

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**PROUČEVANJE STROŠKOV V IZBRANEM JAVNEM
ZAVODU ZA ŠPORT**

Ljubljana, november 2007

Janja Hlede

IZJAVA

Študentka Janja Hlede izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja, in skladno s 1. odstavkom 21. člena zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 14. 11. 2007

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD	1
1.1	OPREDELITEV PROBLEMA, NAMEN IN CILJI SPECIALISTIČNEGA DELA.....	1
1.2	METODE DELA IN STRUKTURA SPECIALISTIČNEGA DELA.....	3
2	RAČUNOVODSTVO V JAVNEM SEKTORJU IN PRAVNE PODLAGE.....	4
2.1	OSEBE JAVNEGA PRAVA.....	5
2.1.1	Zavodi.....	6
2.1.2	Javne službe.....	7
2.1.3	Druge zakonske podlage.....	8
3	STROŠKOV NO RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV	10
3.1	VRSTE STROŠKOV	11
3.1.1	Stroški po dejavnostih	12
3.1.2	Naravne ali običajne vrste stroškov	13
3.1.3	Neposredni in posredni stroški	18
3.1.4	Spremenljivi in stalni stroški	20
3.1.5	Načrtovani in uresničeni stroški.....	21
3.1.6	Mesta odgovornosti.....	21
3.2	RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH IN STROŠKOVNIH NOSILCIH	22
3.3	METODE RAZVRŠČANJA STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH	23
3.3.1	Delitvene kalkulacije	24
3.3.2	Kalkulacija z dodatki splošnih stroškov	28
3.3.3	Metoda razporejanja posrednih stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa (metoda ABC).....	30
3.4	RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE PRIHODKOV IN STROŠKOV	32
4	ANALIZA PRIHODKOV ODHODKOV/STROŠKOV V IZBRANEM JAVNEM ZAVODU ZA ŠPORT (JZŠ).....	34
4.1	KRATKA PREDSTAVITEV IZBRANEGA JAVNEGA ZAVODA ZA ŠPORT	34
4.2	STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO ZA POTREBE ZUNANJEGA POROČANJA	39
4.2.1	Opredelitev dejavnosti javnih služb in tržnih dejavnosti v izbranem Javnem zavodu za šport	40
4.2.2	Razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu.....	41
4.3	STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO ZA POTREBE UGOTAVLJANJA POLNE LASTNE CENE STORITEV IN PROIZVODOV	43
4.3.1	Identifikacija stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev	43
4.3.2	Neposredni stroški	44
4.3.3	Posredni stroški	45
4.3.4	Razporeditev stroškov po stroškovnih mestih v izbranem Javnem zavodu za šport za poslovno leto 2005 in 2006.....	47
4.4	NAČRTOVANI IN REALIZIRANI ODHODKI V JZŠ ZA POSLOVNO LETO 2005 IN 2006.....	48
4.5	RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI	52
5	SKLEP	53
	LITERATURA	56
	VIRI.....	58

1 UVOD

1.1 OPREDELITEV PROBLEMA, NAMEN IN CILJI SPECIALISTIČNEGA DELA

Resolucija o nacionalnih razvojnih projektih za obdobje 2007-2023 zajema ključne razvojno-naložbene projekte, pri uresničitvi katerih bo sodelovala država. Resolucija o nacionalnih razvojnih projektih je usmeritev in orodje za načrtovanje javnih financ na eni strani ter resornih programov in strategij na drugi. Tako je osnova za izvajanje dolgoročne razvojne politike in dolgoročnega proračunskega načrtovanja (v smeri razvojnega prestrukturiranja proračuna) (Resolucija o nacionalnih razvojnih projektih za obdobje 2007–2023, 2006, str. 8–9). Za njihovo uspešno izvedbo bodo potrebne spremembe na številnih področjih.

V skladu s ključnimi razvojnimi prioritetami in na podlagi analize razvojnega stanja v Sloveniji v skladu s Strategijo Republike Slovenije spada sem tudi problemski sklop učinkovite in cenejše države. Stroške delovanja javnega sektorja je potrebno zmanjšati z racionalnejšo organizacijo in z učinkovitejšim izvajanjem nalog, s poenostavitvami postopkov, varčevanjem pri zaposlovanju, s prenašanjem dela nalog v zasebni sektor in z uveljavljanjem javno-zasebnega partnerstva. Izboljšati je potrebno našo sposobnost za črpanje evropskih sredstev. Kakovost predpisov je potrebno izboljšati z vključevanjem zainteresirane javnosti v njihovo pripravo, z vnaprejšnjimi presojami učinkov in z načelom minimiziranja administrativnih bremen (Resolucija o nacionalnih razvojnih projektih za obdobje 2007–2023, 2006, str. 11–13).

Neučinkovitost države je eden od najmočnejših razlogov za slabše uvrščanje Slovenije na različnih svetovnih lestvicah konkurenčnosti, zato so ukrepi na tem področju nujni. Gre predvsem za raven in sestavo javnih izdatkov, za poslovno okolje, v katerih delujejo podjetja, in za neučinkovitost sodnega sistema. V zadnjem času se kot problem vse pogosteje pojavlja neučinkovito delovanje zdravstva. Preboji na tem področju so nujni, če naj Slovenija postane zanesljivejše, prijaznejše, učinkovitejše in razvojno spodbudnejše okolje. Izdatki sektorja države kot delež v BDP so se v zadnjih dveh letih znižali: leta 2005 so znašali 47,3 odstotka BDP, kar je le nekoliko nad povprečjem EU 25 – 47,1 % (2004). Zmanjšanje njihovega deleža je bilo delno doseženo z večjo gospodarnostjo države in pokojninsko reformo, delno pa s krčenjem izdatkov za naložbe (Resolucija o nacionalnih razvojnih projektih za obdobje 2007–2023, 2006, str. 17–18).

Racionalizacija javne uprave je nujna, vendar je potrebno poiskati ustrezne rešitve za zniževanje stroškov, učinkovitejšo porabo dodeljenih sredstev ter posledično zmanjšanje le-teh.

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe. Ukvarja se z vrednostnim spremljanjem in proučevanjem vseh poslovnih dogodkov in stanj. Evidenco o tem dopolnjujejo količinski podatki o sredstvih, potroških, proizvodih, storitvah in drugem. Vsa ta spremljanja in proučevanja so potrebna zaradi oskrbovanja notranjih in zunanjih uporabnikov s kakovostnimi informacijami. Kakovostne so tedaj, če dajejo uporabnikom novo vedenje, oziroma so zanje relevantne (pravočasne in z izrazno vrednostjo) in zanesljive (nevtralne in preizkušene). Relevantne računovodske informacije so na primer tiste, ki nam pomagajo pri odločitvi, ali sprejeti ali zavrniti ponujeno naročilo, itd. (Koletnik, 1996, str. 24-25).

Računovodstvo za zunanje uporabnike informacij spremlja in proučuje premoženjski in finančni položaj ter poslovno in finančno uspešnost poslovne osebe kot celote. Pravimo mu tudi finančno računovodstvo. Za zunanje uporabnike so najpomembnejši letni obračuni s temeljnimi računovodskimi izkazi, dodatki in poslovnimi poročili (Koletnik, 1996, str. 25).

Po sodobnem širšem pojmovanju stroškovno računovodstvo ni omejeno samo na ustrezno knjigovodsko razvidovanje (evidentiranje) z računovodskimi obračuni, temveč zajema celotno računovodsko spremljanje in presojanje notranjega dela poslovanja. Prav tako po širšem pojmovanju niso predmet stroškovnega računovodstva samo stroški, temveč tudi z njimi povezani poslovni učinki in sredstva, iz katerih izhajajo stroški, pa tudi delni in podrobno predstavljeni poslovni izid, skratka, celotno notranje poslovanje organizacije (Turk et al., 2003b, str. 15-18).

Čedalje pomembnejše je torej proučevanje stroškov. Poleg primerjave dejanskih stroškov v različnih obdobjih ali dejanskih stroškov pri različnih organizacijah se pojavljajo primerjave med načrtovanimi in uresničenimi stroški, izračuni prihranjenih in presežnih stroškov, izračuni stalnih in spremenljivih stroškov, izračuni stroškov pri različnem obsegu dejavnosti ipd. (Turk et al., 2003b, str. 15-18).

V specialističnem delu obravnavam različne vrste stroškov, njihovo spremljanje ter različne načine razvrščanja oziroma razporejanja stroškov po vrstah in stroškovnih nosilcih. Naloga je posebej zanimiva, ker sem želela ugotoviti in prikazati nekatere posebnosti spremljanja in obračunavanja v javnih zavodih oziroma konkretno v izbranem Javnem zavodu za šport.

Namen specialističnega dela je poglobiti znanje o stroških ter s proučevanjem njihovih vrst in metod razporejanja primerjati teoretične možnosti s konkretno praktično situacijo v izbranem Javnem zavodu za šport. Na ta način bom na eni strani ugotovila, katere metode so v konkretnem praktičnem primeru primerne in

se tudi uporabljajo, po drugi strani pa pojasnila, katere metode se v obravnavanem primeru ne uporabljajo in zakaj. Poleg tega bom za Javni zavod za šport proučila možnosti za uporabo do sedaj še neuporabljenih načinov spremljanja stroškov.

Cilji specialističnega dela so:

- proučiti in opredeliti stroške poslovnih procesov v Javnem zavodu za šport;
- oblikovati stroškovno računovodstvo tako, da bo omogočalo lažje prepoznavanje stroškov po posameznih poslovnih procesih;
- razkriti posebnosti in ugotoviti možnosti za izboljšanje gospodarnosti;
- omogočiti učinkovito poročanje zunanjim in notranjim uporabnikom poslovnih informacij.

1.2 METODE DELA IN STRUKTURA SPECIALISTIČNEGA DELA

Po opredelitvi tematike specialističnega dela sem zbrala ustrezno literaturo in vire za potrebe proučevanja. Osredotočila sem se predvsem na proučevanje veljavne zakonodaje in predpisov s področja računovodstva javnih zavodov ter na strokovno literaturo in vire, ki proučujejo stroškovno računovodstvo. Bistven del specialističnega dela pa temelji na proučevanju internih računovodskih in poslovnih virov izbranega Javnega zavoda za šport. Med proučevanjem vsebine gradiva sem si zamislila osnovni koncept specialističnega dela. Do konkretnih sklepov in ugotovitev sem poskusila priti z analitičnim pristopom ter povzemanjem stališč avtorjev, kakor tudi s podrobnim študijem in primerjavo teoretičnih znanj avtorjev s konkretnimi podatki in poročili iz informacijskega sistema Javnega zavoda za šport. V tekstu so predstavljene različne vrste stroškov, povezave med njimi ter metode njihovega spremljanja in razvrščanja. Pri izdelavi naloge sem si v veliki meri prizadevala upoštevati predpisano obliko, ki se zahteva pri izdelavi specialističnega dela.

Specialistično delo je vsebinsko razdeljeno v pet smiselno povezanih poglavjih. Uvodni del zajema predstavitev problematike, namena in cilje specialističnega dela. V prvem delu so podane tudi metode dela ter krajši povzetek specialističnega dela, ki je sinteza omenjenih vsebinskih sklopov.

V drugem delu specialističnega dela so predstavljene temeljne pravne podlage računovodstva v javnem sektorju, z opredelitvijo oseb javnega prava, zavodov, javne službe in druge zakonske podlage javnih zavodov.

V tretjem poglavju sem na kratko podala opredelitev stroškovnega računovodstva javnih zavodov. V nadaljevanju poglavja sem dokaj natančno pojasnila vrste stroškov. Za tem sem podala še opredelitev mesta odgovornosti. V nadaljevanju sem podala razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Za potrebe specialističnega dela sem prikazala delitvene kalkulacije in metode razporejanja posrednih stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa oziroma možnosti njihove uporabe. Na koncu tretjega poglavja sem podala še računovodsko predračunavanje in obračunavanje.

V četrtem poglavju specialističnega dela sem podala kratko predstavitev, dejavnost in organizacijsko strukturo izbranega Javnega zavoda za šport. V nadaljevanju sem v okviru poglavja stroškovno računovodstvo za potrebe zunanjega poročanja podala opredelitev dejavnost javnih služb in tržnih dejavnosti ter razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu. Za tem sem na podlagi podatkov iz informacijskega sistema Javnega zavoda za šport prikazala stroškovno računovodstvo za potrebe ugotavljanja polne lastne cene storitev in proizvodov. V nadaljevanju sem podala identifikacijo stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev ter neposredne in posredne stroške. Za tem sem razporedila stroške po stroškovnih mestih ter podala načrtovane in realizirane odhodke. Na koncu četrtega poglavja sem podala še računovodstvo odgovornosti.

V petem poglavju sem podala sklep, ki sem ga oblikovala na podlagi proučevanja same vsebine specialističnega dela.

2 RAČUNOVODSTVO V JAVNEM SEKTORJU IN PRAVNE PODLAGE

Z Zakonom o javnih financah (v nadaljevanju: ZJF) se urejajo sestava, priprava in izvrševanje državnega proračuna in občinskih proračunov oziroma proračunov lokalnih samoupravnih skupnosti. ZJF ureja upravljanje z državnim premoženjem države in občin, zadolževanje države oziroma občin, poročila države oziroma občin, upravljanje njihovih dolgov, računovodstvo in proračunski nadzor. Proračun je državni ali občinski akt, s katerim so predvideni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno leto. ZJF ureja status vseh subjektov, ki spadajo v statistični sektor država. Podlago za širšo opredelitev subjektov oziroma oseb javnega prava najdemo v uredbi o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev. Po tej uredbi

sektor država kot eden izmed temeljnih institucionalnih sektorjev v gospodarstvu države tvorijo enote (Zakon o javnih financah, 1999):

- *neposredni uporabniki*: državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava,
- *posredni uporabniki*: javni skladi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina,
- *druge osebe* javnega sektorja.

Neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov so državni oziroma občinski organi in organizacije ter občinske uprave. Le-ti se iz proračunov financirajo neposredno. Posredni uporabniki državnega oziroma občinskih proračunov so agencije, skladi, javni skladi in javni zavodi. Ustanoviteljica teh subjektov je država ali občine, ki jih tudi financira/jo. Pri teh organizacijah gre torej za posredno financiranje iz proračunov države ali občine, preko (neposrednih uporabnikov proračuna) ministrstev ali občinskih uprav. Posredni uporabniki izvajajo javno službo ali dejavnost, ki je v javnem interesu. Posebno mesto med posrednimi uporabniki proračuna v sistemu javnega financiranja imata Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, in se zaradi tega običajno obravnavata ločeno. Druge pravne osebe javnega sektorja so javni gospodarski zavodi, javna podjetja in pravne osebe, v katerih ima država (ali občina) odločujoč vpliv na upravljanje. Javni gospodarski zavodi in javna podjetja so lahko osebe zasebnega ali javnega prava, delujejo na trgu in imajo lahko organizacijske oblike po zakonu o gospodarskih družbah. Druge pravne osebe javnega sektorja so omejene le pri zadolževanju in dajanju poroštev (Zakon o javnih financah, 1999).

2.1 OSEBE JAVNEGA PRAVA

Ustanavljanje oseb javnega prava izvira iz dejstva, da država želi pri nudenju dobrin in storitev izbrati čim bolj primerno obliko, v kateri se bo takšna aktivnost izvajala čim bolj ekonomično. Javna podjetja in organizacije so organizacije s pravno osebnostjo, različno od osebnosti države, vendar so od nje za izvajanje določenih javnih nalog odvisne in urejene z drugačnimi ali drugimi zakoni. Ti zakoni urejajo tako aktivnost države kot tudi aktivnost pravnih oseb zasebnega prava.

Nekatere značilnosti in razlike oseb javnega prava in oseb zasebnega prava (Puharič et al., 1997, str. 124-144):

- osebe javnega prava delujejo tako z dejanji javnega kot tudi zasebnega prava, osebe zasebnega prava pa delujejo samo na temelju zasebnega prava, in sicer z dejanji zasebnega prava,
- osebe javnega prava so podvržene več oblikam nadzora različne moči, in sicer v sorazmerju z avtonomijo, ki jim jo je podelila država, osebe zasebnega prava pa so v svojem delovanju veliko bolj svobodne; država je prisotna v trenutku njihovega priznanja, nakar se oddalji,
- dejanja oseb javnega prava obravnavajo upravna sodišča,
- država ima v subjektih javnega prava pravico nadzora in v določenih primerih tudi pravico do preventivnega ali celo represivnega posredovanja,
- o osebi javnega prava ne moremo govoriti, če nima vsaj minimuma pooblastil in določene stopnje samouprave, kar pomeni, da se lahko takšen subjekt sam upravlja, oziroma da ni del nekega državnega organa,
- vse osebe javnega prava praviloma razpolagajo z dobrinami, ki so nedostopne; gre za naravni ali administrativni monopol, zato so takšne dobrine predmet posebnega nadzora,
- seveda so tudi osebe zasebnega prava, katerih dejavnost je v splošnem interesu in so zato podvržene posebnemu nadzoru s strani države ali pa so neposredno vključene v organizacijsko strukturo določenega področja, na vrhu katere je državni organ ali drug subjekt javnega prava,
- vsak subjekt javnega prava ima svojo notranjo organizacijo, preko katere se praviloma izvajajo njegove naloge; gre za pristojne organe, ki so sestavljeni iz ljudi, ki so jim bila dana pooblastila za izvajanje nalog v skladu z ustanovitvenim namenom.

2.1.1 Zavodi

Zakon o zavodih (Zakon o zavodih, 1991) je temeljni statusno-pravni predpis za organizacije, ki opravljajo družbene in druge negospodarske dejavnosti. Zakon o zavodih ureja statusna vprašanja, ki so skupna za vse vrste zavodov na posameznih področjih družbenih in drugih negospodarskih dejavnosti. Zakon opredeljuje zavode kot organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje družbenih in drugih dejavnosti, če cilj dejavnosti *ni* pridobivanje dobička. Zavodi se lahko ustanovijo tudi za opravljanje drugih dejavnosti, ki v zakonu niso izrecno navedene, s tem da cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička, marveč zagotavljanje določenih dobrin v javnem ali zasebnem interesu. Javne zavode ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašene javne

pravne osebe za opravljanje javnih služb. Zasebne zavode pa ustanavljajo domače in tuje fizične osebe (Puharič et al., 1997, str. 124-144).

2.1.2 Javne službe

V splošnem so javne službe opredeljene kot dejavnosti, katerih trajno in nemoteno opravljanje mora v javnem interesu zagotavljati država oziroma v okviru svojih pristojnosti tudi lokalna skupnost. Poleg področne zakonodaje pa zakon za opravljanje javne službe ureja tudi koncesijo. Koncesija se dodeli z aktom o koncesiji, ki je lahko zakon oziroma odlok občine ali mesta ali odločba pristojnega organa. Zavod, ki mu je dana koncesija, pridobi status zavoda in ima glede opravljanja javne službe pravice, dolžnosti in odgovornosti javnega zavoda (Puharič et al., 1997, str. 124-144).

Nov Zakon o javno-zasebnem partnerstvu (v nadaljevanju: ZJZP) (Zakon o javno-zasebnem partnerstvu, 2006) odpravlja napako z začetka in sredine devetdesetih let, ko je prišlo do pretirane širitve javnih služb na dejavnosti, ki vsebinsko niso temu ustrezne. ZJZP v 2. členu določa, da je javno-zasebno partnerstvo sklenjeno med javnim in zasebnim partnerjem v zvezi z izgradnjo, vzdrževanjem in upravljanjem javne infrastrukture ali drugimi projekti, ki so v javnem interesu, in s tem povezanim izvajanjem gospodarskih in drugih javnih služb ali dejavnosti, ki se zagotavljajo na način in pod pogoji, ki veljajo za gospodarske javne službe, oziroma drugih dejavnosti, katerih izvajanje je v javnem interesu, oziroma drugo vlaganje zasebnih ali zasebnih in javnih sredstev v zgraditev objektov in naprav, ki so deloma ali v celoti v javnem interesu, oziroma v dejavnosti, katerih izvajanje je v javnem interesu.

Prehodni režim ZJZP z vidika javnih zavodov je v prehodnih in končnih določbah zakona, predvsem v 141., 142. in 143. členu, ki predvideva, da se obstoječa javna podjetja, ki izvajajo gospodarsko javno službo, lahko preoblikujejo v gospodarsko družbo skladno z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, ali ohranijo skladno z zakonom status javnega podjetja. Določila tega zakona v 144. členu o preoblikovanju javnih podjetij in podelitvi koncesije javnim podjetjem, ki se preoblikujejo v gospodarsko družbo, se smiselno uporabljajo tudi za preoblikovanje javnih gospodarskih zavodov in javnih zavodov.

O vrsti preoblikovanja odloči ustanovitelj najkasneje v treh letih po uveljavitvi tega zakona (141. člen). Smiselno se bodo tako tudi ustanovitelji javnih zavodov v naslednjih treh letih odločili, ali je zavod primeren za preoblikovanje v subjekt javno-zasebnega partnerstva (143. člen).

2.1.3 Druge zakonske podlage

Zakon o računovodstvu glede spremljanja odhodkov zavodov usmerja na slovenske računovodske standarde, predvsem na *standard 36* – računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava (v nadaljevanju: SRS).

Strokovni svet Slovenskega instituta za revizijo je konec decembra 2005 sprejel SRS – 36. Za nepridobitne organizacije veljajo splošni računovodski standardi ter SRS - 36. Nepridobitne organizacije ne uporabljajo SRS, ki se ukvarjajo s posebnostmi na posameznih področjih.

SRS - 36 pravi, da mora biti spremljanje stroškov urejeno tako, da je možno iz evidenc in na podlagi sodil za vsako dejavnost posebej ugotoviti stroške, kar nadalje pomeni, da mora biti zagotovljeno spremljanje:

- neposrednih spremenljivih stroškov,
- splošnih spremenljivih stroškov in
- stalnih stroškov.

Spremljanje odhodkov pa mora biti urejeno tako, da je možno ugotavljati:

- odhodke javne službe in
- odhodke lastne dejavnosti.

Posebno pomembna je določba standarda, ki se nanaša na stroške. Delitev splošnih spremenljivih stroškov in stalnih stroškov na posamezne dejavnosti se opravi po primernem sodilu, ki ga izbere organizacija sama. Če ni primerne sodila, lahko deleže dejavnosti ugotovi po velikostih prihodkov posameznih dejavnosti.

Zakon o računovodstvu, objavljen v Uradnem listu RS, št. 23/99, je uredil vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah (ZGD), Zakona o javnih službah in Zakona o društvih. Z zakonom o računovodstvu se je prenehal uporabljati zakon o računovodstvu (SFRJ), in sicer z dnem začetka uporabe Zakona o računovodstvu (RS), to je s 1. januarjem 2000 (Možič, 1999, str. 7-17). Tako bi poenostavljeno lahko sklepali, da velja zakon o računovodstvu praviloma za nepridobitni oziroma negospodarski sektor.

Glavne računovodske informacije v javnem sektorju so računovodski izkazi skupaj z letnimi poročili o izvajanju nalog. Omenjena poročila in izkazi so tudi

ključni za ugotavljanje odgovornosti organov in organizacij oziroma upraviteljev. V izkazih in poročilih morajo biti zagotovljene informacije o:

- stanju in gibanju sredstev in obveznosti,
- sprotnih prejemkih in izdatkih ter morebitnih odmikov,
- izvajanju programov v obračunskem obdobju in
- potrebah po spremembah finančnih načrtov ter prerazporeditvah sredstev.

Te informacije so potemtakem podlaga za ekonomske, politične in socialne odločitve ter za ovrednotenje dela organov in organizacij oziroma njihovih ravnateljev pri izvajanju nalog.

Največji poudarek teh informacij je predvsem na:

- stroških posameznih programov, funkcij in dejavnosti, ki so podprti z analizami in primerjavami med obdobji, glede na predračune, in primerjavami z drugimi organi in organizacijami, če je to vsebinsko smiselno in izvedljivo,
- ugotavljanju gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti posameznih programov, funkcij in dejavnosti,
- spremljanju doseganja ciljev pri izvajanju programov, funkcij in dejavnosti ter
- tem, ali je bila poraba finančnih sredstev zakonita in v skladu z namenom.

Računovodski izkazi in letna poročila v javnem sektorju so torej končni akt računovodskih opravil v posameznem delu tega sektorja ali celotnem sektorju na ravni države. Vsebovati morajo tako predračunske kot obračunske informacije, ustrezne analize in informacije o nadzoru proračunskih uporabnikov.

Pravne osebe javnega prava in zasebnega prava, ki na podlagi Zakona o zavodih opravljajo dejavnost vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj dejavnosti ni pridobivanje dobička, vodijo poslovne knjige in sestavljajo letna poročila na podlagi zakona o računovodstvu.

Povedati je potrebno še, da ureditve v zakonu na splošno opredeljujejo uporabnost samega zakona. Organi, organizacije, pravne osebe zasebnega in javnega prava bodo morali na podlagi svojih *ustanovitvenih aktov* ugotoviti, kateri zakon je zanje podlaga za vodenje evidenc.

Iz povedanega lahko povzamemo, da Zakon o računovodstvu za pravne osebe, ki poslujejo s sredstvi javnih financ, določa skupaj s predpisi, ki jih izda Ministrstvo za finance, računovodsko obračunavanje in vodenje poslovnih knjig ter sestavo letnih poročil. Pravne osebe zasebnega prava v skladu s svojim statusom odločajo same o računovodskem obračunavanju, vodenju poslovnih

knjig ter sestavljanju letnih poročil na podlagi Zakona o računovodstvu in Slovenskih računovodskih standardov (Možič, 1999, str. 7-17).

3 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV

Stroškovno računovodstvo je notranje računovodstvo, je analitične narave in je povezano s spremljanjem procesov poslovanja znotraj poslovnega sistema. Stroškovno računovodstvo nadrobno proučuje osnovna sredstva, material, plače, stroške po stroškovnih mestih in nosilcih oziroma po mestih nastanka, proizvode oziroma stroške po proizvodih in storitve. Računovodske informacije o stroških se nanašajo na organizacijo kot celoto, na njene organizacijske enote ali pa na posamezne poslovne učinke. Stroškovno računovodstvo spremlja in proučuje (Hočevár et al., 1996, str. 15):

- prvine poslovnega procesa od trenutka, ko so že na voljo, čeprav jih še ne troši,
- stroške in poslovne učinke,
- poslovni izid za posamezne dele poslovnega sistema.

Stroški nastajajo ob trošenju poslovnih prvin in so definirani kot cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa. O stroških ne moremo govoriti, kadar (Turk et al., 1998, str. 74):

- nimamo opravka s kako izmed prvin poslovnega procesa;
- se kaka izmed prvin poslovnega procesa ne troši, čeprav je navzoča pri poslovnem procesu;
- kake prvine poslovnega procesa ni mogoče izraziti vrednostno ali ko v zvezi z njeno preskrbo niso potrebna denarna sredstva;
- cenovno izraženi potroški niso smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov;
- cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri izdelovanju po doseganju poslovnih učinkov.

Za izdelavo obračunov in obdelavo podatkov in pripravo informacij o posameznih vrstah stroškov moramo poznati:

- razčlenjevanje stroškov po naravnih vrstah, ki se opravlja glede na prvine poslovnega procesa (stroški materiala, stroški storitev, amortizacija, stroški dela in drugi stroški),
- način in možnosti opredelitve stalnega in spremenljivega dela stroškov,

- metode in načine določitve stroškovnih mest in razporejanje stroškov nanje (stroškovna mesta glede na velikost organizacije in vrsto dejavnosti, metoda razporejanja stroškov, mesta odgovornosti),
- opredeljevanje stroškovnih nosilcev in razporejanje stroškov po njih (opredelitev stroškovnih nosilcev glede na vrsto dejavnosti, opredelitev neposrednih in posrednih stroškov),
- opredelitve metod vrednotenja poslovnih učinkov (delitvene kalkulacije stroškov, kalkulacije stroškov z dodatki in drugo).

Stroškovno računovodstvo se tako po vsebini ter vlogi in v luči novih predpisov kaže kot dopolnjevanje in temelj finančnega poročanja javnega sektorja. Omogoča vpogled v notranje dogajanje, ki je navzven povezano z ločenim izkazovanjem poslovnega izida za dejavnost javne službe in lastno dejavnost. Da pa je ta poslovni izid tudi navzven pravilno izkazan, je treba znotraj organizacije, v stroškovnem računovodstvu, zagotoviti pravilno ugotavljanje ne le neposrednih stroškov, ampak tudi posrednih stroškov s primerno izbrano metodo razporejanja posrednih stroškov (Čižman, 2002a, str. 7).

3.1 VRSTE STROŠKOV

Stroške lahko razvrstimo glede na različne kriterije, odvisno od konkretnih potreb in predpisov (Čižman, 2002a, str. 8):

- prvine poslovnega procesa oziroma naravne vrste stroškov; stroške materiala, stroške storitev, stroške dela, amortizacije dajatev in obresti,
- čas nastanka posameznih vrst stroškov (uresničeni in načrtovani stroški),
- vzroke in posledice nastanka stroškov sodelovanja znotraj ali zunaj organizacije (izvirni in izpeljani stroški),
- možnost razporejanja stroškov na poslovne učinke (neposredni in posredni stroški),
- spremembo obsega poslovanja (stalni in spremenljivi stroški),
- delovanje poslovnih funkcij organizacije (proizvajalni in neproizvajalni stroški),
- vrednotenje poslovnih učinkov (stroški učinkov in stroški obdobja) itd.

Stroške po eni strani spremljamo in zbiramo po določenem sistemu v kategorije, ki so podlaga za analitično ali drugo obdelovanje stroškov (po vrstah stroškov za različne namene), po drugi strani pa stroške razporejamo na stroškovne nosilce.

Za potrebe naloge bomo v nadaljevanju obravnavali predvsem (Čižman, 2002a, str. 8):

- stroške po dejavnosti,
- naravne vrste stroškov,
- neposredne in posredne stroške,
- stalne in spremenljive stroške,
- načrtovane in uresničene stroške.

3.1.1 Stroški po dejavnostih

Vrsta in način ustvarjanja poslovnega učinka določa tudi izbiro enega ali več sistemov spremljanja stroškov. V javnih zavodih je treba spremljati najmanj dve dejavnosti, o katerih se zahteva zunanje poročanje:

- dejavnost javne službe,
- pridobivanje prihodkov na trgu z lastno dejavnostjo.

Dejavnost v javnih zavodih lahko opredelimo kot skupek izvedbenih nalog v nekem obdobju, ki soustvarjajo končni učinek te dejavnosti. Oblikovanje dejavnosti je (poleg normative ureditve) organizacijsko in vsebinsko prvi in najpomembnejši del odločitve o spremljanju stroškov - odhodkov poslovanja. Namena postavitve spremljanja stroškov po dejavnostih sta zagotoviti informacije o stroških, ki so porazdeljeni po stroškovnih mestih – spremljanje stroškov po učinkih dejavnosti (v obravnavanem zavodu se cene storitev ne določajo po principu lastne cene), in zagotoviti informacije o stroških, ki se pojavljajo po organizacijskih enotah in so med drugim podlaga za presojanje tamkajšnje odgovornosti in uspeha – spremljanje stroškov po dejavnostih.

Stroški, ki nastajajo pri izvajanju aktivnosti, so praktično vedno povezani s poslovno funkcijo. V zvezi s funkcijami nastajajo stroški, funkcije pa so običajno tudi organizacijsko in prostorsko opredeljene, zato lahko taka mesta poimenujemo stroškovna mesta. Koristnost take razčlenitve se pokaže predvsem pri razvrščanju stroškov glede na poslovni učinek oziroma pri ugotavljanju odgovornosti za stroške. Z odgovornostjo za stroške so tesno povezana mesta odgovornosti.

V literaturi je navedenih več vrst mest odgovornosti; stroškovno - odhodkovno mesto odgovornosti, prihodkovno mesto odgovornosti, dobičkovno mesto odgovornosti in naložbeno mesto odgovornosti. V javnih zavodih, kjer se vnaprej prizna neki obseg stroškov za opravljanje storitev, je vsekakor primerna oblika

mesta odgovornosti stroškovno uravnava ali diskrecijsko mesto odgovornosti, saj je v tistem delu opravljanja javne službe, ki se financira iz proračuna, obseg stroškov oziroma odhodkov vnaprej določen z velikostjo proračuna. V drugem delu pa je zavod tudi pri zaračunavanju storitev javne službe omejen s predpisi o izračunavanju cen storitev. Tako je v obeh primerih treba zagotavljati najboljši obseg storitev znotraj priznanih stroškovnih stroškov - odhodkov (prihodkov) dejavnosti (Čižman, 2002a, str. 9).

3.1.2 Naravne ali običajne vrste stroškov

Najpogostejše razvrščanje stroškov je razvrščanje po prvinah poslovnega procesa (Turk et al., 2004a, str. 77-82):

- stroški materiala,
- stroški storitev,
- stroški amortizacije,
- stroški dela,
- stroški dajatev in
- stroški obresti.

Stroški po prvinah poslovnega procesa se spremljajo v računovodstvu po predpisanem ali dogovorjenem kontnem načrtu ali kontnem okviru. Običajno se ta razvrstitve stroškov uporablja v računovodskih izkazih uspeha in v javnih zavodih tudi v računovodskih izkazih denarnih tokov. Z enotnim kontnim načrtom za proračunske uporabnike so bile predpisane naravne oziroma običajne vrste stroškov (Čižman, 2002a, str. 10).

Največja posebnost pri naravnih ali običajnih vrstah stroškov v JZŠ je prav gotovo strošek amortizacije, zato bom v nadaljevanju podala:

- obračun amortizacije – redni odpis,
- izredni odpis in
- pokrivanje stroškov amortizacije.

Obračun amortizacije – redni odpis

Predmet obračunavanja amortizacije so amortizirljiva sredstva. Po slovenskem računovodskem standardu (SRS) 13 so to sredstva, ki

- se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta,
- imajo omejeno dobo koristnosti ter
- so namenjena uporabi pri proizvodjanju ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

Amortizacijo zavod obračunava za vsa sredstva, za katera jo je treba obračunavati, ne glede na to, ali so bila kupljena, pridobljena na podlagi pogodbe o finančnem najemu ali pridobljena v upravljanje (Zupančič, 2002, str. 14 – 15).

Reden odpis je oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev v poslovnih knjigah za znesek amortizacije, obračunan po letnem obračunu.

V poslovnih knjigah izkazujemo vsako vrsto osnovnih sredstev posebej. Le drobni inventar iste vrste ali podobnega namena se lahko izkazuje in vrednosti zbirno oziroma z zbirno vrednostjo. To pomeni, da se posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki jih uvrščamo med drobni inventar, lahko vodijo skupinsko ali posamično.

Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, oprema (proizvodnja in druga), večletni nasadi in osnovna čreda.

Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 evrov, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamične nabavne vrednosti ne presegajo tolarske vrednosti 100 evrov, se lahko razporedijo med material. Za drobni inventar z dobo koristnosti nad enim letom, ki se obravnava kot material, je treba ob prenosu v uporabo vzpostaviti zunajknjigovodsko količinsko evidenco po nahajališčih. Po sodilu istovrstnosti se lahko opredmetena osnovna sredstva uvrščajo med opremo ne glede na vrednost - lahko je večja ali manjša od tolarske vrednosti 500 evrov. Pravne osebe javnega prava se lahko torej same odločijo pri izkazovanju upoštevati tudi sodilo istovrstnosti.

Opisana sprememba obravnavanega drobnega inventarja pomeni, da lahko pravne osebe javnega prava uvrstijo drobni inventar med opremo, če je bil tak (istovrstni) inventar zaradi preseganja vrednosti 500 evrov že uvrščen med opremo.

Za opredmetenimi osnovnimi sredstvi so povezane še adaptacija, rekonstrukcija in sanacija obstoječih sredstev. *Kasneje nastali stroški*, povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, povečujejo njihovo nabavno vrednost, če le povečujejo njihove bodoče koristi v primerjavi s prej ocenjenimi. Stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva,

najprej zmanjšajo do takrat obračunani popravek njegove vrednosti. Izboljšave, zaradi katerih se povečajo prihodnje gospodarske koristi, so na primer povečanje zmogljivosti, dograditev strojnih delov, s katero se doseže bistvena izboljšava proizvodov, povečanje uporabne površine zgradbe.

Pogosto je težko ugotoviti, ali je treba kasneje nastale stroške, povezane z opredmetenim osnovnim sredstvom, prišteti k njegovi knjigovodski vrednosti ali pa jih obravnavati kot stroške obračunskega obdobja. Stroški investicijskega in sprotnega vzdrževanja ne vplivajo na izkazovanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Ministrstvo za finance je v svojem pojasnilu opredelilo med investicijsko vzdrževanje izdatke za obnovo fasade ali strehe.

Redni odpis se *ne opravlja* za naslednja osnovna sredstva:

- zemljišča in druga naravna bogastva, ki se ne izrabijo;
- opredmetena osnovna sredstva do prenosa v uporabo;
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega in umetniškega pomena;
- lokalne zemljate ali makadamske ceste ter zgradbe, ki so njihovi sestavni deli;
- zgradbe in opremo slovenske vojske ter zgradbe in opremo, ki so na podlagi posebnih predpisov rezerva za obrambo oziroma za opravljanje funkcij javne in državne varnosti (razen stanovanj in stanovanjskih hiš);
- spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in drugih javnih površin;
- opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe;
- druga opredmetena osnovna sredstva, katerih uporaba ni časovno omejena.

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se *obračunava* od prvega dne naslednjega meseca po tistem, ko se sredstvo začne uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno. Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca po tistem, ko je na voljo za uporabo. *Amortizacija se obračunava toliko časa, dokler se v celoti ne nadomesti vrednost, ki je osnova za obračunavanje.* Ko je torej znesek nabavne vrednosti enak odpisani vrednosti, se amortizacije ne obračunava več.

Amortiziranje in z njim povezano obračunavanje popravkov vrednosti se začasno preneha, če se sredstva poškodujejo zaradi višje sile (poplav, potresov, požarov) in jih zaradi takšne poškodbe ni mogoče več uporabljati. Prenehanje traja, dokler škoda ni odstranjena.

Rok odpisa je določen s stopnjami rednega odpisa iz priloge I pravilnika o odpisu. Pri odpisu moramo namreč pri oblikovanju popravkov vrednosti uporabiti predpisane stopnje. Posebnost pa je drobní inventar, ki se odpiše enkratno v celoti ob nabavi.

Priloga I določa stopnje rednega odpisa osnovnih sredstev. Amortizacijska skupna I je namenjena zgradbam. V amortizacijske skupine II, III, IV, V in VII ustrezno razvrščamo opremo. Amortizacijska skupina VI pa je skupina za neopredmetena dolgoročna sredstva. V amortizacijsko skupino VII razvrščamo opremo iz amortizacijskih podskupin za opravljanje gospodarskih dejavnosti (tudi opremo menz, kuhinj, pralnic, opremo za vzdrževanje in servisiranje). Pri razvrstitvi opreme v amortizacijski skupini II in VII ni pogoj registracija, temveč se upoštevajo dela, ki sodijo v posamezna področja dejavnosti.

Če kakega osnovnega sredstva v amortizacijski skupini ni mogoče razvrstiti v nobeno amortizacijsko podskupino, ga razvrstimo v podskupino, v katero vpisujemo druga sredstva te skupine.

Amortizacijska osnova je vrednost, od katere se obračunava amortizacija. Osnovna sredstva se vrednotijo po nabavni vrednosti oziroma po ocenjeni, če nabavna ni znana. Od načina pridobitve je odvisno, katera pravila vrednotenja, opredeljena v SRS 1 in SRS 2, se uporabljajo. Določeni uporabniki upoštevajo pravila vrednotenja v 16. členu pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava.

Osnovna sredstva se redno odpisujejo *posamično*, z uporabo *metode enakomernega časovnega amortiziranja*, ki se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje.

Obračunana amortizacija se izkazuje pri *določenih uporabnikih* na ustreznih kontih podskupine 462. V njej se izkazuje amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev in amortizacija drobnega inventarja; posebej pa se izkazuje amortizacija sredstev za opravljanje dejavnosti javnih služb in za opravljanje dejavnosti na trgu. V skladu s pravilnikom o odpisu se obračunava amortizacija od razlike med povečano nabavno vrednostjo zaradi okrepitve osnovnega sredstva in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem ne obravnava kot strošek amortizacije, temveč se neposredno vračuna v breme ustrezne obveznosti do virov sredstev (9410 oziroma 980).

V podskupini 462 se izkazuje tudi zmanjšanje stroškov amortizacije, ki se nadomešča v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev.

Strošek amortizacije se pokrije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če denarna sredstva za njegovo kritje niso pridobljena iz sredstev javnih financ. Vsakoletni stroški amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih iz donacij, se nadomestijo v breme dolgoročnih rezervacij iz naslova donacij.

V skladu z drugim odstavkom 44. člena zakona o računovodstvu določeni uporabniki izkažejo obračunano amortizacijo, ki se zagotavlja iz prihodkov za opravljanje javne službe, posebej.

Oblikovanje popravkov vrednosti dolgoročno odloženih stroškov se knjiži v breme ustreznih stroškov ali dohodkov.

Neposredno zmanjševanje vrednosti dolgoročno odloženih stroškov prek kontov nabavne vrednosti brez uporabe kontov popravkov vrednosti se nanaša na odložene stroške, katerih zmanjševanje ne povzroči stroška amortizacije.

Obračun amortizacije se pri *določenih uporabnikih* evidenčno ne knjiži. Če določen uporabnik dobi iz sredstev javnih financ sredstva za kritje stroškov amortizacije, izkažejo za znesek teh sredstev prihodke iz poslovanja za opravljanje javne službe, evidenčno pa jih izkažejo kot transfer za investicijske namene (v skupini 74).

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov vsebuje določbo, ki se nanaša na stroške amortizacije, izkazane na podskupini 462. Dogaja se namreč, da znesek sredstev, prejetih od financerja za pokrivanje stroškov amortizacije, ali znesek za pokrivanje stroškov amortizacije, ki je vračunan v vrednost prodanih storitev ali proizvodov obračunskega obdobja, presega znesek stroškov amortizacije tega obračunskega obdobja, za razliko se prihodki kot namenski prihodki prenesejo prek kontov dolgoročnih časovnih razmejitev v naslednje obračunsko obdobje (v skupini 92).

Izredni odpis

Izredni odpis se opravi zaradi odtujitve osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe in prevrednotenja zaradi oslabitve osnovnih sredstev. Izkaže se glede na način pokrivanja stroškov amortizacije, razen za prevrednotenje po drugem odstavku 13. člena pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov.

V skladu s 43. členom zakona o računovodstvu moramo za izredni odpis pridobiti soglasje ustanovitelja, če je tako določeno z aktom o ustanovitvi. Pravila prevrednotovanja pa so zapisana v 13. členu omenjenega pravilnika.

V enotnem kontnem načrtu je izrednem odpisu namenjena podskupina 469 – Prevrednotovalni poslovni odhodki, ki jo uporabljajo *določeni uporabniki*, če amortizacijo nadomeščajo v breme prihodkov.

Dobički, nastali pri odtujitvi osnovnih sredstev, se enako kot izredni odpisi izkazujejo glede na način pokrivanja stroškov amortizacije. Ustrezno obveznost do virov sredstev povečujejo tudi zneski kupnine za prodana opredmetena osnovna sredstva, če je predpisano, da se sme kupnina porabiti le za določen namen.

Pokrivanje stroškov amortizacije

Posebnost obračunavanja amortizacije v JZŠ je, da se strošek amortizacije pokrije v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, ker zavod nima stroška amortizacije vračunanega v ceno storitve in tudi denarna sredstva za njegovo kritje niso pridobljena iz javnih financ. Vsakoletni strošek amortizacije osnovnega sredstva, ki ga je zavod pridobil iz donacije, se nadomesti v breme dolgoročnih rezervacij iz naslova donacij.

3.1.3 Neposredni in posredni stroški

Osnovno merilo za razčlenitev stroškov na neposredne (direktne) in posredne (splošne, indirektne) je, ali so ti stroški v posredni ali neposredni povezavi s stroškovnim objektom. Pri ugotavljanju posrednih oziroma neposrednih stroškov se je potrebno vprašati, kako so ti stroški povezani z nastankom poslovnega učinka. Neposredni stroški so tiste vrste stroškov, ki jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo na stroškovni nosilec, oziroma lahko rečemo, da jih je stroškovni nosilec povzročil.

Za neposredne stroške stroškovnih mest štejemo vse neposredne stroške končnih stroškovnih nosilcev, ker jih lahko ugotovimo fizično pri porabi ali takoj na podlagi knjigovodske listine. To pomeni, da moramo strošek najprej opredeliti kot strošek točno določenega stroškovnega mesta, ta strošek pa nato lahko razporedimo na ustrezen stroškovni nosilec.

Za posredne stroške je predvsem značilno to, da jih ni mogoče neposredno razporejati na posamezen stroškovni nosilec. Posredni stroški stroškovnih mest so torej stroški, ki jih je mogoče razdeliti na stroškovne nosilce na podlagi izbranih in dogovorjenih razdelilnikov, ki so v vzročni povezavi s stroški. Pri tem je smiselno omeniti še to, da se poslovodstvo lažje odloča, čim večji je delež neposrednih stroškov, saj v splošnem velja, da bolj ko razporejamo stroške na stroškovne nosilce neposredno, natančnejše in koristnejše so informacije o stroških proizvodov, storitev oz. oddelkov (Hočevar, 2001a, str. 7).

Pri razporejanju neposrednih stroškov smo videli, da ni bilo večjih težav, zato bom na kratko predstavila še *razporejanje posrednih stroškov* na stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce.

Razporejanje posrednih stroškov na stroškovna mesta oziroma nosilce pogosto povzroča dvome v računovodske informacije in njihovo natančnost. Stroški določenega stroškovnega nosilca so sestavljeni iz neposrednih stroškov, ki so nanj razporejeni neposredno (na podlagi knjigovodske listine), zato se o njih ne dvomi. Določen del stroškov tega nosilca pa predstavljajo stroški, ki so nastali zaradi delovanja več stroškovnih nosilcev. Koliko stroškov realno odpade na posamezni stroškovni nosilec, pa skušamo bolj ali manj natančno ugotavljati. Ugotavljanju posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih rečemo razporejanje posrednih stroškov. Posredne stroške razporejamo na proizvode s pomočjo koeficientov dodatka splošnih stroškov. Da bi kar se da bolj ustrezno ("pravično") porazdelili splošne stroške po stroškovnih nosilcih, moramo izbrati tudi kar se da primerno merilo, kriterij ali osnovo.

Velikokrat se kot izbrana osnova pojavljajo (Hočevar, 2004, str. 9):

- število ur neposrednega dela,
- število strojnih ur,
- vsota neposrednih stroškov materiala in neposrednih stroškov dela.

Za prostorsko opredeljen stroškovni nosilec bi lahko bila osnova za razporeditev splošnih stroškov površina oziroma prostornina objekta itd. Tako sklenemo, da lahko imajo različna stroškovna mesta različne osnove za razporejanje splošnih stroškov. Glede na dosedanje opredelitve splošnih stroškov se zdi, da ti niso nikoli natančno razporejeni, zato je določitev osnove vedno stvar subjektivne presoje tistega, ki sodeluje in odloča o njeni izbiri.

Končni namen spremljanja stroškov v organizaciji je ugotoviti, koliko stane ustvarjeni proizvod ali opravljena storitev. V javnem zavodu pa je stvar glede določitve cene nekoliko drugačna. Ta (v delu javne službe) ni določena na ekonomski osnovi. Če bi temu bilo tako in bi določene dejavnosti bile

prepuščene zakonitostim trga, potem se dokaj verjetno kmalu ne bi več odvijale oziroma bi zamrle. To je pravzaprav tudi bistvo funkcije javne službe, torej da država zagotavlja možnosti, da se določene dejavnosti, ki so družbenega pomena in javnem interesu, opravljajo. Tako ugotavljanje lastne cene proizvoda ali storitve na področju javnih služb nima enakega pomena kot na področju neke gospodarske dejavnosti, ki se odvija izključno na trgu.

Posebnosti razporejanja posrednih stroškov sem prikazala v poglavju 3.3.

3.1.4 Spremenljivi in stalni stroški

Pri spreminjanju obsega dejavnosti se stroški obnašajo različno. V grobem bi lahko rekli, da na ene sprememba obsega dejavnosti ne vpliva, zato so stalni stroški, na druge pa, zato so spremenljivi stroški. Vendar je treba takoj dodati, da je ta razčlenitev odvisna tudi od obdobja, ki ga upoštevamo pri spremembi. Če upoštevamo krajše obdobje, je večina stroškov stalnih, v zelo dolgem obdobju pa je večina stroškov spremenljivih. Za razčlenitev stroškov na stalne in spremenljive običajno vzamemo obračunsko leto. Vmes, med stalnimi in spremenljivimi stroški, pa so tudi mešani stroški, ki se lahko obnašajo kot stalni ali kot spremenljivi.

Teoretično je delitev stroškov na stalne in spremenljive dokaj enostavna, v praksi pa se pokaže, da je vse prej kot lahko opravilo. Za določanje, kateri stroški so stalni in kateri spremenljivi, lahko uporabimo različne metode (Čižman, 2002a, str. 11):

- *inženirska* metoda temelji na opazovanju in analiziranju neposrednega delovnega procesa, ki ga najbolj poznajo inženirji, ker neposredno sodelujejo pri načrtovanju, razvijanju in izvajanju proizvodnje; tako se za vsa stroškovna mesta, ki sodelujejo v tem procesu, določijo stalni in spremenljivi stroški,
- *knjigovodska* metoda temelji na dejstvu, da imajo največ izkušenj z opredeljevanjem stroškov računovodje in analitiki,
- *matematično-statistične* metode pa običajno temeljijo na analiziranju podatkov o preteklih dejanskih stroških; pri tem se uporabljajo razne metode ugotavljanja oziroma izračunavanja odvisnosti, razponov in podobnega.

Izbira metode ali kombinacije metod kaže na precejšnjo subjektivnost pri razmejevanju stroškov na stalne in spremenljive, saj je odvisna od:

- poznavanja stroškov in njihovega obnašanja v organizaciji ter znanja in izkušenj zaposlenih, ki to področje najboljše poznajo,
- obstoja podatkov za obdobja iz preteklosti (ali obstajajo kakršnekoli analize teh podatkov),
- za obdobja iz preteklosti (ali obstajajo kakršnekoli analize teh podatkov),
- smiselnosti uporabe ene od metod glede na stroške in pridobljene koristi.

3.1.5 Načrtovani in uresničeni stroški

Za poslovne odločitve je časovni vidik razvrščanja stroškov zelo pomemben. Stroške moramo namreč poznati že pred začetkom ustvarjanja poslovnih učinkov in jih imenujemo načrtovani stroški. Ko je ustvarjanje končano in naredimo obračune, pa imamo uresničene stroške. Na podlagi primerjave načrtovanih in uresničenih stroškov, če je seveda zagotovljena metodološka enotnost, se ugotavljata uspešnost in učinkovitost posameznega mesta odgovornosti in organizacije kot celote, pa tudi proizvoda ali storitve.

3.1.6 Mesta odgovornosti

Mesto odgovornosti je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju in lahko predstavlja določeno poslovno enoto v organizaciji ali del le-te. V praksi prihaja pogosto do zamenjave terminov stroškovno mesto in stroškovno mesto odgovornosti (Hočevár, 2001a, str. 83–85). Pri oblikovanju mest odgovornosti moramo zajeti vse dele organizacije.

Mesto odgovornosti bi lahko opredelili kot sistem računovodstva, ki prihodke in stroške deli po področjih osebne odgovornosti, da se tako oceni uspešnost poslovanja osebe, ki so jim bila dana pooblastila za vodenje, ali pa razporeditev stroškov in prihodkov na posameznike, ki so odgovorni za nastanek teh stroškov in prihodkov.

Mesto odgovornosti temelji na načelu, da je vodja oddelka odgovoren za stroške, ki nastanejo v njegovem oddelku. Težave nastanejo takrat, kadar ta poslovodna oseba lahko le delno vpliva na stroške ali pa sploh ne. Stroške zato delimo na obvladljive in neobvladljive. Teoretično organizacija lahko obvladuje vse stroške, v praksi pa za posamezno poslovodno osebo (na primer za vodjo oddelka) niso obvladljivi, ker nanje ne more vplivati (Študijsko gradivo izobraževanje računovodij javnega sektorja, 2005, str. 17–23).

Ločimo več vrst mest odgovornosti (SRS, 2006, str. 94):

- *stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti* je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki),
- *prihodkovno mesto odgovornosti* je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki,
- *poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti)* je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom,
- *naložbeno mesto odgovornosti* je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo.

Z mestom odgovornosti želi poslovodstvo na višjih ravneh nadzirati poslovanje organizacije z ocenjevanjem uspešnosti posamezne poslovodne osebe. Mesto odgovornosti je povezano s sistemom nadzora nad uresničevanjem finančnih načrtov. Dejanski izid primerjamo z načrtovanim. Odstopanja med načrtovanim in dejanskim izidom poslovanja so podlaga za spremembo usmeritve ali ukrepanje poslovodstva.

3.2 RAZPOREJANJE STROŠKOV PO STROŠKOVNIH MESTIH IN STROŠKOVNIH NOSILCIH

Pri proučevanju stroškov ni pomembno vedeti samo tega, kakšne vrste stroški so nastali, temveč tudi to, na katerem mestu so stroški nastali in kako so povezani z nastajanjem kakega poslovnega učinka. V nadaljevanju bom obravnavala stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Stroške je vedno mogoče povezovati s tistimi mesti, na katerih so nastali, zato govorimo o stroškovnih mestih (Hočevar, 2001a, str. 83–85).

Katero delovno mesto bomo obravnavali kot eno samo stroškovno mesto, nakazuje namen, zaradi katerega delimo poslovni sistem na stroškovna mesta. Glede na namen združujemo stroške, ki imajo enako ali podobno gibanje, in stroške, ki spadajo v isto pristojnost.

Stroškovno mesto bi lahko opredelili kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokroženi del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporediti na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.

Stroškovno mesto je potrebno razlikovati od stroškovnega mesta odgovornosti, saj je *stroškovno mesto odgovornosti* mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za stroške na podrejenih mestih odgovornosti in za tamkaj dodatno nastale stroške.

Stroškovna mesta lahko razvrstimo na temeljna in splošna oziroma na proizvajalna in neproizvajalna stroškovna mesta.

Temeljno stroškovno mesto je proizvajalno mesto ali stroškovno mesto kake druge dejavnosti, na katerem stroške zbiramo neposredno. *Splošna stroškovna mesta* so začasna stroškovna mesta, kjer se zbira stroške, ki jih ne moremo razporediti neposredno, ampak jih kasneje delimo na temeljna stroškovna mesta posredno s ključi oziroma s koeficienti dodatka splošnih stroškov.

Proizvajalna stroškovna mesta so stroškovna mesta, na katerih se zbirajo proizvajalni stroški. *Neproizvajalna stroškovna mesta* pa so tista stroškovna mesta, na katerih razdeljujemo neproizvajalne stroške, torej stroške financiranja, nakupa, prodaje in stroške upravljanja.

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvajalne, nakupovalne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (SRS, 2006, str. 92).

3.3 METODE RAZVRŠČANJA STROŠKOV PO STROŠKOVNIH NOSILCIH

Za razporejanje stroškov na stroškovne nosilce imamo na razpolago različne metode oziroma tehnike prenašanja posrednih stroškov. Objektivnost in uporabnost informacije o stroških po nosilcih je odvisna tudi od zmožnosti tehnike prenašanja stroškov, da vzpostavi vzročno-posledično povezavo med

stroški in njihovimi povzročitelji. Prav glede na to zmožnost obstaja v teoriji in praksi kar nekaj metod kalkuliranja.

3.3.1 Delitvene kalkulacije

V nadaljevanju so našteje najbolj poznane (ter opredeljene tudi s SRS):

- *delitvene kalkulacije* (čista delitvena kalkulacija stroškov, delitvena kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili in kalkulacija stroškov vezanih poslovnih učinkov),
- *kalkulacije z dodatki* (kalkulacija z dodatki splošnih stroškov in ABC-metoda kalkulacij).

Čista delitvena kalkulacija stroškov

Čista delitvena kalkulacija stroškov pride v poštev tedaj, kadar so končni poslovni učinki istovrstni. Uporabljamo jo pri množični oziroma procesni proizvodnji istovrstnih proizvodov.

Čisto delitveno kalkulacijo stroškov razvrstimo na:

- *preprosto (sumarno) in*
- *razčlenjeno po stroškovnih mestih.*

Pogoja za uporabo *preproste čiste delitvene kalkulacije stroškov* sta (Turk et al., 2003b, str. 295 – 296):

- končni poslovni učinki so istovrstni in
- vsi poslovni učinki *enakomerno* prehajajo prek vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo.

Kalkulacijo se izvede tako, da stroške obdobja delimo s količino tedaj proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev. Lastna cena proizvoda oziroma storitve predstavlja znesek, dobljen kot količnik med vsemi nastalimi stroški v določenem obdobju in proizvedenimi poslovnimi učinki v istem obdobju.

Pogoja za uporabo *po stroškovnih mestih razčlenjene čiste delitvene kalkulacije stroškov* sta (Turk et al., 2003b, str. 295 – 296):

- končni poslovni učinki so istovrstni in

- poslovni učinki *neenakomerno* prehajajo prek vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo.

Kalkulacijo izvedemo tako, da najprej posredne stroške razporedimo na stroškovna mesta. Stroške posameznih stroškovnih mest enakomerno razdelimo po proizvodih oziroma storitvah, ki so bili v postopku proizvodnje oziroma izvedeni na tem stroškovnem mestu. Lastno ceno proizvoda oziroma storitve dobimo kot seštevek neposrednih stroškov na enoto in vseh posrednih stroškov na enoto tistih stroškovnih mest, preko katerih se je proučevani produkt gibal.

Delitvena kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili

Delitvena kalkulacija stroškov z enakovrednimi števili pride v poštev tedaj, kadar se končni poslovni učinki razlikujejo po kakovosti, razsežnosti, obliki in tako naprej, vendar so sorodni po materialu in načinu ustvarjanja ter je znaten del stroškov vendarle mogoče neposredno povezovati s posamezno vrsto poslovnih učinkov; zavod lahko poljubno izbira med temi vrstami poslovnih učinkov, stroški, ki odpadejo na količinske enote različnih vrst poslovnih učinkov, pa so v nekem stalnem medsebojnem razmerju (Turk et al., 2003b, str. 294).

Delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili razvrstimo na:

- *preprosto (sumarna),*
- *razčlenjeno po stroškovnih mestih,*
- *razčlenjeno po vrstah stroškov in*
- *razčlenjeno po stroškovnih mestih in vrstah stroškov.*

Pogoji za uporabo *preproste (sumarne) delitvene kalkulacije stroškov z enakovrednostnimi števili* so (Turk et al., 2003b, str. 297 – 298):

- končni poslovni učinki so raznovrstni, toda sorodni;
- vse vrste poslovnih učinkov enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo;
- za vse vrste stroškov je mogoče uporabiti ista enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov.

Kalkulacijo izvedemo tako, da najprej količine raznovrstnih poslovnih učinkov pretvorimo v pogojne enote, ki so izražene kot zmnožek količine posamezne vrste poslovnih učinkov z njihovimi ekvivalentnim številom. Nato pa stroške delimo s seštevkom pogojnih enot vseh poslovnih učinkov. Lastno ceno

posameznega poslovnega učinka predstavlja zmnožek stroška na enoto pogojne enote z ekvivalentnim številom proučevanega poslovnega učinka.

Pogoji za uporabo *po stroškovnih mestih razčlenjene delitvene kalkulacije stroškov z enakovrednostnimi števili* so (Turk et al., 2003b, str. 299 – 300):

- končni poslovni učinki so raznovrstni, toda sorodni;
- različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo;
- za vse vrste stroškov na posameznem stroškovnem mestu ustvarjanja poslovnih učinkov je mogoče uporabiti ista enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov.

Kalkulacijo izvedemo tako kot po stroškovnih mestih razčlenjeno čisto delitveno kalkulacijo stroškov, samo da stroške, razdeljene po stroškovnih mestih ne delimo s količino proizvodnih učinkov, temveč s pogojnimi enotami izraženimi proizvodnimi učinki. Lastno ceno poslovnega učinka dobimo kot seštevek neposrednih stroškov na enoto in zmnožkov vseh posrednih stroškov na enoto tistih stroškovnih mestih, preko katerih se je proučevani produkt gibal z ustreznim ekvivalentnim številom.

Pogoji za uporabo *po vrstah stroškov razčlenjene delitvene kalkulacije stroškov z enakovrednostnimi števili* so (Turk et al., 2003b, str. 300 – 301):

- končni poslovni učinki so raznovrstni, toda sorodni;
- vse vrste poslovnih učinkov enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo;
- za različne vrste stroškov je treba uporabiti različna enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov.

Kalkulacijo se izvede podobno kot preprosto delitveno kalkulacijo stroškov, samo da za prenašanje stroškov na vrste poslovnih učinkov uporabljamo različne ekvivalente. Lastno ceno poslovnega učinka dobimo kot količnik vsote vseh stroškov po posameznih vrstah poslovnih učinkov ter količino poslovnih učinkov.

Pogoji za uporabo *po stroškovnih mestih in vrstah stroškov razčlenjene delitvene kalkulacije stroškov z enakovrednostnimi števili* so (Turk et al., 2003b, str. 301):

- končni poslovni učinki so raznovrstni, toda sorodni;
- različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest, na katerih nastajajo;

- za različne vrste stroškov na posameznem stroškovnem mestu je treba uporabiti različna enakovrednostna števila, kadar jih preračunavamo na različne vrste poslovnih učinkov .

Ta kalkulacija predstavlja kombinacijo po stroškovnih mestih razčlenjeno delitveno ter po vrstah stroškov razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov z enakovrednimi števili. Najprej stroške razdelimo po stroškovnih mestih, nakar jih s pomočjo različnih pogojev enot prerazporedimo na ustrezne vrste poslovnih učinkov. Lastno ceno poslovnega učinka predstavljajo vsi stroški posamezne vrste poslovnih učinkov na enoto poslovnega učinka.

Kalkulacija stroškov vezanih poslovnih učinkov

Kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov uporabljamo pri množinski oziroma procesni proizvodnji raznovrstnih tehnološko povezanih poslovnih učinkov. Pri kalkulaciji stroškov vezanih poslovnih učinkov obračunavamo stranske ali vezane poslovne učinke po določeni ceni in za toliko zmanjšamo celotne stroške. Zmanjšani stroški nato obremenijo glavne poslovne učinke. Pri takšni kalkulaciji stroškov razdelimo poslovne učinke na glavne in stranske (vezane). Vsi stroški v načelu bremenijo glavne poslovne učinke, vendar so ti stroški že zmanjšani za nekakšno neodvisno ugotovljeno vrednost stranskih poslovnih učinkov (Turk et al., 2003b, str. 302).

Kalkulacijo stroškov vezanih poslovnih učinkov razvrstimo:

- *z odvzemanjem,*
- *z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe in*
- *z delitvijo na podlagi enakovrednostnih števil.*

Pogoja za uporabo *kalkulacije stroškov vezanih poslovnih učinkov z odvzemanjem* sta (Turk et al., 2003b, str. 302-303):

- končni poslovni učinki so raznovrstni, vendar tehnološko povezani;
- poleg glavnega poslovnega učinka se pojavlja stranski poslovni učinek (ali več stranskih poslovnih učinkov), ki ga je mogoče ovrednotiti.

Glavno vprašanje, ki ga je potrebno rešiti, pa je, po kateri vrednosti upoštevati stranske poslovne učinke. V načelu obstajajo naslednje možnosti (Turk et al., 2003b, str. 303):

- stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni;

- stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni, zmanjšani za neposredne stroške njihovega nadaljnjega obdelovanja (predelovanja, dodelovanja);
- stranski poslovni učinki so obračunani po tržni ceni, zmanjšani za neposredne stroške njihovega nadaljnjega obdelovanja (predelovanja, dodelovanja) in še za povprečni dobiček.

Pogoja za uporabo *kalkulacije stroškov vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi stopenj udeležbe sta* (Turk et al., 2003b, str. 302-303):

- končni poslovni učinki so raznovrstni, vendar tehnološko povezani;
- obstaja več vrst glavnih poslovnih učinkov, vendar je za vsako mogoče ugotoviti stopnjo njene udeležbe v celotnih stroških, ker so med njimi stalna razmerja.

Stopnje udeležbe posamezne vrste poslovnih učinkov v celotnih stroških so lahko zasnovane na (Turk et al., 2003b, str. 304):

- skupni sestavini v posameznih vrstah poslovnih učinkov,
- prodajni vrednosti posameznih vrst poslovnih učinkov in tako naprej.

Pogoja za uporabo *kalkulacije stroškov vezanih poslovnih učinkov z delitvijo na podlagi enakovrednostnih števil sta* (Turk et al., 2003b, str. 304-305):

- končni poslovni učinki so raznovrstni, vendar tehnološko povezani;
- obstaja več vrst glavnih poslovnih učinkov, vendar je mogoče postaviti enakovrednostna števila, s katerimi količine preračunamo na pogojno dokončane količinske enote.

3.3.2 Kalkulacija z dodatki splošnih stroškov

Kalkulacijo z dodatki splošnih stroškov uporabljamo, kadar imamo opravka s posamično (individualno) in nizko (serijsko) dejavnostjo. V začetku so znani le neposredni stroški posamezne vrste poslovnega učinka, vse posredne stroške pa je treba šele dodati na podlagi njihove predhodne razvrstitve in poznavanja ustreznih količnikov dodatka posrednih stroškov.

Kalkulacije z dodatki splošnih (posrednih) stroškov so naslednje (Turk et al., 2003b, str. 321):

- *kalkulacijo stroškov s preprostim dodatkom posrednih stroškov,*

- *kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po vrstah posrednih stroškov,*
- *kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih ter*
- *kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki posrednih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.*

Kalkulacije stroškov s preprostim dodatkom splošnih (posrednih) stroškov uporabljamo, če (Turk et al., 2003b, str. 322):

- so končni poslovni učinki raznovrstni, toda pri vsaki njihovi vrsti so znani neposredni stroški;
- različne vrste poslovnih učinkov prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja ali pa je razmerje med posrednimi stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi na vseh teh stroškovnih mestih enako;
- je za vse vrste posrednih stroškov mogoče uporabiti isto podlago za razporejanje.

Kot podlago za izračun količnika dodatka lahko uporabimo: neposredne stroške materiala, neposredne stroške plač, strojne ure in podobno.

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po vrstah posrednih stroškov uporabljamo, če (Turk et al., 2003b, str. 326):

- so končni poslovni učinki raznovrstni, toda pri vsaki njihovi vrsti so znani neposredni stroški;
- različne vrste poslovnih učinkov ne povzročajo enakomerno vseh vrst posrednih stroškov in
- se za različne vrste posrednih stroškov uporabljajo različne podlage za razporejanje.

Pri tej kalkulaciji je potrebno za različne stroške uporabiti različne količnike dodatka splošnih stroškov.

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po stroškovnih mestih uporabljamo, če (Turk et al., 2003b, str. 330):

- so končni poslovni učinki raznovrstni, toda pri vsaki njihovi vrsti so znani neposredni stroški;
- različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja in
- je za vse vrste posrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu mogoče uporabiti isto podlago za razporejanje.

Kalkulacijo stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po stroškovnih mestih in vrstah uporabljamo, če (Turk et al., 2003b, str. 339):

- so končni poslovni učinki raznovrstni, toda pri vsaki njihovi vrsti so znani neposredni stroški;
- različne vrste poslovnih učinkov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest njihovega nastajanja in
- za vse vrste posrednih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ni mogoče uporabiti iste podlage za razporejanje.

Pri tej kalkulaciji je potrebno za različne stroške uporabiti različne količnike dodatka splošnih stroškov.

Pojavljati pa so se začele tudi nekatere nove metode razporejanja stroškov, ki naj bi odpravile pomanjkljivosti doslej najpogostejših metod. V tuji in domači literaturi se kot nova metoda največkrat omenja metoda ABC (angl. *activity based costing*). Domači avtorji jo imenujejo največkrat razporejanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa ali razporejanje stroškov po sestavinah dejavnosti.

3.3.3 Metoda razporejanja posrednih stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa (metoda ABC)

Glavna zamisel obravnavane metode je, da stroške povzročajo aktivnosti. Aktivnost je opredeljena kot tista kombinacija dela, tehnologije, materiala, metod in okolja, ki zagotavlja proizvodnjo proizvoda ali storitve.

Pri razporejanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti je razporeditev splošnih stroškov na stalni in spremenljivi del zelo pomembna. Večina splošnih stroškov je spremenljivih in jih je možno razporediti na stroškovne nosilce (povezani so s proizvodi ali storitvami). Za stalne splošne stroške, ki niso povezani s spremembami obsega dejavnosti, ta metoda ni uporabna. Prav tako se lahko v postopku ugotavljanja stroškov sestavin dejavnosti opredelijo stroški, ki niso potrebni.

Uveljavljanje te metode v praksi je navadno razdeljeno na dva koraka:

- zbiranje stroškov na ravni aktivnosti (sestavin dejavnosti) in
- razporejanje stroškov na stroškovne nosilce.

V prvem koraku je postopek zbiranja stroškov na ravni aktivnosti oziroma sestavin dejavnosti tak:

- ugotovitev povzročiteljev stroškov,
- ugotavljanje stroškov,
- združevanje ustreznih aktivnosti oziroma sestavin dejavnosti in z njimi povezanih stroškov v enotne stroškovne skupine – stroškovne bazene, ki so centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce, oziroma oblikovanje ustreznih stroškovnih mest posameznih sestavin dejavnosti, ki so med seboj sorodne,
- določanje meril aktivnosti oziroma sestavin dejavnosti.

Količnik za razporejanje stroškov na končni stroškovni nosilec:

$$K = \frac{\text{Stroški stroškovnega mesta – sestavin dejavnosti}}{\text{Obseg merila sestavine dejavnosti na stroškovnem mestu}} \\ \text{(izražen s številom začasnih stroškovnih nosilcev)}$$

V drugem koraku se stroški posameznih aktivnosti oziroma sestavin dejavnosti prenašajo na končne stroškovne nosilce. S prvim korakom se dobi vpogled v aktivnosti in v njihove stroške, kar ima naslednje prednosti:

- oblikujejo se ustrezna stroškovna mesta aktivnosti ali sestavin dejavnosti, ki združujejo različne splošne stroške zanje;
- merila aktivnosti ali sestavin dejavnosti za njihove splošne stroške so podlaga za razporejanje stroškov;
- v nekaterih primerih se lahko prav s pomočjo aktivnosti ugotovijo neposredni stroški končnega učinka, ki so sicer po klasičnem pojmovanju splošni stroški.

Organizacija naj novo metodo uvede le, če ugotavlja nekatere posebnosti, ki jih ne more razložiti. Med temi so najpomembnejše (Turk et al., 2003b, str. 126):

- kupci se ne pritožujejo nad zviševanjem cen,
- dobičkonosnost proizvodov je težko razložiti,
- težko je razložiti zmanjšanje povpraševanja,
- stroški se spreminjajo zaradi sprememb v računovodskem poročanju,
- vodje proizvodnih oddelkov želijo opustiti ustvarjanje proizvodov, ki prinašajo dobiček,
- cene tekmujočim proizvodom so nerazumno nizke,
- proizvodi, ki jih je težko ustvariti, prinašajo izjemno velik dobiček.

3.4 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE PRIHODKOV IN STROŠKOV

Računovodski predračuni in računovodski obračuni, h katerim je usmerjeno stroškovno računovodstvo, so namenjeni predvsem poslovodstvu na posameznih ravneh organizacije (Turk et al., 2003b, str. 447).

Računovodski predračuni se nanašajo na prihodnje poslovanje podjetja. Predloženi računovodski predračuni so podlaga za načrtovanje, sprejeti računovodski predračuni pa so sodilo, s katerim presoјamo, kako uspešno in učinkovito so bila uporabljena sredstva organizacije, da bi dosegla postavljene cilje. Sprejeti predračun je načrt in hkrati podlaga za primerjavo z obračunom. Računovodski obračuni pa imajo samo eno možno različico, saj je izid le eden in tega primerjamo s sprejetim predračunom.

Razlika med predračunom in obračunom je v tem, da pri predračunu upoštevamo za isti obseg dejavnosti standardne stroške, pri obračunih pa uresničene.

Računovodsko predračunavanje

Računovodsko predračunavanje je namenjeno oblikovanju informacij za odločanje. Ker se v stroškovnem računovodstvu ukvarjamo s podrobnostmi, ki se v organizaciji nanašajo na notranje področje poslovanja, je dan s tem tudi okvir za računovodsko proučevanje (Turk et al., 2003b, str. 447).

S predračunom lahko dosežemo tudi stranski cilj, ki izboljšuje celotno poslovanje javnih zavodov. Med te sodijo (Jones, Prendlebury, 1992, str. 51):

- ocenjevanje prihodnjih stroškov,
- odločanje in načrtovanje,
- ustvarjanje podlag za nadzor nad prihodki in stroški,
- ustvarjanje podlag za merjenje in ocenjevanje doseženega,
- motiviranje zaposlencev in
- lažje usklajevanje ter komuniciranje pri usklajevanju in uresničevanju dejavnosti.

Ena najpomembnejših nalog pri pripravi proračuna je priprava predloga finančnega načrta.

Javne zavode Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (v nadaljevanju Navodilo o pripravi finančnih načrtov) zavezuje k izdelavi finančnega načrta.

Finančni načrt posrednega uporabnika ima splošni del. Če je glede na obseg in naravo dejavnosti posrednega uporabnika potrebno, ima finančni del tudi posebni del.

V splošnem delu so prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki posrednega uporabnika prikazani po ekonomski klasifikaciji, upošteva enotni kontni načrt, ki ga določa pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Navodilo o pripravi finančnih načrtov, 2000, 3. člen).

Posredni uporabniki morajo pripraviti svoj finančni načrt, upošteva naslednje izkaze, ki jih določa pravilnik o vsebini, členitvi in obliki računovodskih izkazov ter pojasnil k izkazom za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava v nadaljevanju (Navodilo o pripravi finančnih načrtov, 2000, 3. člen):

- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov in
- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.

V splošnem delu finančnega načrta posrednega uporabnika njegovi izdatki prikažejo po posameznih postavkah, oblikovanih glede na programe, podprograme, ukrepe ali aktivnosti, ki jih izvaja posredni uporabnik.

V predlogu finančnega načrta posrednega uporabnika se prikaže (Navodilo o pripravi finančnih načrtov, 2000, 5. člen):

1. realizacija prejemkov in izdatkov za preteklo leto, kot je izkazana v sprejetem letnem poročilu ali ocena prejemkov in izdatkov za preteklo leto, če letno poročilo ni sprejeto,
2. ocena realizacije prejemkov in izdatkov za tekoče leto in
3. načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto.

Finančni načrt posrednega uporabnika mora zajemati vse predvidene prejemke in izdatke posrednega uporabnika po načelu denarnega toka za prihodnje koledarsko leto. Ločeno morajo biti prikazani vsi prihodki in izdatki, ki jih posredni uporabnik pridobi in izplača iz naslova opravljanja javne službe in iz naslova tržne dejavnosti.

V primeru, ko proračunski uporabnik ne doseže zastavljenih ciljev, mora sprva ugotoviti vzroke za njihovo neuresničitev.

Ko proračunski uporabnik sestavlja poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, se torej naslanja na finančni načrt ali program dela preteklega leta, kar z drugimi besedami pomeni, da gre za primerjavo predračuna in obračuna. Da je primerjava mogoča, je pomembno, da je način predračunavanja in obračunavanja po vsebini, času in metodiki enak.

Računovodsko obračunavanje

Računovodsko obračunavanje je vrhnji del računovodenja, ki se ukvarja z obdelovanjem v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o uresničenih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo denarno izražene in druge podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških ter prejemkih in izdatkih (SRS, 2006, str. 127).

Računovodski obračuni se sestavljajo tako za notranje kot zunanje uporabnike. Računovodski obračuni, pomembni za celotno podjetje in njegova razmerja do drugih, so sestavina finančnega računovodstva. Računovodsko obračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske obračune na notranjem področju delovanja podjetja, pa je sestavina stroškovnega računovodstva.

Predložene računovodske obračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih obračunov. Prvi so podlaga za odločanje, drugi pa kažejo sprejeto odločitev (SRS, 2006, str. 127).

4 ANALIZA PRIHODKOV ODHODKOV/STROŠKOV V IZBRANEM JAVNEM ZAVODU ZA ŠPORT (JZŠ)

4.1 KRATKA PREDSTAVITEV IZBRANEGA JAVNEGA ZAVODA ZA ŠPORT

Javni zavod za šport (v nadaljevanju: JZŠ) je organiziran kot javni zavod in je posredni proračunski uporabnik. Ustanovljen je za opravljanje dejavnosti javne službe zaradi zadovoljevanja javnega interesa. Odlok o ustanovitvi ureja status JZŠ, razmerje med ustanoviteljem lokalno skupnostjo in zavodom ter temeljna vprašanja glede organizacije, delovanja in načina financiranja.

Zavod pridobiva sredstva za opravljanje svoje dejavnosti iz proračuna lokalne skupnosti, iz sredstev državnega proračuna, s prodajo blaga in storitev javne službe, s prodajo blaga in storitev na trgu, z najemnino, z donacijami, s prispevki sponzorjev in iz drugih zakonitih virov (Odlok o ustanovitvi, 2002).

JZŠ upravlja z različnimi športnimi objekti, ki zajemajo zemljišča in objekte: balinišče, balon, kopališče, športni park (nogometno igrišče, atletska steza, tenis igrišča, pomožno nogometno igrišče), pomožno nogometno igrišče (lokacija izven športnega parka), trim stezo ter kajak center (športni objekt v izgradnji).

Zavod uresničuje interes lokalne skupnosti z opravljanjem naslednjih dejavnosti [URL:<http://www.sz-ng.si>, 25.9.07]:

- upravlja s športnimi objekti,
- pripravlja objekte za vadbo in tekmovanje,
- opravlja in organizira vzdrževanje objektov, delov objektov in naprav, igrišč, opreme in tehnične opreme, ki je v upravljanju zavoda,
- zagotavlja normalno delovanje vseh objektov, ki jih ima v upravljanju, kakor tudi ostalih pripadajočih občinskih objektov,
- oddaja prostore v športnih objektih in usklajuje interese med posameznimi uporabniki,
- skrbi za zavarovanje objektov in opreme ter skrbi za varnost delovanja objektov in naprav,
- svetuje pri načrtovanju, obnovi, izgradnji in upravljanju javnih športnih objektov v občini,
- izvaja letni program športa v občini, ki se sofinancira iz javnih sredstev,
- daje pobude in predloge ustanovitelju, skrbi za celovit razvoj športa v občini,
- pripravlja strokovna gradiva in izvaja naloge za ustanovitelja s področja dejavnosti zavoda, sodeluje z upravnimi organi, strokovnimi institucijami in drugimi,
- daje strokovno in organizacijsko pomoč izvajalcem letnega programa športa,
- sodeluje pri organiziranju in izvajanju športne vzgoje in raznih športnih dejavnosti za otroke, mladino, invalide, pri kulturno-športnih prireditvah neprofitnega značaja in raznih rekreativnih prireditev za mladino,
- sodeluje pri organiziranju in izvajanju drugih športnih in kulturno-športnih dejavnosti, tudi pri organiziranju komercialnih programov, v skladu z zakonom, v skladu z namembnostjo posameznih prostorov in naprav ter glede na proste časovne in prostorske kapacitete,
- usklajuje programe interesnih dejavnosti s programi obveznih pedagoških ur športa, kadar je to potrebno,

- spremlja in analizira razmere na področju športa,
- načrtuje izobraževanje in usposabljanje strokovnih delavcev za delo v športu,
- zbira in daje podatke za potrebe informatike v športu.

Organe zavoda predstavljajo svet zavoda, direktor zavoda in strokovni svet. Direktor organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktorja imenuje in razrešuje z aktom o ustanovitvi za to pooblaščen svet zavoda.

Svet zavoda je kolegijski organ upravljanja, ki ga sestavljajo štirje predstavniki ustanovitelja, en predstavnik delavcev zavoda in dva predstavnika uporabnikov oz. zainteresirane javnosti. Naloge sveta zavoda so: sprejema statut zavoda, sprejema letni program dela in poročila o njegovem izvajanju, sprejema finančni načrt in zaključni račun zavoda, opravlja nadzor nad upravljanjem in poslovanjem zavoda, predlaga ustanovitelju spremembe dejavnosti, odloča o pritožbah oziroma ugovorih iz delovnih razmerij in v disciplinskih postopkih, imenuje in razrešuje direktorja zavoda, imenuje strokovna telesa ali komisije, opravlja druge naloge v skladu z zakonom, odlokom o ustanovitvi, statutom in drugimi splošnimi akti zavoda.

Strokovni svet šteje pet članov. Sestavljen je iz treh strokovnih delavcev zavoda in dveh zunanjih članov. Naloge strokovnega sveta so: določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda, daje svetu zavoda in direktorju mnenja glede organizacije dela zavoda in dejavnosti, predlaga direktorju plane strokovnega izobraževanja delavcev v zavodu, opravlja druge strokovne naloge v skladu z zakonom, odloča o vseh drugih zadevah, za katere ga pooblasti svet zavoda ali direktor (Statut JZŠ, 2002).

Delovni proces v JZŠ je organiziran v naslednjih sektorjih:

1. upravno-računovodski sektor
2. tehnični sektor
3. sektor za športne programe

Delo med sektorji zavoda koordinira in vodi direktor. Direktor lahko imenuje pomočnika, ki ga nadomešča v primeru odsotnosti in po pooblastilu.

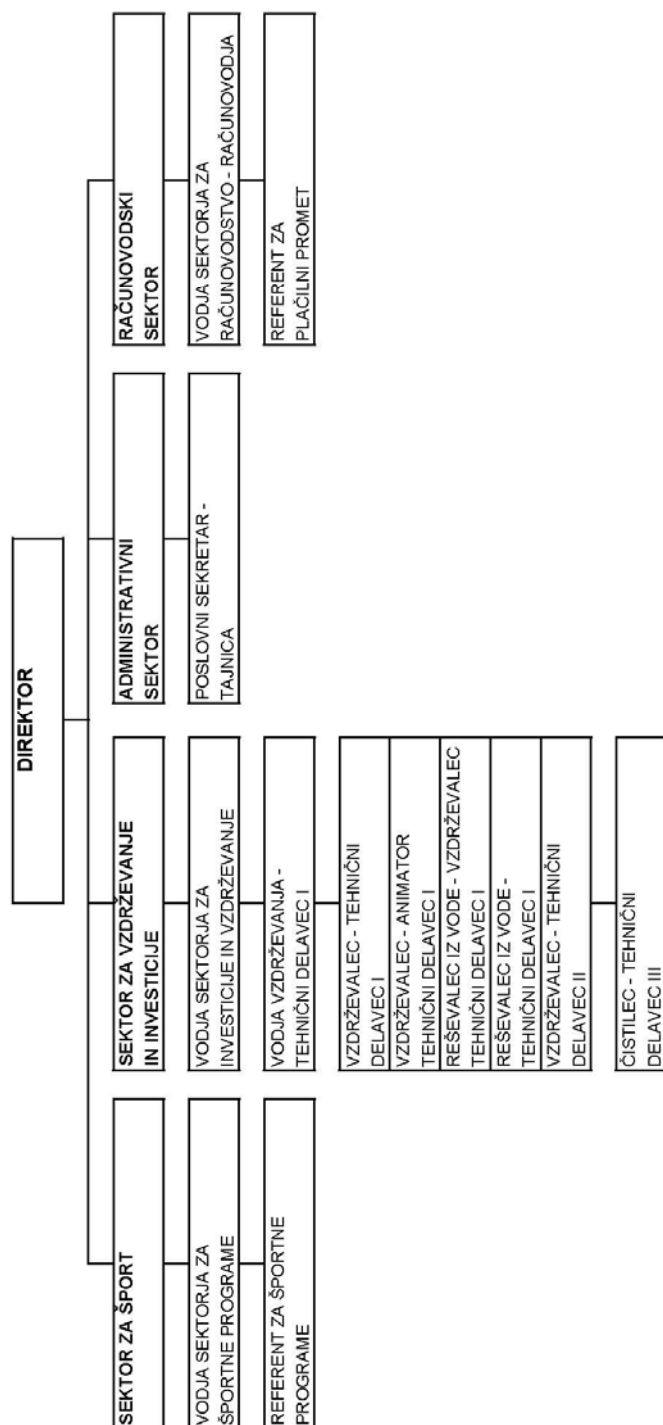
V upravno-računovodskem sektorju se izvaja upravna dejavnost, administrativna dejavnost in finančno-računovodska dejavnost, ki mora biti podrejena zakonskim predpisom ter potrebi po analitičnih in ažurnih podatkih o finančnem poslovanju zavoda. Sektor vodi direktor.

V tehničnem sektorju se opravlja služba, povezana z investicijami, investicijskim in rednim vzdrževanjem, čistilna služba, varovanje objektov, urejanje urnika uporabnikov in informiranje obiskovalcev. Delo v sektorju vodi vodja sektorja za investicije in vzdrževanje objektov kot strokovni delavec.

V okviru sektorja za športne programe poteka strokovno športna dejavnost zavoda na področju športnih aktivnosti, vključenih v programe JZŠ. Delo v sektorju za športne programe vodi vodja sektorja za športne programe kot strokovni delavec (Pravilnik o organizaciji in sistematizaciji delovnih mest JZŠ, 2003).

V nadaljevanju sem prikazala v sliki 1 Organigram JZŠ.

Slika 1: Organigram JZŠ



Vir: Pravilnik o organizaciji in sistematizaciji delovnih mest JZŠ, 2003.

4.2 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO ZA POTREBE ZUNANJEGA POROČANJA

Kot že rečeno, Zakon o računovodstvu ureja računovodski sistem praviloma za nepridobitni sektor. Ena pomembnejših določb zakona o računovodstvu je, da morajo pravne osebe, ki opravljajo javno službo na področju tako imenovanih družbenih dejavnosti in imajo v upravljanju državna ali občinska sredstva, v svojih poslovnih knjigah zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja javne službe:

- za financiranje s sredstvi javnih financ in
- financiranje s sredstvi, pridobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu (z opravljanjem lastne dejavnosti),
- ter z drugimi sredstvi za opravljanje javne službe.

S tem naj bi bila zagotovljena tudi možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev javnih financ na eni strani ter ugotavljanje gospodarjenja s sredstvi, ki jih zavod pridobiva iz neproračunskih virov, na drugi strani.

Zaradi določbe zakona o računovodstvu, da se morajo prikazi izida spremljati ločeno, je nastal problem opredelitve prej naštetih posameznih vrst virov sredstev. Sredstva javnih financ so sredstva, ki jih zavod pridobi na podlagi pogodbe z ustanoviteljem ali sofinancerjem za izvajanje nalog, zaradi katerega je bil zavod ustanovljen. V pomoč pri razmejitvi tržnega (lastnega) dela poslovanja in tistega, ki se praviloma financira iz proračuna, bi lahko upoštevali naslednje kriterije:

- zavod odloča o izvajanju konkretne dejavnosti v skladu s kadrovskimi in drugimi zmogljivostmi,
- prav tako zavod odloča o vsebini in obsegu teh dejavnosti,
- konkretna dejavnost se izvaja, če po njej obstaja povpraševanje,
- v zvezi s to dejavnostjo se odvijajo neke trženjske aktivnosti,
- zavod v okviru dejavnosti določa prodajne cene storitev oziroma proizvodov,
- ta dejavnost je dodatna dejavnost zavoda in ne osnovna.

Na tem mestu bi bilo zanimivo omeniti ugotovitve nekaterih avtorjev, po katerih je pojem javnih ustanov danes bistveno nejasnejši, kot je bil v preteklosti (19. in začetek 20. stoletja). Razloge vidijo predvsem v tehničnem napredku in družbenem razvoju, ki sta zabrisala mejo med zasebnim in javnim. Pravzaprav togost pravne ureditve javnih ustanov in izredno velika dinamika razvoja terjata od pravne znanosti s tega področja, da razvija nove oblike javnih ustanov.

Danes bi le stežka definirali pojem javnih ustanov, ki bi zajel vse organizacijske oblike (Puharič et al., 1997, str. 131).

Pri razporejanju dejavnosti zavoda glede na vire pridobivanja sredstev je treba torej upoštevati:

- v kolikšni meri je javna služba določena v nacionalnih programih za določeno področje,
- kakšen je obseg in vsebina dejavnosti ter kadrovske kapacitete,
- pooblastila za opravljanje javne službe,
- vsebino akta o ustanovitvi,
- da vse osebe javnega prava praviloma razpolagajo z dobrinami, ki so praviloma nedostopne na trgu (naravni ali administrativni monopol),
- kdo je plačnik proizvodov ali storitev.

JZŠ spremljata dve dejavnosti, o katerih se zahteva zunanje poročanje, to je za namene izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti in obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Na eni strani je to dejavnost javne službe, na drugi strani pa pridobivanje prihodkov na trgu z lastno dejavnostjo. Pri razmejevanju odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost v zavodu uporabljajo sodilo.

4.2.1 Opredelitev dejavnosti javnih služb in tržnih dejavnosti v izbranem Javnem zavodu za šport

V JZŠ med dejavnosti javne službe, ki so financirane iz sredstev javnih financ, sodijo:

- vzdrževanje športnih objektov, delov objektov in naprav, igrišč, opreme in tehnične opreme, ki je v upravljanju zavoda - delno,
- stroški dela,
- športni program,
- nakup osnovnih sredstev,
- investicije.

Med dejavnost javne službe, s katero zavod nastopa na trgu, sodijo:

- oddajanje prostorov v uporabo v športnih objektih,
- vstopnina za letni bazen,
- športna tekmovanja in
- športne prireditve.

Med tržne dejavnosti oziroma prodaje blaga in storitev na trgu sodijo:

- uporaba fitnesa,
- vstopnina za fitnes center,
- najemnina – garsonjeri,
- najemnina poslovnega prostora v tenis centru,
- najem prostora na letnem bazenu,
- najem kabineta v telovadnici,
- zaračunavanje obratovalnih stroškov za poslovne prostore, ki se nahajajo pod tribuno stadiona (voda, ogrevanje ter provizija za administrativne stroške),
- uporaba ozvočenja,
- uporaba vrtnih strojev in naprav,
- uporaba razsvetljave na stadionu,
- uporaba športnih rekvizitov,
- izposoja premičnih tribun in
- luknjanje in peskanje igrišč.

4.2.2 Razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu

Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu (po dejanskih podatkih) znašajo za poslovno leto 2005 7,424 % ter za poslovno leto 2006 4,4763 % od skupnih prihodkov za izvajanje javne službe.

Odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu so izračunani na podlagi razmerja, ki je bilo doseženo med prihodki iz tržne dejavnosti in dejavnosti javnih služb.

V JZŠ se soočajo s problemom pri razmejevanju med javno službo in tržno dejavnostjo, predvsem, kdaj gre za dejavnost javne službe in kdaj za tržno dejavnost. Zakonodaja je prispevala k nejasnostim z nejasno, nedoločeno opredelitvijo tržne dejavnosti, praksa pa z opravljanjem različnih dejavnosti in z razpolaganjem s sredstvi, pridobljenimi iz različnih dejavnosti. Na tem področju so različna mnenja in zavodi razmejujejo dejavnosti po svoji presoji. Odvisno je tudi od splošnih usmeritev na področju, na katerem zavod deluje. Splošne usmeritve napotijo zavode na področju športa, na nacionalni program športa, kot podlago za oblikovanje javne dejavnosti. V svojih aktih mora zavod opredeliti javno službo in tržno dejavnost. Podlaga JZŠ za opredelitev javne službe je nacionalni program športa, glede na splošne usmeritve, vse ostale aktivnosti pa je zavod opredelil pod tržno dejavnost.

V nadaljevanju sem v izračunu 1 in izračunu 2 prikazala izračun sodila (po dejanskih podatkih) za razmejevanje prihodkov in odhodkov po dejavnostih za poslovno leto 2005 in 2006.

Izračun 1: izračun sodila za razmejevanje prihodkov in odhodkov po dejavnostih za poslovno leto 2005 (v 000 SIT)

<u>Skupaj prihodki od prodaje blaga in storitev:</u>	154.217			
<u>Skupaj odhodki od prodaje blaga in storitev:</u>	153.044			
<u>Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu:</u>	11.449			
<u>Izračun sodila:</u>	11.449	0,07424		
	154.217			
<u>Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu:</u>	154.217	x	0,07424	11.449
<u>Odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu:</u>	153.044	x	0,07424	11.362

Vir: Podatki iz informacijskega sistema Javnega zavoda za šport, 2005.

Izračun 2: izračun sodila za razmejevanje prihodkov in odhodkov po dejavnostih za poslovno leto 2006 (v 000 SIT)

<u>Skupaj prihodki od prodaje blaga in storitev:</u>	157.195			
<u>Skupaj odhodki od prodaje blaga in storitev:</u>	156.849			
<u>Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu:</u>	7.037			
<u>Izračun sodila:</u>	7.037	0,044766		
	157.195			
<u>Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu:</u>	157.195	x	0,044766	7.037
<u>Odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu:</u>	156.849	x	0,044763	7.021

Vir: Podatki iz informacijskega sistema Javnega zavoda za šport, 2006.

Pri razmejevanju med javno službo in tržno dejavnostjo bi moral zakon jasno opredeliti in razmejiti posamezne dejavnosti. Za sodilo, ki ga uporabljajo v JZŠ za razmejevanje prihodkov in odhodkov po dejavnostih, izračunano na podlagi razmerja, ki je bilo doseženo med prihodki iz tržne dejavnosti in dejavnosti javnih služb, menim, da je primerna rešitev za zavode, kjer je mogoče dejansko razdeliti prihodke na javno in tržno dejavnost, ni pa možno razdeliti odhodke po dejavnostih po dejanskih podatkih, ker se dejavnosti prepletata med seboj na istih stroškovnih nosilcih. Menim, da to uporabljeno sodilo ni realna slika delitve odhodkov po dejavnostih, je pa neke vrste rešitev.

4.3 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO ZA POTREBE UGOTAVLJANJA POLNE LASTNE CENE STORITEV IN PROIZVODOV

4.3.1 Identifikacija stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev

V JZŠ prevladujejo nepridobitne dejavnosti. Namen JZŠ je opravljanje določenih nalog v družbi ter zadovoljevanje potreb posameznika in družbe. Dolgoročno je zelo pomembno uskladiti omejene prihodke in rastoče stroške, ki se pojavijo pri delovanju. Za nepridobitne dejavnosti velja, da morajo biti prihodki praviloma enaki stroškom, zato cene poslovnih učinkov nepridobitnih dejavnosti temeljijo na celotnih stroških na enoto poslovnega učinka.

Stroškovna mesta se nanašajo predvsem na objekte v celotnem športnem parku ter na ostalo. Stroškovni nosilec v JZŠ je stroškovno mesto.

Stroškovna mesta oziroma stroškovni nosilci v JZŠ so:

- športni objekt – balon,
- športni objekt – tenis center,
- športni objekt – letni in zimski bazen,
- športni objekt – stadion,
- zgradba uprava,
- športni objekt – fitnes,
- športni objekt – telovadnica,
- športni objekt – balinišče,
- športni objekt – kotalkališče,
- športni program,
- zgradba – kurilnica,
- športni objekt – kajak center,
- objekt – razsvetljava,

- osebna vozila (avtomobil, kombi vozila in traktorji) in
- skupni stroški.

Oblikovanje stroškovnih nosilcev in razporeditev različnih storitev po stroškovnih nosilcih, z ločevanjem stroškov po dejavnostih za izvajanje javnih služb in tržnih dejavnosti, v JZŠ ne bi bilo izvedljivo. Na posameznem stroškovnem mestu oziroma stroškovnem nosilcu se izvaja dejavnost javne službe in tržna dejavnost. Zato so odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu izračunani na podlagi razmerja, ki je bilo doseženo med prihodki iz tržne dejavnosti in dejavnosti javnih služb.

4.3.2 Neposredni stroški

Iz vidika kalkulacije stroškov je bolj pomembno ali je nek strošek posreden ali neposreden. *Neposredni stroški* so razporejeni po stroškovnih mestih oziroma stroškovnih nosilcih neposredno na podlagi knjigovodske listine.

V JZŠ je stroškovno mesto tudi stroškovni nosilec, zato se vsi stroški razporedijo neposredno na stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce.

Med neposredne stroške, ki jih v JZŠ neposredno razdelijo na stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce spadajo:

- stroški čistilnega materiala, uniform in službenih oblek,
- goriva in maziva za vozila,
- stroški komunalnih storitev in odvoza smeti,
- stroški nakupa časopisov, revij in strokovne literature,
- pisarniški material in storitve,
- stroški telefona, elektronske pošte,
- stroški poštnin, kurirskih storitev,
- stroški tekočega vzdrževanja opreme in poslovnih objektov,
- stroški vzdrževanja in popravila vozil,
- stroški registracije vozil,
- stroški pogodbenega in študentskega dela, avtorskih honorarjev in podobno,
- stroški plačilnega prometa,
- stroški računalniških storitev,
- stroški oglaševalskih storitev,
- sodni stroški, stroški storitev notarjev in odvetnikov,
- dnevnice, stroški prevoza, hotelskih in restavracijskih storitev ter drugi stroški, povezani s službenimi potovanji,

- izdatki za reprezentanco,
- stroški v povezavi z zaposlenimi (plače, davki, prispevki, povračila v zvezi z delom in podobno) in podobno.

Stroške, ki se jih ne da neposredno razdeliti na stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce, razporedijo na skupne stroške.

Pri pregledovanju podatkov iz evidenc JZŠ se mi postavlja vprašanje, ali so vsi neposredni stroški ustrezno razdeljeni. Stroški goriva in maziva za vozila, stroški nakupa časopisov, revij in strokovne literature, strošek pisarniškega materiala in storitev, strošek telefona, elektronske pošte, stroški poštnin, kurirskih storitev, stroški plačilnega prometa, računalniške storitve, stroški oglaševalskih storitev, sodni stroški, stroški storitev notarjev in odvetnikov, dnevnice, stroški prevoza, hotelskih in restavracijskih storitev ter drugi stroški, povezani s službenimi potovanji, stroški v povezavi z zaposlenimi (plače, davki, prispevki, povračila v zvezi z delom in podobno) in podobno so razporejeni kot neposredni stroški neposredno na stroškovno mesto oziroma stroškovni nosilec uprava. Menim, da so navedeni stroški posredni stroški in jih bi zavod moral razporediti najprej na skupne stroške, nato pa s pomočjo ključa oziroma podlage prerazporediti na temeljna stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce.

4.3.3 Posredni stroški

Posredne stroške razporedimo na stroškovna mesta s pomočjo količnika dodatka splošnih stroškov.

V JZŠ med posredne stroške sodijo:

- stroški električne energije,
- stroški ogrevanja,
- stroški vode,
- stroški zavarovanja vozil,
- stroški zavarovanja nepremičnin in opreme.

Količnik dodatka splošnih stroškov:

$$K = \frac{\text{Splošni stroški}}{\text{Podlaga za razporejanje}}$$

Posredna stroška se nanašata na *stroške elektrike* za celoten športni park in *stroške vode* za poslovne prostore, upravo in fitnes, ki se nahajajo pod tribuno stadiona. Stroški so najprej zbrani na splošnem stroškovnem mestu in se od tam s ključem oziroma na podlagi izbrane podlage prenašajo na temeljna stroškovna mesta.

Literatura navaja, da se za *stroške energije* uporablja ključ na podlagi strojnih ur. V JZŠ uporabljajo oceno porabe električne energije kot ključ za prenos stroškov energije na temeljna stroškovna mesta. Ocena izhaja iz podatkov o strošku energije iz preteklih let, ko je JZŠ prejemal račune dobavitelja, razdeljene po temeljnih stroškovnih mestih oziroma stroškovnih nosilcih. Zaradi izgradnje trafopostaje v športnem parku se je število odjemnih mest zmanjšalo na eno, posledica je mesečno prejemanje enega računa za stroške energije za celotni športni park. Pri izračunu količnika dodatka stroškov elektrike bi lahko kot podlago za razporejanje uporabili tudi prostornino prostorov.

Strošek vode je razdeljen s količnikom dodatka splošnih stroškov na podlagi površine prostorov, ki jih posamezni poslovni prostori (pisarne) oziroma JZŠ (poslovni prostori, uprava in fitnes center) zasedajo. V primeru, da se pri določenem uporabniku nahaja odjemno mesto porabe vode, se poraba vode ugotavlja na podlagi dejanske porabe. V gostinskem lokalu pod tribuno stadiona se ugotovi porabo vode na podlagi odjemnega mesta. Za strošek vode se poslovnim prostorom izda mesečne račune na podlagi ključa oziroma podlage.

Strošek ogrevanja je razporejen na stroškovno mesto zgradbe – kurilnice, vendar se storitev ogrevanja nanaša na različna stroškovna mesta oziroma objekte v športnem parku. V prihodnje bi morali strošek ogrevanja na podlagi ključa oziroma podlage razdeliti po stroškovnih mestih oziroma nosilcih: športni objekt – telovadnica, zgradba – uprava, športni objekt – fitnes in zgradba pod tribuno – poslovni prostori. Strošek ogrevanja bi lahko razdelili s količnikom dodatka splošnih stroškov na podlagi površine prostorov, ki jih posamezna stroškovna mesta oziroma poslovni prostori, ki se nanašajo na športne objekte in zgradbe, zasedajo. Poslovnim prostorom se mesečno, na podlagi pogodbe, izda račun za stroške ogrevanja. Podlaga za izdajo računa je cenik javnega podjetja Komunalne energetike za ogrevanje poslovnih prostorov in površina prostorov, ki jih poslovni prostor zaseda.

Strošek zavarovanja se deli na strošek zavarovanja nepremičnine, strošek zavarovanja opreme in strošek zavarovanja avtomobila, kombijev in traktorjev. Strošek zavarovanja je posreden strošek in je razporejen na stroškovno mesto za skupne stroške in ni razdeljen na temeljna stroškovna mesta.

V prihodnje bi bilo potrebno strošek zavarovanja nepremičnine razdeliti s količnikom dodatka splošnih stroškov na podlagi površine prostorov, ki jih posamezna stroškovna mesta, ki se nanašajo na športne objekte in zgradbe, zasedajo.

Strošek zavarovanja opreme in strošek zavarovanja avtomobila, kombijev in traktorjev, bi lahko razdelili na podlagi prejetih obračunov zavarovalnih premij za opremo, ločenih po stroškovnih mestih oziroma objektih; za avtomobile, kombije in traktorje pa ločen obračun za vsako posamezno premičnino. V navedenih primerih ne bi bilo potrebno uporabiti izračun količnika dodatka splošnih stroškov, ampak bi bili stroški zavarovanja neposredno razporejeni na stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce.

4.3.4 Razporeditev stroškov po stroškovnih mestih v izbranem Javnem zavodu za šport za poslovno leto 2005 in 2006

V prilogi 1 (glej priloga 1, tab. 1, na str. I.), ki se nanaša na poslovno leto 2005, in prilogi 1 (glej priloga 1, tab. 2, na str. II.), ki se nanaša na poslovno leto 2006, sem razporedila stroške po izvirnih vrstah stroškov na stroškovna mesta.

Izvirne vrste stroškov, ki jih Slovenski računovodski standardi razdeljujejo na (Slovenski računovodski standardi, 2006):

- stroške materiala,
- stroške storitev,
- stroške amortizacije,
- stroške dela in
- stroške dajatev, ki so neodvisni od poslovnega izida in niso vezani na stroške materiala, storitev, amortizacije in dela, ter
- finančne stroške.

Splošno stroškovno mesto v JZŠ predstavlja stroškovno mesto skupni stroški, kjer se zbirajo posredni stroški in od tam se s pomočjo ključa oziroma izbrane podlage razdeljujejo na temeljna stroškovna mesta. Posredni stroški so neposredno razporejeni na podlagi knjigovodske listine na splošno stroškovno mesto in se nanašajo na naslednje stroške:

- stroški električne energije,
- stroški ogrevanja,
- stroški vode,
- stroški zavarovanja vozil in

- stroški zavarovanja nepremičnin in opreme.

Navedeni stroški so razporejeni s pomočjo ključa oziroma podlage na temeljna stroškovna mesta, razen stroškov ogrevanja, ki ostajajo razporejeni na stroškovno mesto zgradba - kurilnica ter stroška zavarovanja nepremičnin, opreme in vozil, ki ostaja na splošnem stroškovnem mestu. Ostali stroški so neposredno razporejeni na stroškovna mesta na podlagi knjigovodske listine.

Za poslovno leto 2006 sta oblikovani še dve novi stroškovni mesti: obratovalni stroški za poslovne prostore in pomožno nogometno igrišče. Pri stroškovnem mestu obratovalni stroški za poslovne prostore ugotavljam, da bi bilo potrebno ključ oziroma podlago za razdelitev stroškov na temeljna stroškovna mesta ponovno preučiti in ustrezno popraviti, ker prihodki, ki jih zavod prejme na podlagi izdanih računov poslovnim prostorom, ne pokrijejo stroškov, ki se nanašajo na obratovalne stroške.

Za poslovno leto 2005 ustanovitelj ni zagotovil dotacij iz proračuna lokalnih skupnosti za tekoče vzdrževanje objektov za pokrivanje odhodkov na objektu kajak center.

Za stroškovno mesto razsvetljava je zavod prejel namenska sredstva iz proračuna lokalnih skupnosti. Stroški stroškovnega mesta razsvetljava se nanašajo na odhodke financiranja in sicer na odhodke od obresti za investicijo trafopostaja, na odhodke od obresti za bančni kredit, na tekoče vzdrževanje za druge objekte ter na električno energijo.

Stroški se spremljajo po predpisanem kontnem načrtu za določene uporabnike enotnega kontnega načrta, ki je predpisan s pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Ta razvrstitev stroškov se uporablja v računovodskih izkazih uspeha in v računovodskih izkazih denarnih tokov.

4.4 NAČRTOVANI IN REALIZIRANI ODHODKI V JZŠ ZA POSLOVNO LETO 2005 IN 2006

Javni zavod sodi med tiste organizacijske oblike delovanja, ki svojim storitvam določa cene ne na podlagi ponudbe in povpraševanja, temveč na podlagi stroškov. Značilno za zavode je, da imajo določen obseg stroškov, ki nastanejo pri izvajanju neke dejavnosti oziroma programa. Potrebne stroške za dejavnost oziroma program zavod določi s predračunom stroškov. Sprejeti predračun postane načrt, ta pa se vključi v proračun in je podlaga za pridobivanje

prihodkov v javnem zavodu. Pri določanju stroškov mora zavod upoštevati zakonske podlage (Kavčič, 2002, str. 5-17).

Za zakon o javnih financah je med drugim značilna zahteva, da morajo celoten proračun, ne glede na katerega uporabnika se nanaša, temeljiti na enakih izhodiščih. Izhodišča za pripravo državnega proračuna, so različne smernice in količinske opredelitve. Za javni zavod so to predvsem usmeritve glede velikosti plač, regresov za dopust in drugih osebnih prejemkov ter izdatkov za material, blago, storitve in investicijske odhodke. Javni zavod obvesti o teh osnovnih izhodiščih lokalna skupnost.

Zagotovljeno mora biti poročanje o uresničitvi finančnega načrta. Poročanje o učinkih je tudi eden izmed bistvenih premikov v sedanjem zakonu o javnih financah, saj ta v 62. členu zavezuje tudi javni zavod, da mora poročilo o doseženih ciljih in rezultatih pripraviti na podlagi obrazložitve finančnega načrta oziroma programa dela za preteklo leto. Vse, kar je navedeno v poročilu, mora biti navedeno tudi v načrtu.

Želje vsake organizacije je, da postavljene cilje tudi doseže. Ali bo cilje dosegla, je odvisno od tega, koliko so bile pri postavljanju ciljev upoštevane razmere, v katerih bo organizacija delovala. Odmiki so odvisni tudi od tega, koliko nam uspe v predračune vključiti primerne stroške. Čeprav se lahko v predračunih upoštevajo dejanski, ocenjeni ali standardni stroški, se kot primerno sodilo najbolj upoštevajo standardni stroški.

Upoštevanje standardnih stroškov v predračunih in poročilih prispeva k oblikovanju objektivnega sodila, ki je nujno pri načrtovanju, analiziranju in nadziranju. Standardni stroški za nadziranje so zelo pomembni, vendar so velikokrat povprečni stroški daljšega obdobja ali pa jih določijo vodje po svoji presoji.

Tabela 1: Prikaz načrtovanih in uresničenih stroškov materiala, stroškov storitev, stroškov dela in finančnih odhodkov za poslovno leto 2005

(v 000 SIT)

ODHODKI	Plan za leto 2005	Realizacija do 31.12.2005
Stroški materiala	54.302	52.700
Stroški storitev	29.594	29.588
Stroški dela	60.780	60.781
Finančni odhodki	9.969	9.975
SKUPAJ ODHODKI	154.646	153.044

Vir: Podatki iz informacijskega sistema Javnega zavoda za šport, 2005.

Tabela 1 prikazuje načrtovane in uresničene stroške materiala, stroške storitev, stroške dela in finančne odhodke v JZŠ za poslovno leto 2005, glede na plan odhodkov in realizacijo odhodkov na dan 31. 12. 2005.

Tabela 2: Prikaz načrtovanih in uresničenih stroškov materiala in storitev v letu 2005

(v 000 SIT)

RAZČLENITEV VEČJIH POSTAVK		
Stroški materiala in stroški storitev	Plan za leto 2005	Realizacija do 31.12.2005
voda in komunalne storitve	10.000	10.565
električna energija	13.700	15.004
stroški ogrevanja in ostala energija	18.000	15.914
vzdrževanje opreme in naprav	5.000	6.930
pogodbe o delu, plačilo dela preko študentskega servisa	4.500	5.476
drugi poslovni material in storitve	28.696	25.146
zavarovanje objektov in opreme	4.000	3.253
SKUPAJ STR. MATERIALA IN STR. STORITEV	83.896	82.288

Vir: Podatki iz informacijskega sistema Javnega zavoda za šport, 2005.

Tabela 2 prikazuje načrtovane in uresničene večje stroške materiala in storitev v poslovnem letu 2005 in se nanašata na stroške vode in komunalnih storitev, stroške elektrike, stroške ogrevanja, stroške vzdrževanja opreme in naprav, stroške pogodb o delu, stroške mladinskega servisa, stroške drugega poslovnega materiala in storitev ter zavarovanje opreme za objekte in opremo.

Večja razhajanja med planom odhodkov in realizacijo odhodkov se nanašajo na prečenjen plan stroškov ogrevanja in ostale energije ter pri drugih poslovnih materialih in storitvah v primerjavi z realizacijo na dan 31. 12. 2005.

Tabela 3: Prikaz načrtovanih in uresničenih stroškov materiala, stroškov storitev, stroškov dela in finančnih odhodkov za poslovno leto 2006

(v 000 SIT)

ODHODKI	Plan za leto 2006	Realizacija do 31. 12. 2006
Stroški materiala	55.000	51.080
Stroški storitev	33.641	36.141
Stroški dela	76.273	67.280
Finančni odhodki	3.000	2.313
Drugi odhodki	0	35
SKUPAJ ODHODKI	167.914	156.849

Vir: Podatki iz informacijskega sistema Javnega zavoda za šport, 2006.

Tabela 3 prikazuje načrtovane in uresničene stroške materiala, stroške storitev, stroške dela in finančne odhodke v JZŠ za poslovno leto 2006, glede na plan odhodkov in realizacijo odhodkov na dan 31. 12. 2006.

Tabela 4: Prikaz načrtovanih in uresničenih stroškov materiala in storitev v letu 2006

(v 000 SIT)

RAZČLENITEV VEČJIH POSTAVK		
Stroški materiala in stroški storitev	Plan 2006	Realizacija do 31.12.2006
voda in komunalne storitve	11.000	10.892
električna energija	16.000	15.334
stroški ogrevanja in ostala energija	17.000	14.849
vzdrževanje opreme in naprav	9.000	11.733
pogodbe o delu, plačilo za delo preko študentskega servisa	7.000	6.495
drugi poslovni material in storitve	23.641	23.099
zavarovanje objektov in opreme	5.000	4.819
SKUPAJ STR. MATERIALA IN STR. STORITEV	88.641	87.221

Vir: Podatki iz informacijskega sistema Javnega zavoda za šport, 2006.

Tabela 4 prikazuje načrtovane in uresničene večje stroške materiala in storitev v poslovnem letu 2006 in se nanašata na stroške vode in komunalne storitve, stroške elektrike, stroške ogrevanja in ostale energije, stroške vzdrževanja opreme in naprav, stroške pogodb o delu, stroške mladinskega servisa, stroške drugega poslovnega materiala in storitev in zavarovanje opreme za objekte in opremo.

Večja razhajanja med planom odhodkov in realizacijo odhodkov se nanašajo na stroške dela, ker sta bila predvidena v planu odhodkov zaposlitev še dva zaposlena, vendar to v poslovnem letu 2006 ni bilo realizirano, ker ustanovitelj - lokalna skupnost - ni odobrila dodatnih zaposlitev. Razhajanja se nanašajo tudi na stroške tekočega vzdrževanja objektov in opreme, zaradi nepredvidenih popravil na objektih in pa precenjen plan stroškov ogrevanja in ostale energije v primerjavi z realizacijo na dan 31. 12. 2006.

4.5 RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI

Mesta odgovornosti lahko v JZŠ opredelimo kot stroškovna mesta odgovornosti. Vodje sektorjev so odgovorni za načrtovane in uresničene stroške. V primeru tržne dejavnosti pa so poleg načrtovanih stroškov odgovorni tudi za pridobivanje prihodkov iz te dejavnosti.

Stroškovna mesta odgovornosti:

- VODSTVO, ADMINISTRATIVNI SEKTOR
- RAČUNOVODSKI SEKTOR
- SEKTOR ZA VZDRŽEVANJE IN INVESTICIJE
- SEKTOR ZA ŠPORT

V JZŠ morajo vodje sektorjev mest odgovornosti vsakoletno za potrebe finančnega načrta prihodnjega leta natančno opredeliti, katere dejavnosti bodo izvajali, kateri stroški so potrebni za izvajanje teh dejavnosti ter od kje naj bi se te dejavnosti financirale. Lokalna skupnost, ki financira dejavnosti zavoda, se v primeru nejasno opredeljenih nalog in nerealnih stroškov posameznih nalog lahko odloči, da te naloge ne bo financirala oziroma zahteva podrobnejšo pojasnitev.

Prihodki, pridobljeni iz proračuna lokalne skupnosti, so dodeljeni posameznim mestom odgovornosti na podlagi upravičenosti nalog iz finančnega načrta. Prihodki od vstopnin ter od uporabe športnih objektov se knjižijo na mesta odgovornosti, ki so pristojna za izvajanje dejavnosti prodaje blaga in storitev

javne službe. Prihodki, ki se nanašajo na tržno dejavnost, pa so dodeljeni na mesta odgovornosti, ki vodi in izvaja te dejavnosti.

Vodje sektorjev posameznih mest odgovornosti lahko odgovarjajo samo za prihodke, na katerih nastanek lahko vplivajo. Med te prihodke sodijo tudi prihodki športnega sektorja, pridobljeni za financiranje projektov na podlagi državnih razpisov, ter prihodki, pridobljeni z prodajo blaga in storitev na trgu.

Mesta odgovornosti v JZŠ lahko opredelimo le kot stroškovna mesta, ker morajo vodje sektorjev poskrbeti, da dejanski stroški izvedbe načrtovanih nalog ne presežejo planiranih stroškov oziroma dodeljenih prihodkov.

Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja mest odgovornosti uporabljamo izračunavanje odmikov med načrtovanimi in uresničenimi stroški, odhodki in prihodki.

5 SKLEP

V okviru specialističnega dela sem obravnavala različne vrste stroškov ter načine njihovega razporejanja po stroškovnih mestih oziroma stroškovnih nosilcih. Na konkretnem primeru izbranega Javnega zavoda za šport sem ugotovila, katere metode so bolj ali manj primerne, ter ugotovitve podkrepila z argumenti.

Večina stroškov v izbranem Javnem zavodu za šport se na stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce porazdeli neposredno, posledično so informacije o stroških natančnejše in koristnejše, kar poslovodstvu zagotavlja lažje in zanesljivejše odločanje.

Stroški za zavarovalne premije za opremo, objekte in osebna vozila niso bili razporejeni s pomočjo ključa oziroma podlage na temeljna stroškovna mesta, ampak so ostali nerazporejeni na splošnem stroškovnem mestu. Za strošek zavarovanja opreme in strošek zavarovanja avtomobila, kombijev in traktorjev bi lahko razdelili na podlagi prejetih obračunov zavarovalnih premij za opremo, ločenih po stroškovnih mestih oziroma stroškovnih nosilcih; za avtomobile, kombije in traktorje pa ločen obračun za vsako posamezno premičnino.

Stroški zavarovanja objektov so bili po stroškovnih mestih oziroma stroškovnih nosilcih nerazporejeni, vendar je ugotovljeno, da se lahko tudi omenjeni strošek na stroškovna mesta oziroma stroškovne nosilce porazdeli na relativno preprost način. Za osnovo bi lahko vzeli volumen (velikost) prostorov oziroma objektov.

Nerazporejeni so tudi stroški stroškovnega mesta zgradba – kurilnica. Storitve ogrevanja se nanaša na različna stroškovna mesta oziroma objekte v športnem parku. V prihodnje bi morali strošek ogrevanja razdeliti s količnikom dodatka splošnih stroškov na podlagi površine prostorov, ki jih posamezna stroškovna mesta oziroma poslovni prostori, ki se nanašajo na športne objekte in zgradbe, zasedajo.

Preveriti bi morali tudi ključne oziroma podlage, ki jih zavod uporablja za razdelitev stroškov elektrike in vode po temeljnih stroškovnih mestih oziroma stroškovnih nosilcih.

Prejeta sredstva iz proračuna za tekoče vzdrževanje, ki jih zavod prejema v obliki mesečnih dotacij, bi bilo smiselno oblikovati nov ključ za razdelitev dotacij.

Načrtovani in uresničeni stroški v izbranem Javnem zavodu za šport, bolj kot uspešnost in učinkovitost poslovanja, zagotavljajo boljši nadzor porabe proračunskih sredstev. Spremljanje teh stroškov pokaže, ali se gibljejo v skladu s pričakovanji (če razpolagamo z analizami iz prejšnjih obdobj), oziroma zagotovi preglednost, če pride do nenavadnih (nepričakovanih) odklonov. Iz podobnih razlogov mora biti spremljanje stroškov po dejavnosti v Javnem zavodu za šport zagotovljeno (tako določa tudi predpis) ločeno vsaj za tržni del dejavnosti zavoda ter za del dejavnosti javne službe.

Metoda razporejanja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti oziroma aktivnosti poslovnega procesa (ABC) v proučevanem primeru za razporejanje stroškov po stroškovnih objektih ni primerna. Za potrebe javnega zavoda za šport je prezahtevna, poleg tega pa je uvajanje te metode smiselno le v treh primerih (Turk et al., 2003, str. 125-126):

- ko imajo posredni stroški znaten delež v celotnih stroških: v našem primeru je slika ravno obratna, namreč v strukturi celotnih stroškov prevladujejo neposredni stroški,
- ko ima organizacija zelo razvejen proizvodni program: v izbranem Javnem zavodu za šport ni proizvodnega programa,
- ko sta delež posrednih in spremenljivih stroškov različna na enoto proizvoda.

Uvajanje te metode je zelo drago in bi poleg že naštetih argumentov lahko z veliko gotovostjo rekli, da bi stroški uvajanja bili višji od njenih koristi. Slovenski računovodski standardi (SRS 36) nalagajo razvrščanje stroškov na posredne spremenljive, neposredne spremenljive ter stalne stroške, kar je v obravnavanem primeru v praksi težko izvedljivo in se sistematično tudi ne izvaja. Ob upoštevanju dejstev, da cilj javne službe po zakonu ni pridobivanje dobička ter da je v obravnavanem primeru zagotovljen kakovosten in preprost pregled

finančne slike zavoda, bi bilo smiselno opozoriti na svojevrstno nasprotje. Z raziskovalnim delom mi je uspelo razširiti znanje o stroških in si ustvariti celovitejšo sliko spremljanja le-teh tudi na področju javnih služb, ki je v literaturi obravnavano relativno skromno, kar je tudi, med drugim, bil cilj specialističnega dela.

LITERATURA

1. Bohinc Franc: Računovodske informacije v neprofitnih organizacijah. Zbornik referatov 28. simpozija o sodobnih metodah o računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, str. 129-141.
2. Čižman Milenka: Metodika planiranja, spremljanja in nadziranja stroškov v izobraževalni dejavnosti. Zbornik referatov. Portorož: Ljubljana: LM Veritas, 2004, str. 75–102.
3. Čižman Milenka: Spremljanje stroškov po stroškovnih nosilcih. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002a. 35 str.
4. Čižman Milenka: Uporaba ABC metode za razporejanje stroškov v javnih zavodih. Ljubljana: Organizacija, 4, 2002b, str. 244-255.
5. Drnovšek Mateja: Podjetništvo-Ekonomska politika in podpore inštitucije za mala podjetja. Gradivo za specialistični študij. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, oktober 2005. 145 str.
6. Hočevar Marko: Deset tez za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana: LM Veritas, 2003, str. 5-22.
7. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
8. Hočevar Marko: Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Ljubljana: LM Veritas, 2000, str. 5-22.
9. Hočevar Marko, Igličar Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 268 str.
10. Hočevar Marko, Igličar Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001a. 469 str.
11. Hočevar Marko: Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Zbornik referatov. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož : LM Veritas, 2000, str. 5-22.
12. Hočevar Marko: Sodobne rešitve pri obvladovanju stroškov. Zbornik XXXIII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001b, str. 167-182.
13. Hočevar Marko: Stroškovno mesto ali stroškovno mesto odgovornosti. IKS, revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, 2001c, 7, str. 9-28.
14. Hočevar Marko: Stroškovno računovodstvo iz novih zornih kotov. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 13 str.
15. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.

16. Jones Rowan, Pendlebury Maurice: Public sector Accounting. London: Pitman Publishing, 1992. 253 str.
17. Kavčič Slavka: Predračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 18 str.
18. Kavčič Slavka, Visenjak Franc: Razporejanje stroškov po ekonomskih enotah in stroškovnih nosilcih. 10. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 21-47.
19. Kavčič Slavka: Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov. Zbornik referatov III. Seminarja o javnih financah in državnem revidiranju – Novosti v državnem revidiranju in izvajanju zakona o javnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 151-167.
20. Kolar Iztok: Poslovodno računovodstvo za 21. stoletje. Ljubljana: Organizacija 2004, 4, str. 242-249.
21. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
22. Možič Cecilija: Zakon o računovodstvu s komentarjem. Radovljica : Skriptorij KA, 1999. 109 str.
23. Puharič Krešimir, Stražišar Borut: Gospodarsko pravo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 284 str.
24. Strategija nadaljnjega razvoja slovenskega javnega sektorja 2003–2005. Ljubljana, Vlada republike Slovenije, julij 2003. 39 str.
25. Štrekelj Vladimir: Problemi pri uporabi zakona o računovodstvu. Zbornik referatov XVII. posvetovanja Društva računovodij, finančnikov in revizorjev. Maribor : Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 2002, str. 56-72.
26. Štrekelj Vladimir: Pravne in strokovne podlage računovodstva za področje gospodarstva. Zbornik referatov 11. posvetovanja Društva računovodskih in finančnih delavcev Maribor. Maribor : Društvo računovodskih in finančnih delavcev, 1996, str. 39-51.
27. Šugman Rajko, Bednarik Jakob, Kolarič Borut: Športni menedžment. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Fakulteta za šport, Inštitut za šport, 2002. 320 str.
28. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
29. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003a. 856 str.
30. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Strokovno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003b. 591 str.

31. Turk Ivan, Melavc Dane, Korošec Bojana: Uvod v Računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004a. 599 str.
32. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda, Koželj Stanko, Odar Marjan: Finančno računovodstvo. Splošni del. Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo, 2004b. 814 str.
33. Zupančič Vera: Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 22 str.
34. Žnidaršič Kranjc Alenka: Ekonomika in upravljanje neprofitne organizacije. Postojna: DEJ,d.o.o., 1996. 233 str.

VIRI

1. Čižman Milenka: Metodika planiranja, spremljanja in nadziranja stroškov v izobraževalni dejavnosti. [URL:<http://www.lm-veritas.si/clanki/cizman2004.pdf>], 16.06.07.
2. Interna gradiva Javnega zavoda za šport.
3. Javni zavod za šport. [URL:<http://www.sz-ng.si>, 25.9.07]:
4. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/00 in 122/00).
5. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01, 10/06 in 8/07).
6. Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 26/00).
7. Odlok o ustanovitvi JZŠ, 21.03.2002.
8. Partnerstvo za razvoj – Sporazum političnih strank o sodelovanju pri izvajanju Strategije razvoja Slovenije. [URL:<http://www.lids.si/bin?bin.svc=obj./bin.id.=4811>], 15.06.07.
9. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/2003).
10. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04, 75/04, 117/04, 141/04, 117/05 in 138/06).
11. Pravilnik o organizaciji in sistematizaciji delovnih mest JZŠ, 12.03.2003.
12. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05 in 138/06).

13. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02, 21/03, 134/03 in 126/04).
14. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
15. Resolucija o nacionalnih razvojnih projektih za obdobje 2007-2023. [URL: <http://www.slovenijajutri.gov.si/uploads/txsimplfilelist/resolucija.pdf>], 17.06.07.
16. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01, 67/03, 13/03, 8/04, 43/04, 83/04, 28/05, 89/05, 118/05, 9/06, 10/06, 75/06 in 3/07).
17. Statut JZŠ, 17.10.2002.
18. Stroškovno računovodstvo. Študijsko gradivo izobraževanja računovodij javnega sektorja. Ljubljana, 2005, str. 17-23.
19. Zakon o javnih financah /ZJF/ (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02 in 56/02).
20. Zakon o računovodstvu /ZR/ (Uradni list RS, št. 23/99 in 30/02).
21. Zakon o računskem sodišču /ZRacS-1/ (Uradni list RS, št. 11/01 in 20/06).
22. Zakon o zavodih /ZZ/ (Uradni list RS, št. 121/91, 451/94, 8/96, 18/98, 36/00).
23. Zakon o javno-zasebnem partnerstvu /ZJZP/ (Uradni list RS, št. 127/06).

KRATICE

AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

EKN – Enotni kontni načrt

SRS – Slovenski računovodski standard

PRILOGE

PRILOGA 1

Tabela 1: Razporeditev stroškov po stroškovnih mestih v Javnem zavodu za šport v poslovnem letu 2005

Tabela 2: Razporeditev stroškov po stroškovnih mestih v Javnem zavodu za šport v poslovnem letu 2006

Priloga 1

V 000 SIT

Tabela 1: Razporeditev stroškov po stroškovnih mestih v Javnem zavodu za šport v poslovnem letu 2005

STROŠKOVNO MESTO ZA LETO 2003	balon	tenis center	lani bazen	zimski bazen	stadion	uprava	fitness center	tenisovadnica	balnišča	kocalkašice	sp. program	kulturnica	kajak center	razsvetljava	vozila	skupni stroški	skupaj
ODHODKI IN DRUGI IZDAJKI																	
STROŠKI MATERIALA																	
drugi posredni stroški	404	0	314	103	13	17	142	661	45	0	0	0	0	0	0	0	1699
material - za razkuzovanje vode	0	0	633	472	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1105
material - za razkuzovanje vode	112	191	594	113	198	213	23	55	36	14	881	0	14	0	0	0	3599
material - za razkuzovanje vode	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	455
material - za razkuzovanje vode	0	0	34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	40
material - za razkuzovanje vode	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2280
material - za razkuzovanje vode	0	0	0	623	36	113	504	1508	0	1067	0	754	0	926	0	0	15094
material - za razkuzovanje vode	0	0	3205	2719	599	1	0	738	41	136	0	0	0	0	0	0	15914
material - za razkuzovanje vode	15	347	1995	2719	599	1	220	210	138	28	0	171	0	0	0	0	10604
material - za razkuzovanje vode	0	44	2347	1124	4513	19	0	17	0	0	0	0	0	0	0	0	61
material - za razkuzovanje vode	0	0	0	0	0	459	0	0	277	0	0	0	0	0	0	0	736
material - za razkuzovanje vode	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	36
material - za razkuzovanje vode	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
material - za razkuzovanje vode	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	695
material - za razkuzovanje vode	0	0	19	0	0	616	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
material - za razkuzovanje vode	537	2311	5192	8404	14885	2295	971	1230	692	1109	881	10917	24	926	36	0	32700
STROŠKI STORITEV																	
stroški varovanja in gradnje in prostorov	0	0	739	251	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	990
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	65
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1600
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	210
stroški ogrevalnih storitev	0	0	321	102	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	465
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	465
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	759
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1111
stroški ogrevalnih storitev	0	0	816	584	0	174	549	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1400
stroški ogrevalnih storitev	14	95	62	75	70	33	77	22	72	14	0	96	0	0	3	0	593
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	573
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1461
stroški ogrevalnih storitev	42	0	1717	196	1844	95	62	98	313	0	5	47	32	61	0	0	4602
stroški ogrevalnih storitev	0	0	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	199
stroški ogrevalnih storitev	0	0	121	304	1581	118	116	182	0	132	0	0	0	0	0	0	2427
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	55
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	770
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	423
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1.213
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	52
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	61
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	106
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	203
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	677
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1141
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	28
stroški ogrevalnih storitev	49	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	190
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	689
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	95
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	406
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	262
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1092
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	313
stroški ogrevalnih storitev	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	613
stroški ogrevalnih storitev	105	637	7330	2850	4072	5624	2299	685	385	131	438	143	40	61	1812	2777	29588
STROŠKI DELA																	
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25130
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7939
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2437
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1461
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2182
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	173
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1903
stroški dela	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	60781
FINANČNI ODHODKI																	
odhodki za obresti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	33
odhodki za obresti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2913
odhodki za obresti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5184
odhodki za obresti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1340
odhodki za obresti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4756
odhodki za obresti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5
odhodki za obresti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9975
odhodki in drugi izdatki dohodnih upraviteljev EN	642	2948	12827	11068	18960	68701	3371	5102	1077	1240	1718	11071	54	5745	1818	2782	153043

Vr: Podatki iz informacijskega centra Javnega zavoda za šport, 2005.

Tabela 2: Razporeditev stroškov po stroškovnih mestih v javnem zavodu za šport v poslovnem letu 2006

Viri: Podatki iz informacijskega sistema izbranih javnega zbiranja za leto 2005.