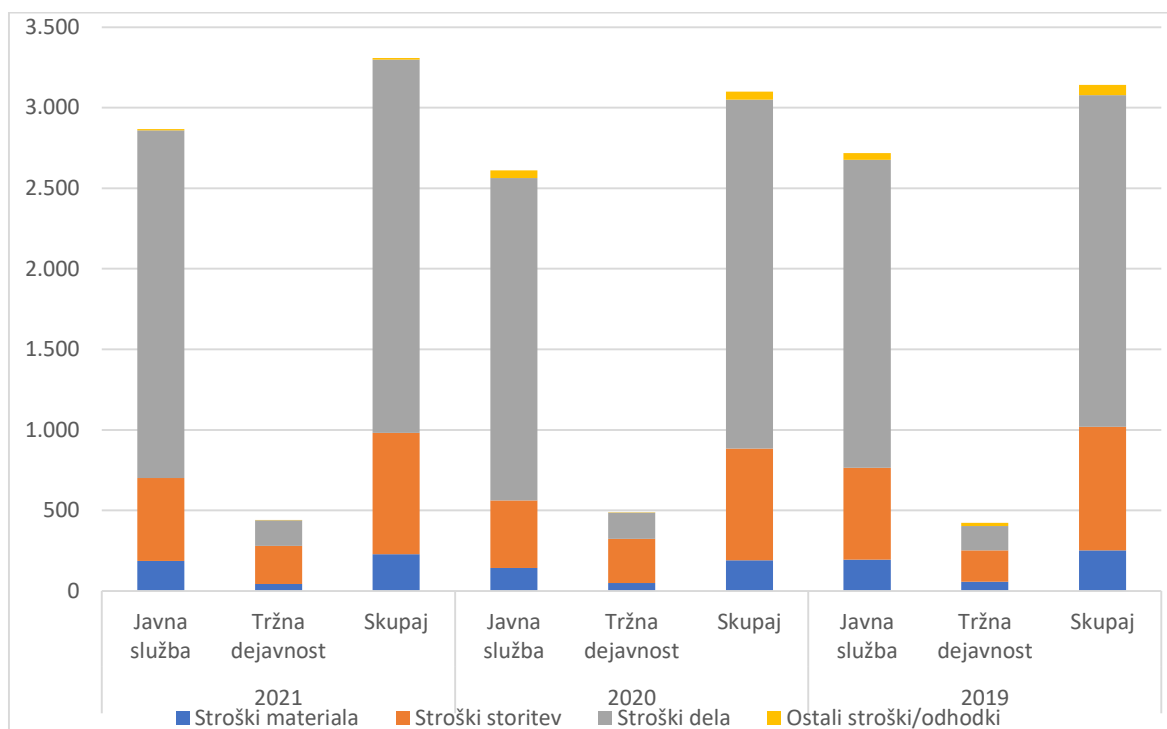
*Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2020a) in Izbrani javni zavod (2021b).*

Delež prihodkov nepridobitne dejavnosti v celotnih prihodkih je v letu 2021 znašal 73,5 %, v letu 2020 76,2 % in v letu 2019 71,9 %. Delež prihodkov pridobitne dejavnosti v celotnih prihodkih je v letu 2021 znašal 26,5 %, v letu 2020 23,8 % in v letu 2019 28,1 %. Višji delež prihodkov predstavljajo prihodki iz nepridobitne dejavnosti. Prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, se izvzamejo iz davčne osnove za obračun davka od dohodka pravnih oseb.

### 3.1.5.2 Odhodki

Odhodki za leto 2021 znašajo 3.307.755 EUR in so višji v primerjavi s predhodnima dvema letoma. Odhodki se delijo na stroške materiala, stroške storitev, stroške dela in ostale stroške oziroma odhodke. Osnovna dejavnost zavoda je opravljanje javne službe, zato večji del odhodkov predstavljajo odhodki javne službe, manjši del pa odhodki, ki nastanejo pri opravljanju tržne dejavnosti. Struktura celotnih odhodkov po posameznih kategorijah in glede na vrsto dejavnosti je prikazana na sliki 3.

Slika 3: Odhodki glede na javno službo in tržno dejavnost od leta 2019 do 2021 v tisočih evrih



Vir: lastno delo.

Najvišji delež med vsemi odhodki v zadnjih treh letih zavzemajo **stroški dela**. Med stroške dela uvrščamo (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 62–63):

- bruto plače,
- prispevke za socialno varnost, ki bremenijo delodajalca,
- regres za letni dopust,
- povračilo stroškov prehrane ter prevoza na delo in z dela,
- premije za kolektivno dodatno pokojninsko zavarovanje za javne uslužbence,
- jubilejne nagrade,
- odpravnine ob upokojitvi in druge odpravnine,
- solidarnostne pomoči,
- druge stroške dela.

Dejstvo je, da stroški dela stalno naraščajo, kljub temu da sta bili v zavodu konec leta 2021 zaposleni dve osebi manj kot v celotnem opazovanem obdobju. Tako so leta 2021 znašali povprečni mesečni stroški dela na zaposlenega 3.114 EUR, leta 2020 2.818 EUR in leta 2019 2.683 EUR. Višji stroški dela so posledica napredovanja zaposlenih v višje plačne razrede, izplačil dodatkov v času epidemije in izteka ukrepa, ki je omejeval izplačevanje redne delovne uspešnosti vsem javnim uslužbencem. Slednji so tako z drugim polletjem leta 2020 ponovno upravičeni do izplačila redne delovne uspešnosti.

Drugi najvišji delež med vsemi odhodki predstavljajo **stroški storitev**, ki so se v zadnjih letih gibali med 22,4 % in 24,4 %. Stroški storitev so stroški, nastali v povezavi z vzgojno in izobraževalno dejavnostjo, povračila stroškov zaposlenim, stroški tekočega in investicijskega vzdrževanja, stroški avtorskih in podjemnih pogodb ter drugi stroški storitev (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 61–62).

Stroški **materiala** na letni ravni niso presegali 8 % vseh odhodkov. Stroški materiala so vrednosti porabljenega pisarniškega materiala, strokovne literature, porabljenega materiala za pouk, porabljene električne energije in energije za ogrevanje ter materiala za tekoče vzdrževanje (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 61).

Na področju stroškov materiala in storitev je bilo v letu 2020 zabeleženo zmanjšanje posameznih stroškov. Na manjše stroške je vplivalo izvajanje izobraževanja na daljavo, zato je bila manjša poraba pisarniškega materiala, materiala za izvajanje pouka ter nižji stroški električne energije, vode, ogrevanja itd. Na manjše stroške je vplivalo tudi neizvajanje določenih storitev v povezavi s prehrano in bivanjem dijakov, interesnimi dejavnostmi in projektnimi dnevi ter omejitve na področju izobraževanja zaposlenih, projektih in drugih vzporednih aktivnostih, ki so bile zaradi epidemije onemogočene.

Najnižji delež med odhodki predstavljajo ostali stroški oziroma odhodki. To so stroški članarin, pristojbin, uporabe digitalnih potrdil, finančni odhodki za zamudne obresti in prevrednotovalni odhodki iz naslova oslabitev kratkoročnih terjatev (Izbrani javni zavod, 2021b, str. 51).

### 3.1.5.3 Ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja

Zavod skrbi za namensko porabo sredstev, z njimi ravna racionalno in gospodarno ter stremi k smotni porabi sredstev na vseh področjih. Zavod je bil v zadnjih treh letih delovanja finančno likviden, zato ni bilo potrebe po iskanju zunanjih virov financiranja. Na podlagi posameznih kazalnikov se lahko oceni uspešnost poslovanja zavoda, le-ti so prikazani v tabeli 5.

*Tabela 5: Kazalniki uspešnosti poslovanja od leta 2019 do 2021*

	2021	2020	2019	Povprečje
Kazalnik celotne gospodarnosti	1,032458	1,046133	1,033472	1,037354
Kazalnik ekonomičnosti v evrih (izobraž. program)	4.609	4.447	4.745	4.600
Kazalnik ekonomičnosti v evrih (vzgojni program)	3.517	4.637	6.396	4.850
Kazalnik donosnosti	3,016241	2,717239	2,205869	2,646494

*Vir: lastno delo.*



**Kazalnik celotne gospodarnosti** predstavlja razmerje med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki. Vrednost kazalnika med letoma 2019 in 2022 je bila večja od 1, kar pomeni, da je zavod posloval z dobičkom. Višja ko je vrednost kazalnika, višji dobiček je zavod ustvaril.

**Kazalnik ekonomičnosti (izobraževalni program)** prikazuje povprečni strošek izobraževanja na dijaka v poslovnem letu. V poslovno leto sta vključeni delno dve šolski leti. Povprečni strošek na dijaka z upoštevanjem vseh odhodkov za dejavnost izobraževanja je v opazovanem obdobju v povprečju znašal 4.600 EUR.

**Kazalnik ekonomičnosti (vzgojni program)** prikazuje povprečen strošek na dijaka, ki biva v dijaškem domu v poslovnem letu. V poslovno leto sta vključeni delno dve šolski leti. Povprečni strošek na dijaka za dejavnost vzgoje je v povprečju zadnjih treh let znašal 4.850 EUR.

**Kazalnik donosnosti** prikazuje razmerje med presežkom prihodkov nad odhodki in sredstvi v upravljanju oziroma ustvarjen presežek prihodkov nad odhodki na enoto kapitala. Osnovni cilj javnega zavoda ni ustvarjanje presežka prihodkov nad odhodki, vendar je pomembno, da poslovanje zagotavlja pozitiven poslovni rezultat, da poslovna dejavnost in poslovne odločitve predstavljajo gospodarno poslovanje in ne prinašajo negativnega poslovnega izida. Kazalnik donosnosti ni primerljiv s kazalnikom gospodarskih družb, ker osnovni cilji javnega zavoda ali gospodarskih družb na področju donosnosti niso enaki. Vrednost kazalnika med letoma 2019 in 2022 je bila pozitivna, kar dokazuje, da je zavod pri upravljanju premoženja poslovno uspešen.

### **3.2 Opredelitev izvajanja tržne dejavnosti v javnem zavodu v normativni ureditvi**

Pri presojanju, ali normativna ureditev ustrezno opredeljuje izvajanje tržne dejavnosti, sem ugotavljala:

- ali normativna ureditev določa dejavnosti, ki jih javni zavod lahko opravlja na trgu;
- pogoje za njeno izvajanje in dovoljen obseg;
- ali so opredeljena sodila za razmejitev prihodkov in odhodkov;
- ali je predpisan način oblikovanja cen blaga in storitev tržnih dejavnosti.

Pri pregledu predpisov, ki urejajo poslovanje javnega zavoda, in akta o ustanovitvi javnega zavoda sem ugotovila, da je izvajanje tržne dejavnosti v izbranem javnem zavodu le deloma ustrezno opredeljeno.

ZZ določa, da javni zavodi lahko opravljajo tudi gospodarsko dejavnost, če je ta namenjena dejavnosti, za katero je javni zavod ustanovljen. V aktu o ustanovitvi zavoda je določeno, da je tržna dejavnost namenjena opravljanju osnovne dejavnosti zavoda, in v prilogi akta je priložen seznam vseh registriranih dejavnosti, ki jih zavod lahko opravlja na trgu (Izbrani javni zavod, 2012). Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije

določa, da mora akt o ustanovitvi javnega zavoda vsebovati določbo, da javni zavod prodajo blaga in storitev na trgu lahko izvaja le, če bo z izvajanjem te zagotovil najmanj pokritje vseh s to dejavnostjo povezanih odhodkov. Akt o ustanovitvi zavoda ne vsebuje omenjene določbe.

Zavod ima sprejet akt, ki ureja prodajo blaga in storitev na trgu. V aktu je opredeljena prodaja blaga in storitev, ki jih zavod prodaja na trgu, ter sodila za razmejevanje prihodkov in odhodkov iz naslova izvajanja javne službe in tržne dejavnosti (Izbrani javni zavod, 2022). Za razliko od akta o ustanovitvi zavoda pa akt, ki ureja prodajo blaga in storitev na trgu, vsebuje določbo, da zavod prodajo blaga in storitev na trgu lahko izvaja, le če z izvajanjem te zagotovi najmanj pokritje vseh s to dejavnostjo povezanih odhodkov oziroma ustvari pozitiven poslovni izid. Dejavnosti, ki se izvajajo na trgu, zavod za posamezno šolsko oziroma koledarsko leto podrobneje določi v letnem delovnem načrtu oziroma programu dela ter finančno opredeli v finančnem načrtu.

Zavod prodajo blaga in storitev na trgu izvaja po ceniku, ki ga svet zavoda sprejme za vsako novo koledarsko leto. Cenik je javno objavljen na oglasni deski zavoda, na spletni strani zavoda in na vidnem mestu v prostoru, kjer sta blago in storitev potrošniku ponujena. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije določa, da mora iz cenika javnega zavoda izhajati tudi kalkulacija cene za dejavnost, ki jo javni zavod opravlja s prodajo blaga in storitev na trgu. Pri pregledu cenika zavoda sem ugotovila, da cenik vsebuje samo seznam cen, ne pa tudi obrazložitve kalkulacije cen.

### **3.3 Oblikovanje cenika tržnih storitev**

Javni zavod opravlja tržno dejavnost skozi vse leto. V okviru tržne dejavnosti izvaja razna izobraževanja, izpopolnjevanja in usposabljanja ter oddaja šolske prostore. V poletnem času od 1. julija do 30. septembra pa zavod oddaja sobe in apartmaje v dijaškem domu v turistične namene, saj prostih kapacitet ne potrebuje za izvajanje vzgojno-izobraževalnega dela. Pri oblikovanju cenika tržnih storitev sem se osredotočila izključno na oblikovanje prodajnih cen za bivanje zunanjih gostov v času turistične sezone v dijaškem domu.

Osnovna dejavnost je nudenje prenočišča z zajtrkom domačim in tujim turistom. Tovrstno dejavnost po standardni klasifikaciji dejavnosti uvrščamo v skupino Dejavnost planinskih domov in mladinskih prenočišč, ki ima šifro I55.204 in skupino Restavracije in gostilne, ki ima šifro I56.101 (Braunsberger, Hlavaty, Schlamberger & Stevanovič, 2010, str. 91). Ciljni segment so mladi, družinski počitnikarji ter manjše ali večje skupine.

Osnovna storitev, ki jo nudi dijaški dom, je prenočevanje z zajtrkom. Dijaški dom čez poletje obratuje kot hostel, ki gosti različne popotnike ter manjše in večje skupine, kot so kulturna društva, športna društva in klubi ter ostali. Hostel ima 40 sob in 37 apartmajev s kapaciteto za prenočevanje 184 oseb. Sobe in apartmaji so klimatizirani, opremljeni z brezžično internetno povezavo, večina izmed njih ima tudi lastno kuhinjo in kopalnico (enoposteljni

apartmaji, dvoposteljni apartmaji, štiriposteljni apartmaji). Dva izmed dvoposteljnih apartmajev sta v celoti opremljena za bivanje oseb na invalidskem vozičku. Vsi preostali apartmaji in sobe so primerni tudi za bivanje težje gibljivih oseb, ker imajo urejen dostop z osebnim dvigalom. Preproste dijaške sobe pa imajo skupno kopalnico (dve sobi si delita eno kopalnico). Gostom so na voljo restavracija, dve predavalnici, klubska soba s televizijo, otroški kotiček, pralnica, kolesarnica, rekreacijski prostor in parkirišče za avtomobile (Izbrani javni zavod, 2021d).

Tabela 6 prikazuje število prenočitev turistov, delež zasedenih ležišč in prihodke od prenočitev od leta 2019 do 2021. Pojav epidemije koronavirusa je hudo prizadel turistično panogo, zato je bilo v letu 2020 zabeleženih manj prenočitev, predvsem tujih turistov. Vlada Republike Slovenije se je odločila, da bo pomagala slovenskemu turizmu na način, da je vsem državljanom podarila turistične bone za plačilo nastanitev v nastanitvenih obratih po Sloveniji. Zaradi turističnih bonov so se povečali število prenočitev in prihodki iz naslova prenočitev v letih 2020 in 2021. Hostel večino prihodka ustvari s prodajo storitev iz naslova prenočitev, zato je pomembno poznavanje dejavnikov, ki vplivajo na ceno teh storitev (stroški poslovanja, pričakovanja potencialnih gostov, prodajna politika in cene konkurentov).

*Tabela 6: Prikaz števila prenočitev, prihodkov od prenočitev in deleža zasedenih ležišč od leta 2019 do 2021*

	<b>2021</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
Število prenočitev	8.054	8.675	7.225
Delež zasedenih ležišč	56,4	60,7	50,6
Prihodki od prenočitev	177.794	192.017	156.451

*Vir: Izbrani javni zavod (2019c), Izbrani javni zavod (2020c) in Izbrani javni zavod (2021d).*

### 3.3.1 Oblikovanje stroškovne cene prenočitev

Za izračun stroškovne cene prenočitev sem uporabila metodo kalkulacije z enakovrednimi števili, saj dijaški dom nudi več istovrstnih storitev različne kakovosti. Pri oblikovanju stroškovne cene prenočitev so upoštevane načrtovane količine opravljenih storitev ter stroški in prihodki za prihodnje obdobje. V kalkulacijo so vključeni vsi stroški, ki so povezani s prodajo storitev na trgu in se nanašajo na izdatke za blago in storitve, stroške dela ter investicijsko vzdrževanje. Načrtovani celotni stroški so izračunani s seštevkom neposrednih in posrednih stroškov in znašajo 154.738 EUR.

V času šolskih počitnic dijaški dom zapustijo vsi dijaki in študenti, zato večino **izdatkov za blago in storitve** v tem času predstavljajo neposredni stroški. Dijaki, ki bivajo v sobah, so odsotni zaradi šolskih počitnic v juliju in avgustu. Študenti, ki bivajo v apartmajih, pa so odsotni zaradi študijskih počitnic vse od julija do vključno septembra. Pri razporejanju posrednih stroškov po dejavnostih dijaškega doma zavod kot sodilo uporablja število dni ali

mesecev poslovanja. Pri razporejanju posrednih stroškov celotnega zavoda pa kot sodilo uporablja razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti. Sodilo razdelitve celotnih posrednih stroškov uporabi oziroma izvede dvakrat na leto. Izdatki za blago in storitve so načrtovani na podlagi dejanskih stroškov dijaškega doma v letu 2021, povečanih za 10-odstotno letno inflacijo<sup>7</sup> (Škerlak, 2022).

**Stroški dela** so načrtovane plače, ki pripadajo zaposlenim. Hostel za nemoteno poslovanje potrebuje 8 oseb, in sicer:

- 7 oseb, ki imajo sklenjeno delovno razmerje za polni delovni čas:
  - vodja hostla, ki skrbi za rezervacije, nastanitev in komunikacijo z gosti,
  - hišnik, ki skrbi za tehnično vzdrževanje naprav in opreme ter ureja okolico hostla,
  - varnostnik, ki skrbi za varovanje objekta ter red in mir v nočnem času,
  - čistilke, ki skrbijo za čistočo in urejenost sob, apartmajev ter ostalih skupnih prostorov.
  
- 1 oseba, ki ima sklenjeno razmerje za polovični delovni čas:
  - računovodja, ki skrbi za vodenje poslovnih knjig, knjiženje poslovnih dogodkov, spremljanje stroškov in pripravo različnih poročil.

Število oseb implicira obseg zmogljivosti, dodatno pa jo pogojujejo še zasedenost nastanitvenih zmogljivosti, organizacija in pogoji dela, usposobljenost zaposlenih ter dolžina in izkoriščenost delovnega časa. Zavod v času turistične sezone ne zaposluje dodatno novih delavcev, ker bi to pomenilo dodatno vložen čas za iskanje novih primernih delavcev in njihovo uvajanje, dodatne stroške uvajanja ter višje stroške dela. Za sezonsko delo raje najame študente za pomoč pri delu na recepciji in čiščenju, predvsem za delo ob sobotah in nedeljah. Za pomoč pri delu na recepciji je predvidenih 1.168 ur, za kar znaša urna postavka 7,50 EUR bruto, ter 216 ur za pomoč pri čiščenju, za kar znaša urna postavka 8 EUR bruto.

Iz sredstev prodaje prenočitev na trgu se tri mesece financira plača za naslednja delovna mesta:

- pomočnik ravnatelja VII/2 (45. plačni razred, 21 let delovne dobe, 3. premijski razred za premijo dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, razdalja za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela znaša 5,3 km);
- hišnik IV (25. plačni razred, 38 let delovne dobe, 22. premijski razred za premijo dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, razdalja za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela znaša 31,9 km);

---

<sup>7</sup> Inflacija označuje rast ravni cen izdelkov in storitev v določenem časovnem obdobju. V Sloveniji se za merilo inflacije uporablja indeks cen življenjskih potrebščin.

- varnostnik V (22. plačni razred, 32 let delovne dobe, 1. premijski razred za premijo dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, razdalja za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela znaša 5,2 km);
- čistilka II (19. plačni razred, 31 let delovne dobe, 1. premijski razred za premijo dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, razdalja za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela znaša 7,6 km);
- čistilka II (18. plačni razred, 35 let delovne dobe, 17. premijski razred za premijo dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, razdalja za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela znaša 38,2 km);
- čistilka II (17. plačni razred, 27 let delovne dobe, 9. premijski razred za premijo dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, razdalja za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela znaša 6,6 km);
- čistilka II (14. plačni razred, 18 let delovne dobe, 1. premijski razred za premijo dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, razdalja za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela znaša 7,0 km);
- računovodja VII/1 (35. plačni razred, 19 let delovne dobe, 1. premijski razred za premijo dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev, razdalja za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela znaša 4,6 km).

Ostali podatki, ki so pomembni za načrtovanje stroškov dela (Ministrstvo za javno upravo, 2022; Ministrstvo za javno upravo, brez datuma; Modra.si, brez datuma; Računovodja.com, brez datuma; Swtools d.o.o., brez datuma):

- Povprečna mesečna delovna obveznost je 174 ur.
- Vsi zaposleni imajo polno mesečno prisotnost.
- Za izračun stroškov regresa za prehrano in prevoza na delo in z dela se upošteva 21 delovnih dni za julij ter 22 delovnih dni za avgust in september.
- Prispevki delodajalca za socialno varnost so 16,10 %.
- Za izračun stroškov plač se upoštevajo nominalne vrednosti plačnih razredov iz plačne lestvice za javne uslužbence, veljavne do 30. 9. 2022.
- Minimalna plača je 1.074,43 EUR bruto. V minimalno plačo se ne všttevajo dodatki, določeni z zakoni in drugimi predpisi ter kolektivno pogodbo, in del plače za delovno uspešnost.
- Minimalna osnova za prispevke za socialno varnost je 1.181,75 EUR bruto.
- Za izračun redne delovne uspešnosti se upošteva 20 % osnovne bruto plače glede na delež zaposlitve.
- Obseg sredstev za izplačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu je 7.500 EUR bruto za vse zaposlene.
- Dodatek za delovno dobo je v višini 0,33 % od osnovne plače za vsako zaključeno leto delovne dobe.
- Dodatek za delo ponoči znaša 40 % urne postavke osnovne plače, ob predpostavki, da varnostnik v nočnem času opravi 174 ur vsak mesec.

- Višina regresa za letni dopust je določena glede na vrednost plačnega razreda, in sicer: do vključno 24. plačnega razreda 1.374,43 EUR, od 25. do vključno 30. plačnega razreda 1.324,43 EUR, od 31. do vključno 35. plačnega razreda 1.274,43 EUR, od 36. do vključno 40. plačnega razreda 1.224,43 EUR in od 41. do vključno 50. plačnega razreda 1.174,43 EUR. Regres za letni dopust je neobdavčen do višine minimalne plače.
- Premije dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev so upoštevane v minimalnem znesku glede na vrednost premijskega razreda na dan 1. 1. 2022.
- Regres za prehrano med delom za julij in avgust je 4,94 EUR, za september pa 6,15 EUR.
- Povračilo stroškov prevoza na delo in z dela v obliki kilometrine je v višini 10 % cene neosvinčenega motornega bencina 95 oktanov, pri čemer se glede višine cene bencina upošteva referenčni podatek maloprodaje cene, vendar v znesku izplačila ne manj kot 30 EUR. Maloprodajna cena litra neosvinčenega motornega bencina 95 oktanov za julij je 1,60653 EUR, za avgust 1,77232 EUR in za september 1,65069 EUR.

**Strošek za investicijsko vzdrževanje**, ki je vključen v stroškovno ceno nočitev, je načrtovan v višini 25 % ustvarjenih prihodkov iz naslova prenočitev v letu 2021. Investicijsko vzdrževanje zajema večja (občasna) popravila zaradi obnovitve ali ohranitve funkcionalnosti osnovnih sredstev, povezana z nasajanjem večjih stroškov v daljših obdobjih, in jih je treba načrtovati vnaprej.

V tabeli 7 je predstavljen izračun stroškovne cene z uporabo metode enakovrednih števil. Ob predvideni 55-odstotni povprečni sezonski zasedenosti vseh nastanitvenih zmogljivosti izračunam število prenočitev v letu, ki znaša 7.858. Od tega je 607 prenočitev za enoposteljne apartmaje, 810 prenočitev za dvoposteljne apartmaje, 3.441 prenočitev za štiriposteljne apartmaje, 2.182 prenočitev za dvoposteljne sobe s souporabo kopalnice in 818 prenočitev za triposteljne sobe s souporabo kopalnice.

Pri računanju stroškovne cene prenočitev so poleg količin opravljenih storitev, stroškov in prihodkov upoštevani tudi faktorji kakovosti, ki temeljijo na kategoriji nastanitvene enote. Apartmaji z lastno kopalnico in kuhinjo imajo faktor kakovosti med 70 in 100, medtem ko imajo enostavne dijaške sobe s souporabo kopalnice faktor kakovosti med 55 in 65. Zmnožek števila prenočitev in faktorja kakovosti posamezne vrste nastanitve predstavlja pogojne prenočitve.

Tabela 7: Izračun stroškovne cene prenočitve v evrih

Vrsta nastanitve	Število ležišč	Stopnja izkoriščenosti	Število prenočitev v letu	Faktor kakovosti	Pogojne prenočitve	TC/pogojno prenočitev	TC kategorije	Stroškovna cena za ležišče	Stroškovna cena prenočitve glede na vrsto nastanitve
Enoposteljni apartma	12	55	607	100	60.720	0,2757	16.738,92	27,57	27,57
Dvoposteljni apartma	16	55	810	90	72.864	0,2757	20.086,71	24,81	49,62
Štiriposteljni apartma	68	55	3.441	70	240.856	0,2757	66.397,73	19,30	77,19
Dvoposteljna soba s souporabo kopalnice	64	55	2.182	65	141.856	0,2757	39.106,01	17,92	35,84
Triposteljna soba s souporabo kopalnico	24	55	818	55	45.012	0,2757	12.408,64	15,16	45,49
<b>Skupaj</b>	<b>184</b>	<b>-</b>	<b>7.858</b>	<b>-</b>	<b>561.308</b>	<b>-</b>	<b>154.738,00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Vir: lastno delo.

Celotne stroške v višini 154.738 EUR sem razdelila na pogojne prenočitve in dobila strošek ene pogojne prenočitve. Število pogojno izraženih prenočitev sem množila s stroški ene pogojne prenočitve in dobila celotne stroške za posamezno vrsto nastanitve. Stroške posamezne vrste nastanitve sem razdelila po dejansko opravljenih nočitvah in množila s številom ležišč v nastanitvi. Tako dobljena cena je stroškovna cena, ki krije vse stroške. V naslednjem koraku pa lahko oblikujem prodajno ceno, ki upošteva planirani dobiček, tržne razmere in davek na dodano vrednost.

### 3.3.2 Analiza cen in ponudb konkurence

Poznavanje konkurence ima odločilen pomen pri učinkovitem trženjskem načrtovanju. Hostel mora nenehno primerjati svoje storitve, cene, tržne poti in promocijo z istimi postavkami najbližjih konkurentov. Le tako lahko ugotovi, na katerih področjih ima konkurenčne prednosti in na katerih zaostaja, ter natančno določi, s katerimi sredstvi bo »napadel« konkurente in kako se bo »brnil« pred njimi (Kotler, 1996, str. 224).

Dijaški dom je v izrazito turističnem kraju, zato je v času turistične sezone podvržen veliki konkurenci. Neposredno konkurencu mu predstavljajo hostli v istem kraju, in prav slednje v nadaljevanju podrobneje analiziram z namenom izluščiti njihove glavne prednosti in pomanjkljivosti. V tabeli 8 je prikazan strnjen pregled temeljnih prednosti in pomanjkljivosti neposrednih konkurentov.

**Konkurent 1** je študentski dom, ki nudi ugodno namestitev zunanjim gostom v poletnih mesecih. Je v neposredni bližini dijaškega doma in je od centra mesta oddaljen 1,5 km. Sprejme lahko do 127 gostov. Za bivanje jim je na voljo 64 nastanitvenih enot (dvojposteljni, triposteljni in štiriposteljni apartmaji) z lastno kuhinjo, kopalnico in balkonom. V sklopu nastanitve so na voljo tudi brezžična internetna povezava, fitnes, vrtna terasa, otroško igrišče in parkirišče za avtomobile. V segmentu mladih in družinskih počitnikarjev predstavlja dijaškemu domu neposredno konkurencu.

**Konkurent 2** je v samem centru mesta, tik ob glavni avtobusni postaji. Hostel je odprt skozi vse leto. Opremljen je s 50 posteljami v 9 tematskih sobah. Nekatere sobe imajo lastno kopalnico, druge sobe si delijo kopalnico na hodniku. Večposteljne sobe so odprtega mešanega tipa. V ceno prenočitve sta vključena zajtrk in uporaba brezžične internetne povezave. Ciljni segment so predvsem mladi, ki hrepenijo po potovanjih, novih poznanstvih in novih življenjskih izkušnjah.

**Konkurent 3** je nov moderen hostel na mirni lokaciji, oddaljeni 1,5 km od centra mesta. Hostel obratuje vse leto. V hostlu je gostom na voljo 38 ležišč v 17 sobah. Sanitarni prostori, kopalnice in velika senčna terasa so za goste hostla v skupni uporabi. Gostom sta na voljo brezplačna internetna povezava in manjše parkirišče, na katerem je prostora za 8 avtomobilov. Recepcija obratuje vsak dan med 8. in 22. uro.

**Konkurent 4** se nahaja na hribu tik nad centrom mesta. Primeren je za družine, skupine in samostojne popotnike. Je idealna lokacija za oddih v vsakem letnem času. To, da je streljaj oddaljen od centra mesta, gostom zagotavlja mir, varnost, naravo in čudovit pogled na mesto in okolico. Hostel ponuja različne tipe namestitev. Gosti lahko izbirajo med apartmaji, sobami in posteljami v večposteljnih sobah. Skoraj vse nastanitvene enote imajo balkon ali teraso, medtem ko si kopalnico in kuhinjo nekatere nastanitvene enote delijo. Hostel lahko skupno sprejme do 96 gostov.



Tabela 8: Temeljne prednosti in pomanjkljivosti konkurence

<b>Konkurent 1</b>	
<b>Prednosti:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- apartmaji z balkonom</li> <li>- lastno parkirišče</li> <li>- neposredna bližina avtobusne postaje</li> <li>- urejeno otroško igrišče</li> </ul>	<b>Pomanjkljivosti:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- odprt v času glavne turistične sezone</li> <li>- višja cena namestitve ob koncu tedna</li> <li>- cena prenočitve ne vključuje zajtrka</li> <li>- v sklopu nastanitve ni restavracije ali bara</li> <li>- zgornja nadstropja dostopna le po stopnicah</li> <li>- hišni ljubljenci niso dovoljeni</li> </ul>
<b>Konkurent 2</b>	
<b>Prednosti:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- izjemna lokacija v središču mesta</li> <li>- neposredna bližina glavne avtobusne postaje</li> <li>- odprt skozi vse leto</li> <li>- hišni ljubljenci so dovoljeni</li> </ul>	<b>Pomanjkljivosti:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- relativno visoke cene namestitve</li> <li>- pomanjkanje zasebnosti in varnosti v sobah odprtega mešanega tipa</li> <li>- brez lastnega parkirišča</li> <li>- zgornja nadstropja dostopna le po stopnicah</li> </ul>
<b>Konkurent 3</b>	
<b>Prednosti:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- odprt skozi vse leto</li> <li>- mirna lokacija</li> <li>- nova, moderna oprema</li> <li>- neposredna bližina avtobusne postaje</li> <li>- pozen odhod do 12. ure (angl. check out)</li> <li>- hišni ljubljenci so dovoljeni</li> </ul>	<b>Pomanjkljivosti:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- majhne kapacitete</li> <li>- manjše lastno parkirišče</li> <li>- zgornja nadstropja dostopna le po stopnicah</li> </ul>
<b>Konkurent 4</b>	
<b>Prednosti:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- odprt skozi vse leto</li> <li>- mirna lokacija s čudovitim pogledom</li> <li>- različne vrste namestitve</li> <li>- lastno parkirišče</li> <li>- hišni ljubljenci so dovoljeni</li> <li>- bogata dodatno ponudba (dnevna izposoja električnih koles, kosilo ali večerja v lokalni restavraciji, možnost vodenega ogleda mesta, program izletov v lastni režiji)</li> </ul>	<b>Pomanjkljivosti:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- pešpot, ki vodi iz središča mesta do hostla ni primerna za invalidske in otroške vozičke</li> <li>- v neposredni bližini ni avtobusne postaje</li> <li>- sobe in apartmaji niso klimatizirani</li> <li>- pomanjkanje zasebnosti in varnosti v sobah odprtega mešanega tipa</li> <li>- zgornja nadstropja dostopna le po stopnicah</li> </ul>

*Vir: lastno delo.*

V tabeli 9 so prikazane cene prenočitev konkurentov v avgustu, ki predstavlja glavno turistično sezono. Vse cene vključujejo davek na dodano vrednost in, z izjemo prvega konkurenta, tudi samopostrežni zajtrk.

Tabela 9: Primerjava cen prenočitve konkurentov v avgustu v evrih

Vrsta nastanitve	Konkurent 1	Konkurent 2	Konkurent 3	Konkurent 4
Enoposteljni apartma	41	-	-	-
Dvoposteljni apartma	72	-	-	-
Štiriposteljni apartma	108	-	-	130
Dvoposteljna soba s souporabo kopalnice	-	78	70	85
Triposteljna soba s souporabo kopalnice	-	105	100	99

Vir: lastno delo.

### 3.3.3 Oblikovanje končne prodajne cene prenočitev

Dejstvo je, da gosti hostlov v večji meri, kot bi pričakovali, zaznavajo kakovost tudi skozi ceno. Gost lahko oceni vrednost in kakovost storitve šele po doživetih izkušnjah, zato ni presenetljivo, da je cenovna politika osrednji del tržne strategije. Oblikovanje in določanje cen prenočitev je eno izmed najtežjih in hkrati najpomembnejših odločitev ponudnikov turističnih storitev. Pri oblikovanju končne prodajne cene prenočitev uporabim kombinacijo metode oblikovanja prodajnih cen glede na stroške in metode oblikovanja prodajnih cen glede na konkurenco.

Na prvi stopnji pri oblikovanju cen prenočitev uporabim metodo oblikovanja prodajnih cen glede na stroške. Ob natančnem poznavanju strukture in značilnosti stroškov lahko z oblikovanjem prodajnih cen hostel maksimira svoj dobiček. Stroškovni ceni prenočitve prištejem še želeni dobiček v višini 40 % lastne cene in davek na dodano vrednost ter dobim prodajno ceno z davkom na dodano vrednost. Tako oblikovane prodajne cene naj bi po predpostavki zagotavljale določeno število gostov in zelene rezultate.

Dijaški dom vse leto oddaja kuhinjo in jedilnico v najem zunanjemu izvajalcu, s katerim ima sklenjeno tudi pogodbo o pripravi obrokov v času turistične sezone. Hostel tako gostom ne ponuja samo prenočišča, ampak tudi zajtrk, ki je že vključen v ceno, ter možnost ostalih obrokov. Cena zajtrka znaša 5 EUR z vključenim davkom na dodano vrednost. Zunanji izvajalec za prodajo obrokov dijaškemu domu prizna popust v višini 10 %. Iz tabele 10 je razviden izračun prodajne cene z vključenim zajtrkom in davkom na dodano vrednost.

Tabela 10: Izračun prodajne cene prenočitve v evrih

Vrsta nastanitve	Stroškovna cena prenočitve	Prodajna cena brez ddv	Prodajna cena z ddv	Prodajna cena z ddv (vključen zajtrk)
Enoposteljni apartma	27,57	38,59	42,26	47,26
Dvoposteljni apartma	49,62	69,47	76,07	86,07
Štiriposteljni apartma	77,19	108,06	118,33	138,33
Dvoposteljna soba s souporabo kopalnice	35,84	50,17	54,94	64,94
Tripoteljna soba s souporabo kopalnice	45,49	63,68	69,73	84,73

Vir: lastno delo.

Na drugi stopnji pri oblikovanju cen uporabim metodo oblikovanja cen glede na konkurente, ki je tržno usmerjena. Podatki o cenah konkurentov so razvidni v tabeli 9. Konkurent 1 in konkurent 4 sta skoraj na enakem cenovnem nivoju za nastanitev v apartmaju, ob predpostavki, da konkurent 1 ponuja ob koncih tedna za 10 % višjo ceno in njegova prodajna cena ne vključuje zajtrka.

Prodajna cena za nastanitev v dvoposteljni in tripoteljni sobi s souporabo kopalnice je v primerjavi s konkurenti nižja. V tej kategoriji ima najvišjo prodajno ceno konkurent 2. To dejstvo ne preseneča, saj je na odlični lokaciji v centru mesta. Temeljna značilnost neposredne konkurence je predvsem ta, da so njihove cene v primerjavi s hostlom višje. Iz tega dejstva sklepam, da lahko v očeh kupca z vidika razmerja kakovost : cena, hostel prodajno ceno namestitve v dvoposteljni in tripoteljni sobi s souporabo kopalnice uporablja kot izrazito konkurenčno prednost, predvsem pri namestitvi manjših in večjih skupin.

Končno prodajno ceno vseh vrst nastanitev smiselno zaokrožim na celo število. Prodajno ceno za namestitve v dvoposteljni in tripoteljni sobi s souporabo kopalnice povišam za 5 EUR, saj pri tem hostel še vedno ohranja konkurenčno prednost pred ostalimi konkurenti. V tabeli 11 je prikazana končna prodajna cena prenočitve z zajtrkom za posamezno vrsto nastanitve.

Tabela 11: Izračun končne prodajne cene prenočitve z zajtrkom v evrih

Vrsta nastanitve	Končna prodajna cena z ddv
Enoposteljni apartma	47
Dvoposteljni apartma	86
Štiriposteljni apartma	138
Dvoposteljna soba s souporabo kopalnice	70
Tripoteljna soba s souporabo kopalnice	90

Vir: lastno delo.

### 3.3.4 Primerjava cenika s trenutno veljavnim cenikom zavoda

Tabela 12 prikazuje primerjavo oblikovanega cenika s trenutno veljavnim cenikom zavoda. Trenutno sprejet cenik zavoda je ustrezno oblikovan in zavodu zagotavlja, da ustvari presežek prihodkov nad odhodki z opravljanjem storitev prenočevanja v dijaškem domu v času turistične sezone. Kljub temu pa bi ob postavitvi nekoliko višje cene pri posameznih vrstah namestitve bila cena še vedno sprejemljiva za goste in bi prispevala k višjemu presežku prihodkov nad odhodki zavoda.

*Tabela 12: Primerjava cenika s trenutno veljavnim cenikom zavoda v evrih*

<b>Vrsta nastanitve</b>	<b>Cenik</b>	<b>Trenutno veljavni cenik zavoda</b>
Enoposteljni apartma	47	41
Dvoposteljni apartma	86	82
Štiriposteljni apartma	138	128
Dvoposteljna soba z zunanjo kopalnico	70	60
Triposteljna soba z zunanjo kopalnico	90	90

*Vir: Izbrani javni zavod (2021c).*

Na podlagi intervjujev, ki sem jih izvedla z vodilnimi v zavodu, sem ugotovila, da se cenovna politika zavoda, zaradi oddaje prostih kapacitet v dijaškem domu izključno v času turistične sezone, izogiba promocijskemu zniževanju cen. Kljub temu pa bi z oblikovanjem ustrezne tržne strategije lahko dosegli boljšo zasedenost nastanitvenih kapacitet, višje prihodke od prodaje in višjo dobičkonosnost poslovanja.

Glede na to, da je zavod edini v Sloveniji, ki ponuja izobraževanje in usposabljanje za točno določeno skupino poklicev ter izobraževanja običajno trajajo več dni, je smiselno, da del izobraževanj in usposabljanj izvede tudi v poletnih mesecih ter tečajnikom poleg izvedbe tečaja ponudi tudi možnost ugodne namestitve in/ali prehrane. Tako bi v prodajno ceno tečaja vključili še dodatno storitev, ki bi za tečajnike lahko predstavljala dodano vrednost.

Zavod bi lahko prodajo prenočitev povečal tudi z oglaševanjem, saj je njegov namen povečati povpraševanje po storitvah. Odločitev, kateri medij bo izkoristil za oglaševanje, je odvisna od finančnih sredstev, ki jih ima na voljo in jih je pripravljen vložiti v oglaševanje. Da bi bili stroški oglaševanja gospodarsko upravičeni, bi se moral zaradi njih povečati obseg prodaje vsaj za toliko, da dobiček ne bi bil manjši, kot bi bil brez njih. Številne možnosti in priložnosti ponuja predvsem spletno oglaševanje, ki je prisotno na družbenih omrežjih, spletnih straneh, portalih, forumih itd. Oglaševanje preko spleta je zaradi profiliranja in merljivosti rezultatov učinkovitejše in cenejše od oglaševanja v klasičnih medijih. Večina turistov si preklo spleta ne le ogleda ciljno destinacijo, ampak tudi že vnaprej rezervira prenočišče in organizira dejavnosti med svojim oddihom. Lastna internetna stran vabljivega in privlačnega videza, z možnostjo rezervacije z drugega konca sveta, je nedvomno eno izmed najboljših oglaševalskih orodij. Vsekakor pa mora biti cilj dijaškega doma poleg tega,

da privabi gosta, tudi njegovo zadovoljstvo. Zadovoljen gost bo hostel priporočil svojim najbližjim in prijateljem ter podal pozitivno oceno na družbenih omrežjih.

## **SKLEP**

Javni zavodi so nepridobitne organizacije, ustanovljene za opravljanje negospodarskih javnih služb. Praviloma jih ustanovi država ali občina. Ustanovitelj zagotavlja zavodu tako sredstva za ustanovitev in začetek dela kot tudi sredstva za opravljanje dejavnosti javne službe. ZZ jim dovoljuje, da lahko opravljajo tudi tržno dejavnost, kadar je le-ta povezana z izvajanjem javne službe. Značilnost tržne dejavnosti je ustvarjanje presežka prihodkov nad odhodki, obdavčljivost pri prodaji kot pri dohodkih ter izpostavljenost konkurenci.

V javnem zavodu je računovodstvo pomembna dejavnost, ki spremlja in presoja poslovne dogodke v organizaciji. Pri tem je pomembno dejstvo, da se računovodstvo v javnem zavodu razlikuje od računovodstva v drugih organizacijskih oblikah pravnih oseb. Računovodstvo javnega zavoda je v Sloveniji urejeno na podlagi določb ZJF, ZR in njunih podzakonskih predpisov, SRS ter ostalih predpisov. Pri opredelitvi računovodstva sta pomembni razvrstitvi javnih zavodov v skupino posrednih proračunskih uporabnikov in v skupino določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Bistvene posebnosti, ki so prisotne na področju računovodstva, so:

- predpisan enotni kontni načrt;
- dvojno vodenje računovodstva po načelu poslovnega dogodka in načelu denarnega toka;
- priprava dodatnih računovodskih izkazov in poročil pri letnem poročanju;
- priprava programa dela, finančnega in kadrovskega načrta;
- izkazovanje prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti in nameni;
- upoštevanje fiskalnega pravila pri porabi presežka prihodkov nad odhodki;
- upravljanje premoženja, ki je last ustanovitelja;
- obračunavanje amortizacije in pokrivanje le-te v breme obveznosti do virov sredstev;
- oprostitev plačila davkov po ZDDV in ZDDPO pri izvajanju javne službe.

Javni zavodi se financirajo s kombinacijo javnofinančnih in zasebnih virov, zato morajo v poslovnih knjigah ločeno spremljati poslovanje s sredstvi, pridobljenimi iz javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe, od poslovanja s sredstvi, pridobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu. V ta namen mora vodstvo javnega zavoda poznati delovanje dejavnosti, njihovo medsebojno povezanost ter v ta namen postaviti sistem spremljanja stroškov.

Stroški imajo pomembno vlogo pri sprejemanju poslovnih odločitev o oblikovanju cen za dejavnosti javnih zavodov. Pri dejavnosti javne službe javni zavodi ne morejo oblikovati cen glede na ponudbo in povpraševanje, kar pomeni, da so podlaga za določanje teh cen vedno stroški. Nasprotno pa je pri tržni dejavnosti, kjer so cene rezultat ponudbe in povpraševanja.

Na primeru izbranega javnega zavoda s področja vzgoje in izobraževanja sem presojala, ali normativna ureditev ustrezno opredeljuje izvajanje tržne dejavnosti. Ugotovila sem, da ima izbrani javni zavod v aktu o ustanovitvi opredeljeno izvajanje tržne dejavnosti, sprejet ima interni akt, ki ureja prodajo blaga in storitev na trgu ter sodila za razmejevanje prihodkov in odhodkov iz naslova izvajanja javne službe in tržne dejavnosti. Za dejavnosti, ki jih zavod opravlja kot prodajo blaga in storitev na trgu, ima oblikovan, sprejet in javno objavljen cenik, ki pa ne vsebuje kalkulativne osnove za oblikovanje cene proizvodov in storitev na trgu. Zato sem v nadaljevanju pripravila kalkulacijo cen in oblikovala cenik prodaje storitev na trgu. Pri tem sem se osredotočila izključno na dejavnost oddajanja sob in apartmajev v dijaškem domu v času turistične sezone, ko zavod teh prostorov ne potrebuje za izvajanje vzgojno-izobraževalnega dela. Prodajna cena je rezultat kalkulacije stroškov, zelenega dobička, zasedenosti nastanitvenih zmogljivosti v preteklih letih ter proučevanja ponudbe in cen neposrednih konkurentov. S tako oblikovanimi prodajnimi cenami izbrani javni zavod pokrije vse stroške, povezane s to dejavnostjo, in ustvari presežek prihodkov nad odhodki. Oblikovani cenik sem primerjala s trenutno veljavnim cenikom izbranega zavoda in ugotovila, da bi lahko pri posameznih vrstah nastanitve postavili nekoliko višjo ceno in pri tem še vedno ohranili konkurenčno prednost. Na podlagi lastnih spoznanj sem napovedala možnost razvoja tržne strategije v prihodnosti, s katero bi lahko dosegli boljšo zasedenost nastanitvenih zmogljivosti, višje prihodke od prodaje in višjo dobičkonosnost poslovanja.

Dejstvo je, da prodaja blaga in storitev na trgu pozitivno prispeva k izvajanju dejavnosti javne službe v izbranem javnem zavodu. Presežki prihodkov nad odhodki iz opravljanja tržne dejavnosti se vračajo v nepridobitno dejavnost javne službe in so namenjeni sofinanciranju investicij v javno infrastrukturo. S tem pa se zmanjšuje poraba javnih sredstev.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bajuk Mušič, A., Koželj S. & Prusnik, M. (2016, 24. marec). *Pravila skrbnega računovodenja*. Pridobljeno 14. septembra 2022 iz <https://www.revijaiks.si/2016/03/Racunovodstvo/clanek/265001/pravila-skrbnega-racunovodenja>
2. Bojnec, Š., Čepar, Ž., Kosi, T. & Nastav B. (2007). *Ekonomika podjetja*. Koper: Fakulteta za management.
3. Bohinc, R. & Tičar, B. (2012). *Pravo zavodov*. Koper: Fakulteta za management.
4. Braunsberger, F., Hlavaty, M., Schlamberger, N. & Stevanovič, S. (2010). *Standardna klasifikacija dejavnosti 2008*. Ljubljana: Statistični urad republike Slovenije.
5. Čadež, S. (2013). *Temelji poslovnega računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Čižman, M. (2011). Razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in nosilcih. *IKS*, 6(2011), 7–27.

7. Čižman, M. (2019). Obračun in knjiženje amortizacije v javnem sektorju. *IKS*, 8/9 (2019), 14–28.
8. Čižman, M. (2021a). *Računovodska šola za javni sektor – 1. del* (računovodska šola). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
9. Čižman, M. (2021b). *Računovodska šola za javni sektor – 2. del* (računovodska šola). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
10. Davčna uprava republike Slovenije. (2005, 25. julij). *Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti, pojasnilo št. 423-02-65/2005*. Pridobljeno 1. septembra 2022 iz <https://www.dara.si/33/pojasnilo-durs-izvzem-prihodkov-od-nepridobitne-dejavnosti-u-niqueiduchxzASYZNbjZR-TOAeqlefafsL6ZUuA/?query=dru%B9tvo%20pridobitna%20in%20nepridobitna%20dejavnost&serp=1>
11. Hočevar, M., Čadež, S. & Novak, A. (2012). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
12. Igličar, A. (2013). *Stroškovno računovodstvo* (zapiski predavanj). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Ivankovič, G. & Jerman, M. (2013). *Osnove računovodstva v turizmu*. Koper: Založba Univerze na Primorskem.
14. Izbrani javni zavod. (2012). *Sklep o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda* (interno gradivo). Piran.
15. Izbrani javni zavod. (2015). *Pravilnik o računovodstvu* (interno gradivo). Piran.
16. Izbrani javni zavod. (2019a). *Letno poročilo izbranega javnega zavoda za leto 2019* (interno gradivo). Piran.
17. Izbrani javni zavod. (2019b). *Realizacija programa dela, finančnega in kadrovskega načrta za leto 2019* (interno gradivo). Piran.
18. Izbrani javni zavod. (2019c). *Statistika turizma – hostel 2019* (interno gradivo). Piran.
19. Izbrani javni zavod. (2020a). *Letno poročilo izbranega javnega zavoda za leto 2020* (interno gradivo). Piran.
20. Izbrani javni zavod. (2020b). *Realizacija programa dela, finančnega in kadrovskega načrta za leto 2020* (interno gradivo). Piran.
21. Izbrani javni zavod. (2020c). *Statistika turizma – hostel 2020* (interno gradivo). Piran.
22. Izbrani javni zavod. (2021a). *Kadrovska analiza za leto 2021* (interno gradivo). Piran.
23. Izbrani javni zavod. (2021b). *Letno poročilo izbranega javnega zavoda za leto 2021* (interno gradivo). Piran.
24. Izbrani javni zavod. (2021c). *Realizacija programa dela, finančnega in kadrovskega načrta za leto 2021* (interno gradivo). Piran.
25. Izbrani javni zavod. (2021d). *Statistika turizma – hostel 2021* (interno gradivo). Piran.
26. Izbrani javni zavod. (2022). *Sklep o izvajanju druge dejavnosti zavoda – prodaja storitev in blaga na trgu* (interno gradivo). Piran
27. Janc, M. (2004). Razmejitev in računovodenje prihodkov, pridobljenih na trgu, in prihodkov, pridobljenih iz proračunskih sredstev. *Lex localis*, 2(2), 171–184.
28. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgovom*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.

29. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N. & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
31. Kotler, P. (1996): *Marketing management – trženjsko upravljanje: analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor*. Ljubljana: Slovenska knjiga.
32. McWatters, C. S., Zimmerman, J. L. & Morse, D. C. (2008). *Management Accounting: Analysis and Interpretation*. Harlow: Prentice Hall.
33. Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport. (2021). *Navodila in izhodišča za pripravo programa dela, finančnega in kadrovskega načrta za leto 2022 za srednje šole, dijaške domove in višje strokovne šole* (interno gradivo). Ljubljana: Ministrstvo za izobraževanje, znanost in šport.
34. Ministrstvo za javno upravo. (2022). *Ukrepi na področju plač in drugih stroškov dela v javnem sektorju za leti 2022 in 2023 – pojasnilo* (interno gradivo). Ljubljana: Ministrstvo za javno upravo.
35. Ministrstvo za javno upravo. (brez datuma). *Nominalne vrednosti plačnih razredov iz plačne lestvice in nominalnih vrednosti dodatkov*. Pridobljeno 10. decembra 2022 iz <https://www.gov.si/teme/placni-sistem/>
36. Modra.si. (brez datuma). *Premije dodatnega pokojninskega zavarovanja javnih uslužbencev za leto 2022*. Pridobljeno 10. decembra 2022 iz <https://www.modra.si/wp-content/uploads/2021/01/Premije-JU.pdf>
37. MP Računovodstvo. (2012, 14. september). *Zakonske podlage za računovodstvo*. Pridobljeno 12. septembra 2022 iz <https://mpracunovodstvo.si/zakonske-podlage-za-racunovodstvo/>
38. Pečarič, M. & Bugarič, B. (2011). *Javne službe*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
39. Pevcin, P. (2010). *Ekonomija javnih podjetij in zavodov*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
40. Potočnik, V. (1999). *Kalkulacije in DDV za podjetnike, obrtnike, trgovce ...* Ljubljana: Gospodarski vestnik.
41. Pučko, D. & Rozman, R. (1998). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
42. Računovodja.com. (brez datuma). *Kilometrina – javni sektor 2022*. Pridobljeno 10. decembra 2022 iz <https://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=6504>
43. Računsko sodišče. (2021). *Učinkovitost ureditve javne službe in razmejevanja od ostalih dejavnosti javnih zavodov* (revizijsko poročilo). Ljubljana: Računsko sodišče.
44. Smolnik, L. (2010). *Razmejitev dejavnosti v javnih zavodih*. Dravograd: Loris računovodstvo in storitve d. o. o.
45. Swtools d.o.o. (brez datuma). *Mesečni podatki*. Pridobljeno 10. decembra 2022 iz <https://www.swtools.si/data.html>
46. Škerlak, K. (2022, 30. november). *Cene ponovno višje: na letni ravni za 10 %, na mesečni za 0,9 %*. Pridobljeno 5. decembra 2022 iz <https://www.stat.si/StatWeb/News/Index/10736>
47. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik, založniška skupina d. d.



48. Tekavčič, M. & Peljhan D. (2004). Pomen obvladovanja stroškov v javnem sektorju. *Uprava, mednarodna znanstvena revija za teorijo in prakso*, 2(1), 31–49.
49. Trstenjak, V. (2003). *Državna uprava* (študijsko gradivo). Ljubljana: Ministrstvo za notranje zadeve.
50. Turk, I. (2006). *Uvod v poslovno ekonomiko*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
51. Turk, I., Kavčič, S. & Koželj, S. (2003). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
52. Turney, P. (1996). *Activity-Based Costing: The Performance Breakthrough*. London: Kogan Page.
53. Uprava Republike Slovenije za javna plačila. (2022). *Register proračunskih uporabnikov*. Pridobljeno 2. avgusta 2022 iz <https://storitve.ujp.gov.si/dostop/irpu/>
54. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002* (delovni zvezek). Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj.



## **PRILOGE**



## Priloga 1: Struktura celotnih odhodkov po posameznih kategorijah in glede na vrsto dejavnosti od leta 2019 do 2021

Tabela 1: Struktura celotnih odhodkov po posameznih kategorijah in glede na vrsto dejavnosti od leta 2019 do 2021 v evrih

	2021			2020			2019		
	Javna služba	Tržna dejavnost	Skupaj	Javna služba	Tržna dejavnost	Skupaj	Javna služba	Tržna dejavnost	Skupaj
Stroški materiala	186.123	42.664	228.787	141.920	49.070	190.990	194.380	58.199	252.579
Stroški storitev	514.636	238.161	752.797	420.086	273.749	693.835	570.915	194.738	765.653
Stroški dela	2.159.090	157.500	2.316.590	2.001.146	163.214	2.164.360	1.910.386	150.006	2.060.392
Ostali stroški/odhodki	8.186	1.395	9.581	46.835	3.255	50.090	42.585	20.666	63.251
<b>Skupaj</b>	<b>2.868.035</b>	<b>439.720</b>	<b>3.307.755</b>	<b>2.609.987</b>	<b>489.288</b>	<b>3.099.275</b>	<b>2.718.266</b>	<b>423.609</b>	<b>3.141.875</b>

Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2020a) in Izbrani javni zavod (2021b).

Tabela 2: Struktura celotnih odhodkov po posameznih kategorijah in glede na vrsto dejavnosti od leta 2019 do 2021 v deležih

	2021			2020			2019		
	Javna služba	Tržna dejavnost	Skupaj	Javna služba	Tržna dejavnost	Skupaj	Javna služba	Tržna dejavnost	Skupaj
Stroški materiala	6,5	9,7	6,9	5,4	10,0	6,2	7,1	13,7	8,0
Stroški storitev	17,9	54,2	22,8	16,1	55,9	22,4	21,0	46,0	24,4
Stroški dela	75,3	35,8	70,0	76,7	33,4	69,8	70,3	35,4	65,6
Ostali stroški/odhodki	0,3	0,3	0,3	1,8	0,7	1,6	1,6	4,9	2,0
<b>Skupaj</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Vir: lastno delo.

## Priloga 2: Povprečni mesečni stroški dela na zaposlenega od leta 2019 do 2021 v evrih

Tabela 3: Povprečni mesečni stroški dela na zaposlenega od leta 2019 do 2021 v evrih

	<b>2021</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
Letni stroški dela	2.316.590	2.164.360	2.060.392
Število zaposlenih	62	64	64
Povprečni letni stroški dela na zaposlenega	37.364	33.818	32.194
<b>Povprečni mesečni stroški dela na zaposlenega</b>	<b>3.114</b>	<b>2.818</b>	<b>2.683</b>

Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2020a) in Izbrani javni zavod (2021b).

### Priloga 3: Izračun kazalnikov uspešnosti poslovanja od leta 2019 do 2021

Tabela 4: Izračun kazalnika celotne gospodarnosti od leta 2019 do 2021

	2021	2020	2019
Prihodki	3.415.119	3.242.255	3.247.041
Odhodki	3.307.755	3.099.275	3.141.875
Kazalnik celotne gospodarnosti	1,032458	1,046133	1,033472

Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2020a) in Izbrani javni zavod (2021b).

Tabela 5: Število dijakov v posameznem programu od šolskega leta 2018/2019 do 2021/2022

	2021/2022	2020/2021	2019/2020	2018/2019
Število dijakov IP	414	406	416	453
Število dijakov VP	47	45	48	55
<b>Skupaj</b>	<b>461</b>	<b>451</b>	<b>464</b>	<b>508</b>

**Legenda:** IP = izobraževalni program, VP = vzgojni program

Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2020a) in Izbrani javni zavod (2021b).

Tabela 6: Izračun kazalnika ekonomičnosti posameznega programa od leta 2019 do 2021

	2021	2020	2019
Odhodki IP	1.885.070	1.836.566	2.092.524
Odhodki VP	161.783	217.928	338.995
Število dijakov IP	409	413	441
Število dijakov VP	46	47	53
<b>Kazalnik ekonomičnosti IP</b>	<b>4.609</b>	<b>4.447</b>	<b>4.745</b>
<b>Kazalnik ekonomičnosti VP</b>	<b>3.517</b>	<b>4.637</b>	<b>6.396</b>

**Legenda:** IP = izobraževalni program, VP = vzgojni program

Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2019b), Izbrani javni zavod (2020a), Izbrani javni zavod (2020b), Izbrani javni zavod (2021b) in Izbrani javni zavod (2021c).

Tabela 7: Izračun kazalnika donosnosti od leta 2019 do 2021

	2021	2020	2019
Presežek prihodkov nad odhodki*	182.509	144.121	117.296
Sredstva v upravljanju	6.050.875	5.303.951	5.317.450
Kazalnik donosnosti	3,016241	2,717239	2,205869

**Legenda:** \* Presežek prihodkov nad odhodki predstavlja stanje na kontu skupine 985.

Vir: Izbrani javni zavod (2019a), Izbrani javni zavod (2020a) in Izbrani javni zavod (2021b).

#### Priloga 4: Počitniške zmogljivosti hostla

Tabela 8: Počitniške zmogljivosti hostla

Vrsta namestitve	Število ležišč	Število nastanitvenih enot	Skupno število ležišč
Enoposteljni apartma	1	12	12
Dvoposteljni apartma	2	8	16
Štiriposteljni apartma	4	17	68
Dvoposteljna soba s souporabo kopalnice	2	32	64
Triposteljna soba s souporabo kopalnice	3	8	24
<b>Skupaj</b>	<b>-</b>	<b>77</b>	<b>184</b>

Vir: Izbrani javni zavod (2021d).

Najvišje možno število prenočitev v času turistične sezone je 14.288.



## Priloga 5: Specifikacija načrtovanih stroškov v evrih

Tabela 9: Specifikacija načrtovanih stroškov v evrih

<b>A</b>	<b>Stroški materiala in storitev</b>	<b>55.156,55</b>
1.	Stroški pisarniškega materiala	641,04
2.	Material za tekoče vzdrževanje osnovnih sredstev	2.051,98
3.	Energija	9.132,43
4.	Porabljena voda	6.438,95
5.	Komunalne storitve	1.143,25
6.	Telekomunikacijske storitve	716,18
7.	Storitve, povezane z vzdrževanjem objektov	8.595,84
8.	Storitve plačilnega prometa in bančnih storitev	3.452,56
9.	Storitve prodaje in trženja	3.000,00
10.	Plačilo za delo preko študentskega servisa	16.174,34
11.	Drugi materialni stroški in storitve	3.809,98
<b>B</b>	<b>Stroški dela</b>	<b>55.132,95</b>
1.	Plače in nadomestila plač	40.907,44
2.	Prispevki za socialno varnost delodajalca	6.765,75
3.	Dodatno pokojninsko zavarovanje	871,53
4.	Regres za letni dopust	2.502,07
5.	Drugi stroški dela (povračila in drugi prejemki zaposlenih)	4.086,16
<b>C</b>	<b>Stroški za investicijsko vzdrževanje</b>	<b>44.448,50</b>
1.	Investicijsko vzdrževanje	44.448,50
=	<b>Celotni stroški</b>	<b>154.738,00</b>

Vir: lastno delo.

## Priloga 6: Načrtovani stroški dela

Tabela 10: Izračun bruto plače in prispevkov za socialno varnost delodajalca za redno delo od junija do septembra v evrih

Delovno mesto	Delež zaposlitve	Plačni razred	Vrednost plačnega razreda	Delovna doba	Osnovna plača glede na delež zaposlitve	Bruto urna postavka	Razlika do minimalne plače	Dodatek na delovno dobo	Dodatek za delo ponoči	Bruto plača	Prispevki za socialno varnost	Bruto plača skupaj	Prispevki skupaj
Pomočnik ravnatelja VII/2	100	45	2.473,41	21	2.473,41	14,22	0,00	171,41	0,00	2.644,82	425,82	7.934,46	1.277,46
Hišnik IV	100	25	1.128,83	38	1.128,83	6,49	0,00	141,56	0,00	1.270,39	204,53	3.811,17	613,59
Varnostnik V	100	22	1.003,54	32	1.003,54	5,77	70,89	105,97	401,42	1.581,82	254,67	4.745,46	764,01
Čistilka II	100	19	892,13	31	892,13	5,13	182,30	91,26	0,00	1.165,69	190,26	3.497,07	570,78
Čistilka II	100	18	857,83	35	857,83	4,93	216,60	99,08	0,00	1.173,51	190,26	3.520,53	570,78
Čistilka II	100	17	824,84	27	824,84	4,74	249,59	73,49	0,00	1.147,92	190,26	3.443,76	570,78
Čistilka II	100	14	733,27	18	733,27	4,21	341,16	43,56	0,00	1.117,99	190,26	3.353,97	570,78
Računovodja VII/I	50	35	1.670,94	19	835,47	9,60	0,00	52,38	0,00	887,85	142,94	2.663,55	428,82
<b>Skupaj</b>	-	-	<b>9.584,79</b>	-	<b>8.749,32</b>	-	<b>1.060,54</b>	<b>778,71</b>	<b>401,42</b>	<b>10.989,99</b>	<b>1.789,00</b>	<b>32.969,97</b>	<b>5.367,00</b>

Vir: lastno delo.

Tabela 11: Izračun bruto plače in prispevkov za socialno varnost delodajalca za redno delovno uspešnost od junija do septembra v evrih

Delovna uspešnost	Bruto plača	Prispevki za socialno varnost
Redna delovna uspešnost	437,47	70,43
Delovna uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	7.500,00	1.207,50
<b>Skupaj</b>	<b>7.937,47</b>	<b>1.277,93</b>

Vir: lastno delo.

Tabela 12: Izračun premij dodatnega pokojninskega zavarovanja od junija do septembra v evrih

Delovno mesto	Delež zaposlitve	Premijski razred	Mesečna premija	Premija skupaj
Pomočnik ravnatelja VII/2	100	3	35,78	107,34
Hišnik IV	100	22	49,02	147,06
Varnostnik V	100	1	34,40	103,20
Čistilka II	100	1	34,40	103,20
Čistilka II	100	17	45,40	136,20
Čistilka II	100	9	39,91	119,73
Čistilka II	100	1	34,40	103,20
Računovodja VII/I	50	1	17,20	51,60
<b>Skupaj</b>	-	-	<b>290,51</b>	<b>871,53</b>

Vir: lastno delo.

Tabela 13: Izračun regresa za letni dopust od junija do septembra v evrih

Delovno mesto	Delež zaposlitve	Plačni razred	Regres za letni dopust	Prispevki za socialno varnost
Pomočnik ravnatelja VII/2	100	45	293,61	6,71
Hišnik IV	100	25	331,11	15,56
Varnostnik V	100	22	343,61	18,45
Čistilka II	100	19	343,61	18,45
Čistilka II	100	18	343,61	18,45
Čistilka II	100	17	343,61	18,45
Čistilka II	100	14	343,61	18,45
Računovodja VII/I	50	35	159,30	6,30
<b>Skupaj</b>	-	-	<b>2.502,07</b>	<b>120,82</b>

Vir: lastno delo.

Tabela 14: Izračun regresa za prehrano od junija do septembra v evrih

Delovno mesto	Število delovnih dni			Znesek regresa za prehrano		Regres za prehrano skupaj
	Julij	Avgust	Sept.	Julij/avgust	Sept.	
Pomočnik ravnatelja VII/2	21	22	22	4,94	6,15	347,72
Hišnik IV	21	22	22	4,94	6,15	347,72
Varnostnik V	21	22	22	4,94	6,15	347,72
Čistilka II	21	22	22	4,94	6,15	347,72
Čistilka II	21	22	22	4,94	6,15	347,72
Čistilka II	21	22	22	4,94	6,15	347,72

se nadaljuje

Tabela 14: Izračun regresa za prehrano od junija do septembra v evrih (nad.)

Delovno mesto	Število delovnih dni			Znesek regresa za prehrano		Regres za prehrano skupaj
	Julij	Avgust	Sept.	Julij/ avgust	Sept.	
Čistilka II	21	22	22	4,94	6,15	347,72
Računovodja VII/I	21	22	22	4,94	6,15	347,72
<b>Skupaj</b>	<b>168</b>	<b>176</b>	<b>176</b>	<b>4,94</b>	<b>6,15</b>	<b>2.781,76</b>

Vir: lastno delo.

Tabela 15: Izračun prevoza na delo in z dela od junija do septembra v evrih

Delovno mesto	Število delovnih dni			Število km	10 % maloprodajne cene neosvinčenega goriva 95 oktanov			Prevoz na delo in z dela
	Julij	Avgust	Sept.		Julij	Avgust	Sept.	
Pomočnik ravnatelja VII/2	21	22	22	5,30	0,160653	0,177232	0,165069	90,00
Hišnik IV	21	22	22	31,90	0,160653	0,177232	0,165069	347,85
Varnostnik V	21	22	22	5,20	0,160653	0,177232	0,165069	90,00
Čistilka II	21	22	22	7,60	0,160653	0,177232	0,165069	90,00
Čistilka II	21	22	22	38,20	0,160653	0,177232	0,165069	416,55
Čistilka II	21	22	22	6,60	0,160653	0,177232	0,165069	90,00
Čistilka II	21	22	22	7,00	0,160653	0,177232	0,165069	90,00
Računovodja VII/I	21	22	22	4,60	0,160653	0,177232	0,165069	90,00
<b>Skupaj</b>	<b>168</b>	<b>176</b>	<b>176</b>	<b>70,10</b>	<b>0,160653</b>	<b>0,177232</b>	<b>0,165069</b>	<b>1.304,40</b>

Vir: lastno delo.

## Priloga 7: Točkovnik in faktorji kakovosti

Tabela 16: Točkovnik kakovosti

	Opis	Točke
Število oseb	1	50
	2	40
	3	30
	4	20
Tip namestitve	lastna kopalnica/kuhinja	50
	souporaba kopalnice	25

Vir: lastno delo.

Tabela 17: Faktorji kakovosti

Vrsta namestitve	Točke		Faktor
	Število oseb	Tip namestitve	
Enoposteljni apartma	50	50	100
Dvoposteljni apartma	40	50	90
Štiriposteljni apartma	20	50	70
Dvoposteljna soba s souporabo kopalnice	40	25	65
Triposteljna soba s souporabo kopalnice	30	25	55

Vir: lastno delo.