UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

RAZPOREJANJE POSREDNIH STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH POSLOVNEGA PROCESA NA PRIMERU JAVNEGA VISOKOŠOLSKEGA ZAVODA

Ljubljana, januar 2004

MATEJA ŽIBERT

IZJAVA

Študentka Mateja Žibert izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc.dr. Metke Tekavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 12.1.2004

Podpis: _____

UVOD 1

1. RAČUNOVODSTVO V JAVNIH ZAVODIH 3
1.1. Opredelitev javnih visokošolskih zavodov 3
1.2. Računovodstvo javnih zavodov 4
1.2.1. Finančno računovodstvo 6
1.2.2. Stroškovno računovodstvo 8
1.2.3. Poslovodno računovodstvo 10

2. STROŠKI IN RAZPOREJANJE STROŠKOV V JAVNEM ZAVODU 11
2.1. Opredelitev stroškov in njihove razvrstitve 11
2.1.1. Stroški glede na prvine poslovnega procesa 13
2.1.2. Stroški glede na pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem 14
2.1.3. Stroški glede na obseg dejavnosti – spremenljivi in stalni stroški 15
2.1.4. Vrednotenje posameznih stroškovnih sestavin (dejanski, ocenjeni in standardni stroški) 16
2.1.5. Časovni vidik oz. obdobje njihovega nastanka (uresničeni ali obračunski, načrtovani ali predračunski) 17
2.2. Stroškovni koncepti, pomembni za poslovno odločanje 18
2.3. Metode razporejanja stroškov na stroškovne nosilce oziroma metode kalkuliranja 20
2.3.1. Delitvene kalkulacije stroškov 20
2.3.1.1. Enostavna delitvena kalkulacija stroškov 20
2.3.1.2. Razčlenjena delitvena kalkulacija stroškov po stroškovnih mestih 21
2.3.1.3. Delitvena kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili 21
2.3.2. Kalkulacije z dodatki 22
2.3.2.1. Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom splošnih stroškov 23
2.3.2.2. Kalkulacija stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih stroškov 23
2.3.2.3. Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih 24
2.4. Sistem spremljanja stroškov po dejavnostih v javnem zavodu 25

3. METODA RAZPOREJANJA STROŠKOV NA PODLAGI AKTIVNOSTI POSLOVNEGA PROCESA – SAPP (angl. ABC – Activity-Based Costing) 28
3.1. Predstavitev koncepta SAPP 28
3.2. Uvajanje koncepta SAPP 34
3.3. Koraki uvajanja koncepta SAPP 37

4. PRIMER RAZPOREJANJA POSREDNIH STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH NA STROŠKOVNE NOSILCE V JAVNEM VISOKOŠOLSKEM ZAVODU 38
4.1. Izgradnja modela SAPP v javnem visokošolskem zavodu 38
4.1.1. Metodološki pristop k izgradnji modela 38
4.2. Opredelitev modela SAPP v javnem visokošolskem zavodu 38
4.3. Zgradba modela javnega visokošolskega sistema 39
4.4. Predstavitev javnega visokošolskega zavoda 40
4.4.1. Vpeljava sistema SAPP v javni visokošolski zavod 41
4.5. Razporejanje stroškov po aktivnostih v javnem visokošolskem zavodu 44
4.6. Zbiranje stroškov na ravni dejavnosti in na ravni stroškovnih mest 45
4.6.1. Identifikacija aktivnosti 47
4.6.2. Določanje meril aktivnosti 48
4.6.3. Ugotavljanje stroškov aktivnosti 48
4.6.4. Izračun količnikov za razporejanje stroškov 49
4.7. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce 49
4.8. Končni obračun stroškov 49
4.9. Primeri razporejanja stroškov za dejavnosti javnega visokošolskega zavoda 50
4.9.1. Dejavnost izrednega dodiplomskega študija 50
4.9.1.1. Zbiranje stroškov na ravni dejavnosti in ravni stroškovnih mest izrednega dodiplomskega študija 50
4.9.1.2. Identifikacija aktivnosti dejavnosti izrednega dodiplomskega študija in določanje meril 50
4.9.1.3. Ugotavljanje stroškov po aktivnostih 51
4.9.1.4. Izračun količnikov za razporejanje stroškov 52
4.9.1.5. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce 53
4.9.2. Dejavnost podiplomskega študija 55
4.9.2.1. Zbiranje stroškov na ravni dejavnosti in ravni stroškovnih mest podiplomskega študija 55
4.9.2.2. Identifikacija aktivnosti dejavnosti podiplomskega študija in določanje meril 55
4.9.2.3. Ugotavljanje stroškov po aktivnostih 56
4.9.2.4. Izračun količnikov za razporejanje stroškov 59
4.9.2.5. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce 60
4.9.2.6. Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih 64
4.9.3. Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja 65
4.9.3.1. Zbiranje stroškov na ravni dejavnosti in ravni stroškovnih mest dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja 65
4.9.3.2. Identifikacija aktivnosti dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja in določanje meril 65
4.9.3.3. Ugotavljanje stroškov po aktivnostih 66
4.9.3.4. Izračun količnikov za razporejanje stroškov 68
4.9.3.5. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce 69
4.9.3.6. Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih 69
4.10. Razporejanje posrednih stroškov na podlagi koeficienta dodatka splošnih stroškov na ostale dejavnosti javnega zavoda 71
4.10.1. Osnovna splošna dejavnost splošnih služb 71

4.10.2. Znanstveno raziskovalna dejavnost *74*
4.10.3. Dejavnost rednega dodiplomskega izobraževanja *77*
4.10.4. Pomožne dejavnosti javnega zavoda *78*
4.10.4.1. Knjižnična dejavnost 79
4.10.4.2. Dokumentacijska dejavnost 79
4.10.4.3. Mednarodna dejavnost 80
4.10.4.4. Založniška dejavnost 80
4.11. Razporejanje stroškov dejavnosti, ki se ne pokrivajo s prihodki ter končni obračun stroškov na stroškovnega nosilca 81
4.11.1. Končni obračuni stroškov po dejavnostih po pripisu stroškov negativnih dejavnosti *82*
4.11.1.1. Končni obračun stroškov dejavnosti izrednega dodiplomskega študija 82
4.11.1.2. Končni obračun stroškov dejavnosti podiplomskega študija 83

SKLEP 84

LITERATURA 87

VIRI 89

UVOD

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

Računovodske informacije so najbolj pomemben del poročanja javnega sektorja, zato je razumljivo, da se sprejemajo podrobni predpisi o spremljanju in vrednotenju računovodskih kategorij, o načrtovanju in nadziranju poslovanja, o ugotavljanju rezultatov in izpolnjevanju ciljev poslovanja itd. Na osnovi finančnih poročil se ocenjuje delovanje javnega sektorja. Ta poročila so veliko bolj podrobna in širše opredeljena kot finančna poročila v tržnem sektorju. Zaradi tako pomembne informacijske dejavnosti računovodstva v javnem sektorju je potrebno imeti dobro razvito stroškovno in poslovodno računovodstvo.

Računovodstvo javnih zavodov je dolžno upoštevati določbe Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) in vse z njimi povezane izvedbene predpise ter zagotoviti potrebne podatke, iz katerih je razvidno gospodarno upravljanje z državnim premoženjem in poslovanje z javnofinančnimi sredstvi. Stroškovno računovodstvo kot del računovodstva javnih zavodov je dolžno spremljati stroške poslovanja in posredovati informacije o stroških v javnih zavodih, ki so pomembne zlasti za presojo, ali se pri uresničevanju osnovne dejavnosti upošteva višina stroškov, ki je bila dodeljena javnemu zavodu iz proračuna.

Glede na to, da računovodski predpisi za javne zavode zahtevajo ločeno spremljanje prihodkov in odhodkov, ki jih zavodi pridobijo in porabljajo iz sredstev javnih financ pri opravljanju javne službe in opravljanju dejavnosti na trgu, se na to veže tudi zahteva po spremljanju posrednih in neposrednih stroškov ter stalnih in spremenljivih stroškov, saj bo le tako možno objektivno razporediti stroške na dejavnosti, ki te stroške povzročajo.

Čim bolj natančno poznavanje stroškov ter njihova razporeditev v eno od omenjenih kategorij sta ključni fazi v procesu razporejanja stroškov po dejavnostih. Nadaljnje delo se nanaša na izbor ustrezne metode razporejanja posrednih stroškov na posamezne dejavnosti. Tu lahko uporabimo koncept razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Pravilno razporejanje posrednih stroškov bo posledično zagotovilo tudi pravilno ugotavljanje odhodkov, kot bo tudi ob pravilni razporeditvi stroškov na posamezne dejavnosti bo mogoče zagotoviti pravilne kalkulacije posameznih storitev dejavnosti.

Namen specialističnega dela je proučiti, glede na posebnosti računovodstva javnih zavodov, teoretične pristope na področju razporejanja posrednih stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v domači in tuji literaturi in uporaba teh spoznanj na konkretnem

primeru javnega visokošolskega zavoda. Pri tem je glavni poudarek na metodi razporejanja po aktivnostih posameznih dejavnosti javnega visokošolskega zavoda.

Cilj specialističnega dela lahko razberemo že iz prejšnjega odstavka, v katerem je opisan namen dela. V delu smo poskušali ugotoviti in povezati teoretična spoznanja razporejanja stroškov ter praktična, z izgradnjo modela za javni visokošolski zavod. Tako bomo prikazali razporejanje posrednih stroškov za dejavnosti izobraževanja javne službe (dodiplomski izredni študij in podiplomski študij) ter izpopolnjevalno in svetovalno dejavnost visokošolskega zavoda, ki je tržna dejavnost zavoda.

Pri pripravi in izdelavi specialističnega dela so bile uporabljene naslednje metode dela:

- proučevanje zakonodaje in predpisov s področja računovodstva javnega zavoda s poudarkom na tistih delih, ki se ukvarjajo s spremljanjem stroškov,
- proučevanje domače in tuje strokovne literature s področja obravnavanja teorije stroškov in metod razporejanja stroškov ter
- uporaba teoretičnih spoznanj in praktičnih izkušenj s področja razporejanja stroškov in uporaba na konkretnem primeru javnega visokošolskega zavoda.

Specialistično delo obsega več poglavij:
V prvem poglavju, v katerem predstavljamo posebnosti računovodstva javnih zavodov, opozarjamo na posebnosti določil Zakona o računovodstvu, z njim povezanih podzakonskih aktov in napotil Slovenskega računovodskega standarda številka 36, ki obravnava računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah. Zakon o računovodstvu predpisuje vodenje poslovnih knjig in sestavo letnih poročil za pravne osebe javnega prava. V drugem poglavju so predstavljena teoretična spoznanja o stroških in vrstah stroškov. Navedene so temeljne opredelitve stroškov in njihovo razvrščanje na osnovi razvrstitvenih kriterijev. Kalkulacije stroškov, opredeljene kot metode za razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, so razdeljene v dve skupini, kot ju določajo Slovenski računovodski standardi ter jih v delu na kratko predstavimo. Nato smo v tretjem poglavju namenili poseben poudarek konceptu stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, v nadaljevanju SAPP. V četrtem poglavju pa smo za javni visokošolski zavod izgradili praktični model za razporejanje stroškov po metodi razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Tako smo prikazali razporejanje posrednih stroškov za dejavnosti izobraževanja javne službe (dodiplomski izredni študij in podiplomski študij) ter izpopolnjevalno in svetovalno dejavnost visokošolskega zavoda, ki je tržna dejavnost zavoda. Postopek razporejanja posrednih stroškov dejavnosti je prikazan kot zaporedje korakov, ki se v teoriji priporoča, ko razporejamo stroške na podlagi aktivnosti poslovnega procesa. S pomočjo računskih podatkov in z uporabo metode razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa smo za te dejavnosti razporedili vse posredne stroške dejavnosti na končne stroškovne nosilce in tako dobili informacijo o tem, koliko nas stane študent ali diplomant na izrednem dodiplomskem študiju ter podiplomskem študiju in koliko posamezna storitev dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja. Da bi dobili popolno informacijo, smo morali stroške osnovne splošne dejavnosti, ki smo jih razdelili na splošne stalne stroške zavoda in splošne stroške splošnih služb, razporediti na posamezne dejavnosti. Pri razvrščanju splošnih stroškov osnovne splošne dejavnosti na stroškovne nosilce (dejavnosti) smo uporabili primerne osnove za izračun ključev. Znotraj dejavnosti oziroma na končne stroškovne nosilce posamezne dejavnosti pa smo splošne stroške osnovne splošne dejavnosti razporejali na podlagi koeficienta dodatka neposrednih stroškov, kajti le tako dobimo popolno informacijo, o tem koliko nas posamezen poslovni učinek stane oziroma

koliko stroškov odpade na študenta ali diplomanta in posamezno storitev izpopolnjevanja in svetovanja, kar je bil tudi končni cilj specialističnega dela.

1. RAČUNOVODSTVO V JAVNIH ZAVODIH

1.1. Opredelitev javnih visokošolskih zavodov

Zakon o zavodih ureja statusna vprašanja zavodov (Uradni list RS, št. 12/91). Opredeljuje jih kot organizacije, ki opravljajo dejavnosti vzgoje, izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega in invalidskega zavarovanja in druge dejavnosti, če cilj opravljanja teh dejavnosti ni pridobivanje dobička. Kot javna služba se opravlja z zakonom oziroma odlokom občine in mesta na podlagi zakona določene dejavnosti, katerih trajno in nemoteno opravljanje zagotavlja v javnem interesu država, občina ali mesto.

Ustanovitelji javnih zavodov so lahko država, občina ali mesto ter druge z zakonom pooblaščene pravne osebe. Iz povedanega sledi, da je za opravljanje javne službe na področju visokošolskega izobraževanja država ustanovila visokošolske javne zavode.

Zakon o visokem šolstvu ureja statusna vprašanja visokošolskih zavodov, opravljanje javnih služb v visokem šolstvu, pogoje za opravljanje visokošolske dejavnosti in način financiranja (Uradni list RS, št. 67/93).

Zakon opredeljuje kot visokošolske zavode: univerze, fakultete, umetniške akademije in visoko strokovne šole. Visokošolski zavod lahko ustanovijo tudi domače ali tuje fizične in pravne osebe. Za opravljanje javne službe v visokem šolstvu Republika Slovenija ustanavlja javne visokošolske zavode, ki opravljajo javno službo, določeno z nacionalnim programom visokega šolstva, ki ga sprejme Državni zbor. Javno službo lahko opravljajo tudi drugi visokošolski zavodi na podlagi koncesije.

Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91) kot Zakon o visokem šolstvu (Uradni list RS, št. 67/93, 99/99) sta v določbah o financiranju dejavnosti zavodov opredelila, da le ti pridobivajo sredstva iz:

- proračuna Republike Slovenije (Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport),
- plačil za opravljanje javne storitve (šolnine in druge prispevke za študij),
- s prodajo proizvodov in storitev na trgu,
- drugih virov, na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi (dotacije).

Proračun Republike Slovenije zagotavlja za izvajanje javne službe visokega šolstva (Interno gradivo javnega visokošolskega zavoda, 2002):

- sredstva za plače in prispevke na osnovi sistematizacije in zasedbe delovnih mest,
- sredstva za stroške materiala in storitev za pedagoška dela,
- sredstva za stroške materiala in storitev raziskovalnega in umetniškega dela,
- sredstva za nakup in amortizacijo nepremičnin in opremo,
- sredstva za interesne dejavnosti študentov in za druge naloge.

1.2. Računovodstvo javnih zavodov

Računovodstvo javnih zavodov se v nekaterih posebnostih razlikuje od računovodstev drugih organizacij zaradi razlik v poslovnem procesu, načinu pridobivanja prihodkov, lastništvu sredstev, njihovi velikosti, organizacijski obliki itd. Ne glede na nekatere posebnosti je njegova poglavitna naloga, tako v pridobitnih kakor v nepridobitnih organizacijah, preskrba informacij za različne uporabnike.

Ena najpomembnejših določb Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) se nanaša na poslovne knjige in poročila, ki morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida:

- s sredstvi javnih financ,
- z drugimi sredstvi opravljanja javne službe in
- s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu,

s čimer bosta zagotovljena tudi možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe proračunskih sredstev na eni strani, na drugi pa ugotavljanje gospodarjenja s sredstvi, ki jih zavodi pridobivajo iz drugih virov, to so tako imenovana neproračunska sredstva. Ker so javni zavodi na svojih področjih bolj ali manj "monopolisti", cen svojih storitev ne morejo preverjati na trgu. Zato so tu še kako pomembne kalkulacije stroškov in nenazadnje končnih cen storitev, tako v delu, ki ga financira država, kot v delu, ki se financira iz drugih virov.

Določba Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), da se morajo ločeno spremljati prikazi izida, je izzvala problem opredelitve posameznih virov sredstev, naštetih v prejšnjih točkah. Sredstva javnih financ so tista, ki jih zavod pridobi na podlagi pogodbe z ustanoviteljem ali sofinancerjem za izvajanje nalog, zaradi katerega je zavod ustanovljen. Za visokošolski zavod je ustanovitelj določil, da zavod kot javno službo opravlja naloge s področja izobraževanja, znanosti in raziskovanja ter spremljajočih dejavnosti, kot so delovanje knjižnice ter delno izdajanje knjig itd. Istočasno je ustanovitelj določil, da visokošolskemu zavodu financira naloge s področja rednega dodiplomskega izobraževanja, delovanje knjižnice ter delno izdajanje knjig in podiplomsko izobraževanje (Interno gradivo javnega visokošolskega zavoda). Preostalih nalog, kot sta izredni študij, delno podiplomsko izobraževanje, pa ustanovitelj ne financira, ampak se te naloge financirajo iz prispevkov ter šolnin za študij zainteresiranih pravnih in fizičnih oseb. To pomeni, da se javna služba financira iz proračunskih sredstev in iz drugih virov, tako imenovanih neproračunskih sredstev, zato sem v drugi točki izpostavila "druga sredstva za opravljanje javne službe". V tretji točki sem navedla še sredstva, pridobljena pri prodaji proizvodov in storitev na trgu. Edini možni kriterij za opredelitev tržnega dela poslovanja bi bil, da proizvod ali storitev ni javno veljavno verificiran na primer z diplomo, ampak je tak proizvod ali storitev splošno dosegljiv na trgu tudi pri drugih pravnih in fizičnih osebah, ki nimajo pooblastila za opravljanje javne službe. Tako se v visokošolskem zavodu kot tržna dejavnost lahko opredeli prodaja proizvodov in storitev na trgu, na primer izvajanje seminarjev, tečajev, komercialno raziskovanje in svetovanje in podobno.

Kriteriji, ki jih je potrebno upoštevati pri razporejanju dejavnosti zavoda, glede na vire pridobivanja sredstev, so naslednji:

- določenost javne službe v nacionalnih programih za posamezno področje,
- določbe ustanoviteljskega akta ali pogodbe in obseg pooblastila pri opravljanju javne službe,

- obseg in vsebina dejavnosti in kadrovske zmogljivosti,
- način in vsebina verifikacije javne službe,
- status plačnika proizvodov in storitev,
- omejenost oziroma dosegljivost proizvodov in storitev na trgu.

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), v povezavi s spremljanjem prihodkov in odhodkov zavodov napotuje na Slovenske računovodske standarde, predvsem na standard številka 36 (Slovenski računovodski standardi, 2002). Omenjeni standard pravi, da mora biti spremljanje prihodkov urejeno tako, da se jih lahko ugotavlja po vrstah in namenih:
- prihodki iz proračunskih sredstev za opravljanje dejavnosti javne službe,
- prihodki iz neproračunskih sredstev za opravljanje dejavnosti javne službe in
- prihodki od prodaje proizvodov in storitev na trgu.

Spremljanje stroškov mora biti urejeno tako, da je možno iz evidenc in na podlagi sodil za vsako dejavnost ločeno ugotoviti stroške. To pomeni, da mora biti zagotovljeno spremljanje neposrednih spremenljivih stroškov, splošnih spremenljivih stroškov in stalnih stroškov (Slovenski računovodski standardi, 2002).

V Zakonu o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) je opredeljeno, da mora biti spremljanje odhodkov urejeno tako, da je možno ugotoviti odhodke javne službe in odhodke tržne dejavnosti.

Ena najpomembnejših določb Slovenskega računovodskega standarda številka 36, se nanaša na stroške. Delitev splošnih spremenljivih stroškov in stalnih stroškov na posamezne dejavnosti se opravi na osnovi primernega sodila, ki ga izbere organizacija sama. Če ni primernejšega sodila, lahko deleže dejavnosti ugotovi na osnovi višine prihodkov posamezne dejavnosti. Vendar pa prihodki niso zanesljiva osnova za razporejanje splošnih stroškov, saj vedno ne odražajo pravega razmerja med njimi. Neka dejavnost je lahko na prihodkovni strani podcenjena in zato na osnovi prihodkovnega kriterija razporejanja stroškov dobi manj stroškov, kot bi jih sicer, glede na kakšno drugo osnovo, morala dobiti. In obratno, neka prihodkovna zelo donosna dejavnost lahko prejme neupravičeno veliko splošnih stroškov (Čižman, 2001, str. 15-16).

Do sedaj se v javnih zavodih razporejanju stroškov ni posvečalo posebne pozornosti. Običajno se uporabljajo tako imenovane režijske stopnje, ki so izračunane na osnovi razmerja med celotnimi stroški zavoda in seštevkom neposrednih stroškov posameznih dejavnosti. S tako določeno režijsko stopnjo so se nato prenašali prihodki dejavnosti na skupno stroškovno mesto, kjer so se zbirali splošni stroški. Na ta način ni mogoče ugotoviti stroškov posamezne dejavnosti, niti cene storitev, ki jo dejavnost opravlja (Čižman, 2001, str. 16).

Glede na zahteve Zakona o računovodstvu in Slovenskih računovodskih standardov, mora javni zavod imeti izdelan način in sodila za razporejanje stroškov in ločeno spremljanje odhodkov in prihodkov po dejavnostih. Ugotavljanje stroškov po dejavnostih je tesno povezano z uporabo metode za razporejanje splošnih stroškov.

Zagotavljanje določenih računovodskih izkazov in poročil za zunanje uporabnike ter zagotavljanje ustreznih računovodskih podatkov in informacij za notranje uporabnike pa je tudi stvar organizacije računovodstva. Zato je v nadaljevanju le kratko predstavljena osnovna in potrebna organizacija računovodstva zavoda, ki je v funkciji zahtev predpisov.

1.2.1. Finančno računovodstvo

Finančno računovodstvo pripravlja računovodske informacije predvsem za zunanje uporabnike in spremlja finančne podatke o stanjih in spremembah, ki so posledica odnosov posameznega pravnega subjekta z okoljem. Funkcija finančnega računovodstva je, da pripravlja podatke in informacije o:

- sredstvih organizacije in obveznostih do njihovih virov, s posebnim poudarkom na finančnih razmerjih z drugimi,
- donosnosti poslovanja oziroma o poslovnem in finančnem izidu celotnega podjetja.

Finančno računovodstvo je del računovodstva, ki zagotavlja računovodske informacije o poslovanju neke organizacije v razmerju z drugimi: o stanju in gibanju sredstev, obveznosti do virov sredstev, o oblikovanju poslovnega izida in njegovi razdelitvi, torej je usmerjeno k računovodskim izkazom. Računovodski izkazi so običajno predpisani s standardi ali zakoni, da se doseže vsebinska enotnost teh izkazov za tiste, ki jih prebirajo. Prav te računovodske informacije pa so tudi zahtevane s strani lastnikov, investitorjev, države in drugih, ki na tej osnovi presojajo svoje povezave s to organizacijo.

V okvir finančnega računovodstva sodi (Turk et al, 1996, str. 5):

a) glavno – sintetično računovodstvo, ki je usmerjeno k računovodskim izkazom: bilanci stanj, izkazu uspeha, izkazu finančnih tokov, dodatkom k izkazom in poslovnim poročilom;
b) analitično računovodstvo denarnih sredstev, terjatev, finančnih naložb, kapitala, dolgoročnih rezervacij in dolgov.

Zakon o računovodstvu (Uradni list št. 23/99) predpisuje obvezno vodenje dveh temeljnih knjig, in sicer dnevnika in glavne knjige ter naslednjih pomožnih knjig: blagajniškega dnevnika, knjige opredmetenih osnovnih sredstev ter knjige terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev. Pri vodenju poslovnih knjig se uporablja kontni načrt za proračun in proračunske uporabnike, ki ga je predpisal minister za finance.

Z odredbo o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov uporabnikov enotnega kontnega načrta je določeno, da se prihodki in odhodki priznavajo po načelu denarnega toka. To načelo pomeni, da se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena dva pogoja (Uradni list RS, št. 86/99,110/99, 23/00, 37/00, 2/01 in 35/01):

- da je poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, nastal ter
- da je prišlo do prejema ali izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta oziroma da je prišlo do poravnave na drug način, pri čemer ni nastal denarni tok.

Če uporabnik enotnega kontnega načrta opravlja dejavnost, ki se financira iz neproračunskih virov, pa priznava in meri prihodke in odhodke v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi po načelu nastanka poslovnega dogodka. Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov, ugotavljajo ti uporabniki enotnega kontnega načrta prihodke in odhodke tudi po načelu denarnega toka.

V praksi se javni zavodi financirajo tako iz proračunskih kot iz neproračunskih sredstev, zato lahko rečemo, da vsi vodijo poslovne knjige po dveh načelih, in sicer po načelu zaračunane realizacije in po načelu plačane realizacije.

Ta posebnost vodenja poslovnih knjig je posledica dejstva, da je z Zakonom o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99) država vpeljala enotne postopke in spremljanje poslovanja za vse subjekte javnega sektorja. S tem je omogočeno:

- enotno sestavljanje zaključnih računov proračunov, letnih poročil oziroma finančnih načrtov neposrednih in posrednih uporabnikov državnih in občinskih proračunov,
- nadziranje porabe javnofinančnih sredstev,
- oblikovanje enotne premoženjske bilance občin in države.

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava je predpisal že omenjeni enotni kontni načrt (Uradni list RS, št. 86/99,110/99, 23/00, 37/00, 2/01 in 35/01). Posebnost tega kontnega načrta je, da za tako imenovane določene uporabnike, kamor spadajo tudi javni zavodi, predpisuje dvojne konte v okviru razreda 4: odhodki in drugi izdatki in v okviru razreda 7: prihodki in drugi prejemki.

Ker Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, 23/99) določa, da se prihodki in odhodki za določene uporabnike enotnega kontnega načrta priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka ali plačane realizacije in istočasno tudi v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi po načelu fakturirane realizacije se (Uradni list RS, št. 86/99,110/99, 23/00, 37/00, 2/01 in 35/01):

v razredu 7 enotnega kontnega načrta izkazujejo tako prihodki kot prejemki:

- davčni prihodki, ki so tekoči prihodki državnega in občinskih proračunov iz naslova vseh vrst davkov in obveznih prispevkov za socialno varnost,
- nedavčni prihodki, ki so tekoči prihodki iz naslova udeležbe na dobičku, prihodki od obresti, takse in pristojbine, denarne kazni in prihodki, ustvarjeni s prodajo blaga in storitev na trgu,
- kapitalski prihodki, ki so prihodki iz prodaje realnega premoženja (opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev),
- prejete donacije, ki so nepovratna plačila ter prostovoljna nakazila sredstev iz domačih in tujih virov ter obresti od upravljanja s temi sredstvi,
- transferni prihodki, ki so prihodki, prejeti od državnega proračuna, občinskih proračunov, skladov socialnega zavarovanja in drugih javnih izvenproračunskih skladov,
- prejeta vračila danih posojil in prodaja kapitalskih deležev,
- zaračunani prihodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, kamor se uvrščajo vsi prihodki določenih uporabnikov od prodaje proizvodov in storitev na domačem in tujem trgu, subvencij, kompenzacij, dotacij, dotacij do prihodkov iz uporabe proizvodov in storitev za lastne potrebe, prihodkov od prodaje blaga in materiala, prihodkov od financiranja in izrednih prihodkov.

v razredu 4 enotnega kontnega načrta izkazujejo tako odhodki kot izdatki:

- tekoči odhodki, ki zajemajo plačila, nastala zaradi stroškov dela, stroškov materiala in drugih izdatkov za blago in storitve, vsi investicijski odhodki za vojsko in policijo, obresti za domače in tuje dolgove,
- tekoči transferi, ki so nepovratna plačila uporabnikom enotnega kontnega načrta za pokrivanje tekočih stroškov,
- investicijski odhodki, ki so plačila, namenjena pridobitvi ali nakupu opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev in za investicijsko vzdrževanje,
- investicijski transferi, ki so nepovratna sredstva, namenjena plačilu investicijskih odkodkov pri prejemniku – uporabniku enotnega kontnega načrta,
- dana posojila in povečanje kapitalskih deležev,
- zaračunani odhodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, kamor se uvrščajo vsi stroški in odhodki po posameznih vrstah, od stroškov materiala,

stroškov storitev, amortizacije, rezervacij, stroškov dela, drugih stroškov do odhodkov financiranja in izrednih odhodkov.

Iz naštetega sledi, da enotni kontni načrt s predpisanima razredoma 7 in 4 zajema celotne prihodke in odhodke vseh proračunskih uporabnikov oziroma uporabnikov enotnega kontnega načrta v celotni državi, kar bo omogočilo pobotanje (konsolidacijo) javnofinančnih tokov:

- tekoči transferni odhodki se pobotajo s tekočimi transfernimi prihodki,
- investicijski transferni odhodki se pobotajo z investicijskimi transfernimi prihodki,
- investicijski odhodki (namenjeni prejemniku za končno porabo) in investicijski transferi se pri prejemniku izkazujejo kot obveznost iz naslova sredstev, prejetih v upravljanje, pri ustanovitelju pa kot sredstva dana v upravljanje.

Finančno računovodstvo ni le finančno knjigovodstvo, ampak tudi računovodsko predračunavanje, nadziranje in analiziranje. Javni zavod je dolžan po Zakonu o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 30/02) pripravljati finančne predračune ali načrte, po Zakonu o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) pa organizirati notranje nadziranje ali notranjo revizijsko službo.

Končni produkt finančnega računovodstva so torej predračunski in obračunski računovodski izkazi, podprti z analizami in potrjeni z nadzorom, bodisi notranje ali zunanje revizije. Tako oblikovana računovodska poročila pa so temelj poročanja javnega sektorja.

1.2.2. Stroškovno računovodstvo

Stroškovno računovodstvo je analitično in je povezano s poslovanjem organizacije. Spremlja in proučuje:

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

Stroškovno računovodstvo torej podrobneje spremlja in proučuje prvine in stroške organizacije (na primer: osnovna sredstva, material, plače, storitve drugih, stroške po mestih nastanka, stroške po proizvodih oziroma storitvah in podobno) ter poslovni izid posameznih organizacijskih enot, če so organizirane kot poslovnoizidne enote (Igličar, Hočevar, 1997, str. 28-29).

Informacije stroškovnega računovodstva so namenjene za potrebe notranjih uporabnikov, ko se odločajo o notranjih razmerjih v poslovnem procesu. Običajno vsebine in oblike niso predpisane, vendar tudi tu veljajo določena pravila, metode, ki jih je postavila bodisi računovodska stroka ali pa državni organi.

Stroškovno računovodstvo je del celotnega računovodstva, je računovodstvo notranjega poslovnega kroga, ki podrobno proučuje osnovna sredstva, material, stroške po stroškovnih mestih in nosilcih, proizvode in storitve (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 18).

Stroškovno računovodstvo ravno tako zajema stroškovno knjigovodstvo, predračunavanje, nadziranje in analiziranje. Osrednja pozornost stroškovnega računovodstva pa je namenjena knjigovodstvu z računovodskimi obračuni, ki so osrednji rezultat stroškovnega računovodstva: obračunske kalkulacije nabavnih in prodajnih cen, stroškov po stroškovnih

mestih in nosilcih, stopnje pokritja in režije itd. To so v glavnem obračuni, ki imajo večjo stopnjo obdelanosti od računovodskih podatkov in že služijo kot računovodske informacije.

Računovodske informacije o stroških se nanašajo na organizacijo kot celoto, na njene organizacijske enote ali pa na posamezne poslovne učinke. Informacijam o stroških po posameznih poslovnih učinkih pravimo kalkulacije. Če take informacije sestavljamo za vnaprej, jim pravimo predračunske kalkulacije, če pa za nazaj, jim pravimo obračunske kalkulacije. Tako prve kot druge so pomembne za poslovne odločitve.

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) v svojih določbah nakazuje potrebo po ločenem spremljanju stroškov, saj pravi, da morajo biti odhodki razčlenjeni tako, da omogočajo vpogled v strukturo stroškov po njihovih vrstah, ki jih opredeljujejo Slovenski računovodski standardi (2002, št. 16) in da mora biti spremljanje stroškov urejeno tako, da je iz evidenc in na podlagi sodil za vsako dejavnost posebej možno ugotoviti stroške in odhodke. Tako mora organizacija zagotoviti:

- razčlenjevanje stroškov po naravnih vrstah (stroški materiala, stroški storitev, amortizacija, odpisi zalog in terjatev, stroški dela in stroški dajatev, drugi stroški),
- ugotavljanje stalnega in spremenljivega dela stroškov (glede na obseg dejavnosti),
- vzpostavljanje 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),
- opredelitev metode vrednotenja poslovnih učinkov (delitvene kalkulacije stroškov, kalkulacije z dodatki),
- različne sisteme stroškov (ocenjenih in standardnih stroškov).

Stroškovno računovodstvo v javnem sektorju in tako tudi v javnih zavodih pridobiva na pomenu. Razlog niso le zakonski predpisi, ampak tudi potrebe po pomembnih informacijah v zvezi s stroški, ki pa jih lahko da le urejeno stroškovno računovodstvo. Čeprav javni zavodi ne delujejo v konkurenčnem okolju in niso podvrženi profitni logiki, pa je tudi zanje pomembno, da poznajo stroške (in odhodke) poslovanja, da imajo izdelane primerjave in analize stroškov in nenazadnje, da pravilno pripravljajo kalkulacije cen svojih proizvodov in storitev.

Če so računovodski izkazi končni izdelek finančnega računovodstva, pa je končni izdelek stroškovnega računovodstva v javnem zavodu:

- kalkulacija stroškov dejavnosti, ki je lahko dejavnost javne službe in tržne dejavnosti,
- kalkulacija stroškov različnih dejavnosti znotraj javne službe in tržne dejavnosti in
- kalkulacija stroškov končnega učinka (proizvoda ali storitve).

Do pravih kalkulacij lahko javni zavod pride tako, da organizira stroškovno računovodstvo in evidenčno razvršča stroške, kot jih zahtevajo predpisi, poleg tega pa mora poznati natančno opredelitev stroškov, obnašanje stroškov v različnih okoliščinah in ustrezne metode za razporejanje posrednih stroškov (Kavčič, 2000, str. 122).

Stroškovno računovodstvo tako dopolnjuje finančno poročanje javnega sektorja, saj da vpogled v notranje dogajanje, ki je navzven povezano z ločenim izkazovanjem poslovnega izida za dejavnost javne službe in tržno dejavnost. Da pa je ta poslovni izid tudi navzven pravilno izkazan, je potrebno znotraj organizacije, v stroškovnem računovodstvu, zagotoviti pravilno ugotavljanje ne le neposrednih stroškov, ampak tudi posrednih, s primerno izbrano metodo razporejanja posrednih stroškov.

1.2.3. Poslovodno računovodstvo

Poslovodno računovodstvo ni neko tretje računovodstvo, poleg finančnega in stroškovnega in tudi ni neka posebna vrsta računovodstva, za katerega bi bilo značilno posebno področje spremljanja in proučevanja pojavov. Je tisti del celotnega računovodstva, ki je usmerjen k oblikovanju računovodskih informacij, potrebnih za odločanje o prihodnjem delovanju. Gre za poseben poslovodski vidik računovodstva. Takšno računovodstvo lahko označimo deloma kot finančno in deloma kot stroškovno. Najlaže ga razumemo, če izhajamo iz organizacije kot poslovnega sistema, ki ga lahko razdelimo na tri podsisteme: izvajalni, odločevalni in informacijski podsistem. Odločitve o sistemih se sprejemajo v sklopu poslovodnega sistema.

Poslovodno računovodstvo mora dajati problemsko usmerjene računovodske informacije, kakršne potrebuje odločevalni sistem (Bohinc, 1996, str. 134-138, Gradišar, 1998, str. 43):

- izhajati mora iz opredelitve problema odločanja in okoliščin, v katerih ga je potrebno reševati,
- poiskati način zbiranja računovodskih podatkov za oblikovanje informacij,
- predvideti možne različice rešitve problema,
- pripraviti sodila za izbor najustreznejše rešitve,
- ustrezno oblikovati in predstaviti rešitve tistim, ki odločajo.

V javni zavodih se do sedaj tako problemsko usmerjenim informacijam ni posvečalo posebno velike pozornosti. Računovodska poročila so bila v glavnem omejena na izkaze periodičnih in zaključnih računov. Od notranjih potreb pa je bilo odvisno, koliko in katere informacije je zahtevalo ravnateljstvo zavodov. Z Zakonom o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01), ki je vpeljal nadzor nad gospodarnostjo, uspešnostjo in učinkovitostjo subjektov javnega sektorja, pa sta se pojavili skrb za poslovanje javnih zavodov in potreba po skrbneje izbranih računovodskih informacijah, ki bi bile podlaga za odločanje ravnateljstev.

Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) sicer izrecno tega vidika računovodstva ne omenja, vendar pa je iz določbe 9. člena zakona možno razbrati, da morajo računovodska poročila zagotavljati možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ. To pa je povezava poslovodenja, računovodstva, računovodskega nadzora in revidiranja in nenazadnje računovodskega analiziranja poslovanja javnega zavoda za potrebe notranjega poslovodstva, ustanovitelja in tudi drugih uporabnikov teh informacij.

Poslovodni vidik računovodstva javnih zavodov je nenazadnje močno prisoten pri pripravi poročil, ki jih je država predpisala z Navodilom 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). Navodilo pravi, da je poročilo o doseženih ciljih in rezultatih posrednega uporabnika proračuna del poslovnega poročila iz letnega poročila posrednega uporabnika, s katerim posredni uporabnik poroča o uresničitvi ciljev, ki so določeni v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto in rezultatih njegovega poslovanja ter pri tem ocenjuje svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost.

2. STROŠKI IN RAZPOREJANJE STROŠKOV V JAVNEM ZAVODU

2.1. Opredelitev stroškov in njihove razvrstitve

V proizvajalnih, storitvenih in trgovskih sistemih, ki proizvajajo in prodajajo proizvode in storitve na trgu, z računovodskega vidika ločimo pojme stroški, izdatki in odhodki.

Izdatki predstavljajo vsako zmanjšanje oziroma odliv denarnih sredstev. Skupaj s prejemki oblikujejo denarni tok in so osnova za izdelavo izkaza denarnih tokov. Strošek praviloma nikoli ne nastane hkrati z izdatkom, vsak izdatek še ne pomeni stroška (na primer odplačilo posojila) in vsak strošek še ni izdatek (na primer amortizacija).

Odhodki niso istovetni izdatkom, saj izdatki pomenijo le zmanjšanje denarnih sredstev poslovnega sistema, takšno zmanjšanje pa nima vpliva na njegov poslovni izid. Odhodki so nasprotje prihodkom in skupaj z njimi sooblikujejo poslovni izid, ki je razlika med prihodki in odhodki. Odhodki se nanašajo na prodane količine, s katerimi so pridobljeni prihodki, zajemajo pa tudi nekatere druge postavke zunaj stroškov in nabavnih vrednosti, ki prav tako zmanjšujejo poslovni izid. Prihodki pa so opredeljeni s prodajno vrednostjo prodanih količin proizvodov in storitev in jih je potrebno ločiti od prejemkov, ki le povečujejo stanje denarnih sredstev.

Pri uporabi pojmov prihodki in odhodki moramo biti pozorni pri pravnih osebah, ki poslujejo s sredstvi javnih financ, saj se obravnava omenjenih dveh pojmov razlikuje od obravnave pri tistih pravnih osebah, ki prodajajo blago in storitve na trgu. V nepridobitnem sektorju, predvsem tam, kjer se dejavnost financira s sredstvi javnih financ, se stroka zavzema za uporabo pojmov prejemki in izdatki, s tem da je zaradi gospodarskega poslovanja proračunskih uporabnikov in drugih oseb javnega prava potrebno upoštevati tudi pojma prihodki in odhodki. Razlikovanje prejemkov in izdatkov od prihodkov in odhodkov je potrebno zaradi vsebinske obravnave različnosti poslovanja pravnih oseb in tudi zaradi narodnogospodarskih statističnih podatkov. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), ki praviloma velja za nepridobitni sektor ter za pravne osebe, ki pridobivajo sredstva iz javnih financ za opravljanje dejavnosti, ne pa od prodaje blaga in storitev na trgu, uporablja sicer pojma prihodki in odhodki, vendar pa istočasno priznava prihodke in odhodke v skladu z računovodskim načelom denarnega toka oziroma plačane realizacije, kar pa lahko razumemo kot skladno z definicijo pojmov prejemki in izdatki.

Pri definiranju pojma *stroški* bomo izhajali iz definicij domačih in tujih avtorjev, ki med seboj niso popolnoma istovetne. Opredelitve stroškov, ki smo jih povzeli pri domačih avtorjih, povezujejo stroške s porabo prvin poslovnega procesa, ne pa tudi z njihovo pridobitvijo in sodelovanjem v poslovnem procesu (Tekavčič, 1997, str. 13-14).

Stroški (angl. costs) so v nekaterih najpogosteje navedenih delih s tega področja opredeljeni takole (Tekavčič, 1997, str. 14):

"Stroški so denar ali ekvivalent denarne vrednosti, namenjene za dobrine ali storitve, ki naj bi organizaciji zagotovile sedanje ali prihodnje koristi. " (Hansen, Mowen, 1992, str. 32)

"Stroški so denarna sredstva, namenjena ali predvidena za doseganje določenega cilja." (Horngren, Foster, 1991, str. 25)

"Stroški so vrsta izdatkov (angl. outlays), namenjenih za pridobitev določenega sredstva (angl. an asset) in za njegovo usposobitev za predvideno uporabo." (Hartley, 1986, str. 21)

"Stroški predstavljajo znesek (denarnih) sredstev, predan v zameno za blago ali storitev." (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 34)

Za nekatere opredelitve je značilno, da stroške poleg porabe prvin poslovnega procesa povezujejo tudi z njihovo nabavo in sodelovanjem v poslovnem procesu in zato ne razlikujejo med stroški in izdatki. Tako opredeljevanje stroškov, poleg tega, da zanemarja razliko med pojmoma stroški in izdatki, tudi ne upošteva, da je zmanjšanje stroškov (in ne izdatkov) na enoto poslovnega učinka eden odločilnih dejavnikov povečanja uspešnosti poslovanja.

Domači avtorji opredeljujejo stroške večinoma takole:

"Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev. Medtem ko so potroški količine porabljenih ali obrabljenih prvin poslovnega procesa, so stroški cenovni izraz potroškov. To pomeni, da je potroške treba pomnožiti z določenimi cenami ali vrednostnimi postavkami, s čimer so prek skupnega imenovalca spremenjeni v stroške." (Turk, Melavc, 1994, str. 43).

O stroških ne moremo govoriti, če (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 74):

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

Za potrebe prakse bomo s stroški razumeli vsako denarno ovrednoteno porabo poslovnih prvin pri pridobivanju učinkov poslovnega procesa, pri čemer lahko stroške obravnavamo ožje ali širše (Tekavčič, 1997, str. 16). Ožja opredelitev stroškov vključuje le stroške kot denarni izraz porabljenih poslovnih prvin v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov, in sicer ne glede na to, ali gre za denarno ovrednoteno porabo dejanskih potroškov prvin poslovnega procesa ali pa le za njihov arbitrarni znesek (lahko govorimo o pojmu "poslovni stroški", ki se od pojma poslovni odhodki razlikujejo le za znesek stroškov, ki se nahaja v zalogah). Širša opredelitev stroškov vključuje poleg stroškov v ožjem smislu tudi vse sestavine, ki sooblikujejo poslovni izid v zvezi s postavkami, ki jih odštevamo od prihodkov danega obdobja (stroški v tej opredelitvi so najbližji odhodkom, pri čemer pa odhodki vključujejo le poslovne stroške prodanih poslovnih učinkov). Ko pa postane definicija stroškov osnova za obravnavanje sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, stroške opredelimo kot vsako denarno ovrednoteno porabo prvin poslovnega procesa, tako pri njihovi pritegnitvi kot tudi pri njihovi izrabi v poslovnem procesu (Tekavčič, 1997, str. 17).

Stroške različni avtorji razvrščajo po različnih kriterijih, pri čemer se njihove razvrstitvene sheme razlikujejo po številu in izboru uporabljenih razvrstitvenih kriterijev, lahko pa tudi po poimenovanju stroškovnih skupin znotraj razvrstitvenega kriterija. Kljub temu pa avtorji

na tak ali drugačen način vključujejo večino stroškovnih kategorij, ki so opisane v nadaljevanju.

Za javni zavod je pomembno razvrščanje stroškov po:

- prvinah poslovnega procesa - naravne vrste stroškov: stroški materiala, dela, storitev, amortizacije, dajatev in financiranja,
- pripisovanju stroškovnim nosilcem: neposredni in posredni stroški,
- odzivanju na spremembe v obsegu poslovanja (stalni in spremenljivi stroški),
- vrednotenju stroškovnih sestavin za potrebe poslovnih odločitev (dejanski, ocenjeni in standardni) in
- času oziroma obdobju njihovega nastanka (uresničeni ali obračunski, načrtovani ali predračunski).

Posamezne razvrstitve stroškov nam služijo za različne potrebe, in sicer od analitičnega obdelovanja stroškov za potrebe notranjega odločanja, do vrednotenja računovodskih kategorij, razporejanja stroškov za potrebe kalkulacij in pripravljanja poslovnih poročil.

2.1.1. Stroški glede na prvine poslovnega procesa

Razvrščanje stroškov po prvinah poslovnega procesa je najpogostejše razvrščanje stroškov, saj so povezani s prvinami poslovnih procesov in izhajajo iz temeljne opredelitve stroškov. Po temeljni opredelitvi stroškov sodijo med naravne vrste stroškov:

a) *stroški delovnih sredstev,*
b) *stroški predmetov dela,*
c) *stroški dela in*
d) *stroški storitev.*

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 86/99, 110/99, 23/00, 37/00, 2/01 in 35/01) je predpisal skupine oziroma vrste stroškov, ki jih morajo javni zavodi spremljati v svojih poslovnih knjigah: stroški materiala, stroški storitev, amortizacija, rezervacije, stroški dela, stroški prodanih zalog, drugi stroški, odhodki financiranja in izredni odhodki.

Razvrstitev stroškov po prvinah poslovnega procesa je pomembna za razumevanje stroškov konkretnega poslovnega procesa. V primeru javnega visokošolskega zavoda je poslovni proces lahko izobraževanje študentov, poslovni proces raziskav ter poslovni proces izpopolnjevanja in svetovanja. V tem procesu nastajajo stroški, ki jih razvrščamo po naravnih vrstah. Če spremljamo na primer delne procese izobraževanja, se nam lahko posamezne vrste stroškov pokažejo v različnih obsegih: nekateri procesi povzročajo več stroškov dela, drugi več stroškov storitev in tretji več stroškov materiala. To pa je lahko pomembno spoznanje, ko ugotavljamo stroške aktivnosti posamezne dejavnosti.

Tako je razvrščanje stroškov po prvinah poslovnega procesa osnova za spremljanje stroškov po stroškovnih mestih, njihovo povezovanje z aktivnostmi in razporejanje na stroškovne nosilce.

V javnih zavodih se stroški zajemajo po naravnih vrstah, saj Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport nakazuje sredstva za: plače in prispevke delodajalca, sredstva za prehrano med

delom, sredstva za prevoz na delo in z dela, jubilejne nagrade za dopolnjena leta delovne dobe, odpravnine delavcem ob upokojitvi, regres za letni dopust, materialne stroške in morebiten nakup opreme. Najbolj neopredeljeni so "materialni stroški". Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport uporablja ta izraz za sredstva, s katerim se pokrivajo vsi stroški, ki niso plače ali osebni prejemki ali sredstva za stroške amortizacije (nakup opreme). To so stroški za: material za študij, pisarniški material, ogrevanje, elektriko, vodo, najemnine, izobraževanje zaposlenih itn. Spremljanje stroškov po prvinah poslovnega procesa je nujno tudi zaradi nadzora nad namensko porabo sredstev.

2.1.2. Stroški glede na pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem

Razvrščanje stroškov glede na pripisovanje posameznim stroškovnim nosilcem je odvisno od tega, ali jih lahko ugotavljamo po posameznih poslovnih učinkih ali ne. Poslovni učinek so proizvedene stvari ali opravljene storitve, zaradi katerih so stroški nastali oziroma s katerimi so povezani. S pojmom stroškovni nosilec razumemo določeno dejavnost, del podjetja itd., za katerega želimo ugotoviti stroške. Za ugotavljanje, koliko stroškov je nastalo na posameznih stroškovnih nosilcih, je pomembna delitev na neposredne in posredne stroške.

S tega vidika delimo stroške na:

a) *neposredne (direktne) stroške*, ki jih lahko brez težav pripišemo posameznemu stroškovnemu nosilcu in lahko neposredno ugotavljamo njihovo velikost na enoto poslovnega učinka;

b) *posredne (direktne, splošne) stroške*, ki so skupni več stroškovnim nosilcem in jih navadno razporejamo na podlagi ključev, izraženih v odstotkih. Znesek posrednih stroškov, ki bremeni posamezni stroškovni nosilec, ugotovimo tako, da znesek osnove, ki bremeni posamezni stroškovni nosilec, pomnožimo z izbranim ključem. Osnove za razporejanje posrednih stroškov so lahko različne, pomembno je, da so pravilno izbrane in čim bolj povezane s kategorijo posrednih stroškov, ki jo razporejamo na podlagi izbrane osnove. Izbira osnove je bistvenega pomena za ugotavljanje stroškovne cene poslovnega učinka.

Splošna formula za izračun koeficienta dodatka splošnih stroškov oziroma ključa je:

$$\text{Koeficient dodatka splošnih stroškov} = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{osnova}}$$

V števcu prikažemo splošne stroške v določenem obdobju, v imenovalcu pa je osnova lahko:

- Količinski podatek: na primer površina poslovnega prostora, na kateri se odvija poslovni proces, število zaposlenih, ki neposredno delajo, da je storitev opravljena,
- Vrednostni podatek: vsi neposredni stroški, neposredni stroški dela ali materiala.

Določitev osnove za izračun koeficienta dodatka splošnih stroškov je največja težava pri izračunu. Osnova namreč pomeni, da vse različne aktivnosti stroškovnega mesta damo pod isti imenovalec (Igličar, Hočevar, 1997, str. 307). Različna stroškovna mesta imajo lahko različne osnove za razporejanje splošnih stroškov. Izbira osnove je stvar subjektivne presoje tistega, ki določa ključe za delitev splošnih stroškov in tako vpliva na ugotavljanje lastnih cen proizvodov ali storitev. Koeficient dodatka splošnih stroškov nam pove, kolikšen del od enote, ki je v imenovalcu, se pravi od osnove, pomenijo splošni stroški. Vedeti pa moramo, da so ti izračuni vedno le približek resničnemu stanju. Za naša podjetja je značilno, da upoštevajo kot podlago za razporejanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce vrednostno izraženo podlago in povečini uporabljajo dve podlagi: ali neposredne plače ali pa vse neposredne stroške.

V javnem visokošolskem zavodu lahko vrste dejavnosti opredelimo kot stroškovne nosilce, ki jim razporejamo splošne ali posredne stroške. Dejavnosti v našem primeru visokošolskega zavoda so lahko zelo različne, in sicer od posamičnih procesov (npr. raziskovalni projekt po pogodbi) do ponavljajočih se procesov (npr. izvedba seminarja, zaporedno izvajanje študija), tako da neposrednih in posrednih stroškov ni mogoče definirati enkrat za vse primere. Izhajati moramo iz opredelitve dejavnosti in/ali končnega učinka.

Na splošno lahko stroške javnih zavodov delimo na:

- neposredne stroške materiala, storitev in dela, ki jih že ob nastanku povežemo s poslovnim učinkom oziroma dejavnostjo javnega zavoda in
- posredne stroške materiala, storitev, dela in druge posredne stroške, ki nastajajo pri opravljanju drugih opravil, bodisi v dejavnosti ali za različne dejavnosti. Pri določanju posrednih stroškov moramo za javni zavod slediti aktivnostim posamezne dejavnosti, ki so vezane na in za te dejavnosti. Posredne stroške s pomočjo izbranih osnov ali ključev pripisujemo posamezni dejavnosti javnega zavoda.

Na primer za izredni dodiplomski študij se kot neposredni stroški kažejo stroški predavanj, vaj in druge oblike izobraževalnega procesa. Istočasno se kot neposredni stroški kažejo tudi stroški priprave urnikov, administrativna dela s študenti, če se ta dela opravljajo le znotraj ene dejavnosti in le za to dejavnost. Torej sta oba procesa združena v dejavnost, ki v tem primeru določa, kaj so neposredni in kaj posredni stroški. Zato je potrebno pri razporejanju stroškov izhajati iz opredelitve dejavnosti in šele nato določiti neposredne in posredne stroške dejavnosti zavoda.

2.1.3. Stroški glede na obseg dejavnosti – spremenljivi in stalni stroški

Razvrščanje stroškov glede na odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja je med vsemi razvrstitvami stroškov najpomembnejše in v literaturi tudi najbolj obravnavano.

Najbolj osnovna je delitev stroškov na spremenljive (variabilne) in stalne (fiksne) stroške. Ta delitev je pomembna, ko se obseg dejavnosti spreminja in s tem tudi izvajanje posameznih aktivnosti, ki povzročajo stroške. Če se spremeni obseg aktivnosti, se spremenijo stroški, zato jih imenujemo spremenljivi stroški. Obstajajo pa nekatere aktivnosti, ki se ne spreminjajo z obsegom aktivnosti ter povzročajo stroške in jih lahko imenujemo stalni stroški. Spremenljivi stroški so povezani s poslovnim učinkov preko

aktivnosti, bodisi neposredno ali posredno. Stalni stroški pa so povezani z aktivnostmi, ki s poslovnimi učinki niso povezani (Coombs, Jenkins, 1994, str. 60).

Teoretična delitev stroškov na spremenljive in stalne je sorazmerno enostavna, praktična opredelitev stroškov pa tudi v javnih zavodih predstavlja probleme, ker morajo javni zavodi poleg delitve stroškov na spremenljive in stalne ugotoviti tudi neposredne in posredne stroške in tako zagotavljati podatke predvsem o treh vrstah stroškov (Kavčič, 2000, str. 126-128):

- neposredni spremenljivi stroški,
- posredni spremenljivi stroški in
- posredni stalni stroški.

V primeru javnega visokošolskega zavoda lahko opredelimo kot *spremenljive stroške* neposredne stroške materiala, dela in storitev posameznih dejavnosti. Kot *posredne spremenljive stroške* opredelimo tiste stroške materiala, dela in storitev dejavnosti, ki so povezani z aktivnostmi, ki so odvisne od obsega izvajanja dejavnosti. Kot *posredne stalne stroške* pa opredelimo tiste, ki se z obsegom poslovanja ne spreminjajo in niso povezani z opravljanjem dejavnosti zavoda, ampak se nanašajo na poslovanje zavoda kot celote in vključujejo poleg stroškov materiala, dela in storitev tudi amortizacijo in druge stroške.

Razporejanje stroškov na stalne in spremenljive zahteva uporabo različnih metod, kar je odvisno od poznavanja stroškov in njihovega obnašanja, razpoložljivih podatkov ter smiselnosti uporabljene metode glede na stroške in koristi.

2.1.4. Vrednotenje posameznih stroškovnih sestavin (dejanski, ocenjeni in standardni stroški)

Glede na vrednotenje posameznih stroškovnih komponent delimo stroške na dejanske, ocenjene in standardne. Ta delitev je pomembna tako za vrednotenje uresničenih učinkov in tudi za načrtovanje stroškov, predvsem pa na njej temelji analiza odmikov uresničenih stroškov od načrtovanih stroškov (Tekavčič, 1997, str. 33-35).

a) *Dejanski stroški* so tisti, ki so se v proučevanem obdobju dejansko pojavili. Vrednotenje dosežkov temelji na dejanskih stroških, zajema neposredne dejanske in posredne dejanske ali splošne stroške. Splošni stroški se na posamezne poslovne učinke razporejajo po ključih, težava pa je v tem, da posredne stroške in podlago za njihovo razporejanje poznamo šele za nazaj, to pa otežuje sprotno analizo uresničenih stroškov.

   Tudi načrtovanje stroškov zgolj na preteklih dejanskih stroških ni najprimernejše, saj je pri načrtovanju zanemarjen vpliv morebitnih nesmotrnosti iz preteklega poslovanja. Takšno načrtovanje tudi ne upošteva tega, da se v prihodnjem obdobju okoliščine poslovanja lahko spremenijo.

b) *Ocenjeni stroški* so tisti, ki jih je mogoče pričakovati glede na povprečne dejanske stroške v preteklem obračunskem obdobju in glede na nove okoliščine, ki jih lahko predvidimo. Ocenjeni stroški so pomembni predvsem kot zasnova za načrtovane stroške, pri čemer ocenjene stroške uporabljamo samo za nekatere vrste posrednih

stroškov. V praksi je pogosta uporaba kombinacije dejanskih neposrednih stroškov in ocenjenih posrednih stroškov, izračunanih kot zmnožek ocenjenega ključa in osnove, ki se nanaša na dejansko ustvarjeno količino poslovnih učinkov. Kot ključ vzamemo razmerje med ocenjenimi posrednimi stroški in ocenjeno vrednostjo osnove za ocenjeno količino poslovnih prvin. V literaturi so tako opredeljeni ocenjeni stroški poznani kot normalni stroški.

c) *Standardni stroški* so tisti, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Temeljijo na standardnih cenah in standardnih količinah poslovnih prvin po enoti poslovnih učinkov. Pomembni so tako za načrtovanje stroškov kakor tudi za vrednotenje poslovnih učinkov. Standardni stroški so za načrtovanje, odločanje in nadzor v javnih zavodih zelo pomembni.

Organizacije vpeljujejo standardne stroške zato, da bi z njimi dosegle naslednje cilje (Hočevar, 1995, str. 59):

- lažje in hitrejše izdelovanje računovodskih predračunov,
- poenostavile stroškovne postopke in pripravo stroškovnih poročil,
- poenostavile postopke določanja stroškov materiala, dela in storitev,
- olajšale nadziranje stroškov, ugotavljale razlike med dejanskimi in standardnimi stroški ter motivirale zaposlene za njihovo doseganje in podobno .

Standardni stroški oziroma normativi in standardi za določanje standardnih stroškov se uporabljajo pri izračunu proračuna države, namenjenega za delovanje zavodov. Ti standardni stroški so določeni v Sklepu o normativih in standardih za opravljanje izobraževalne dejavnosti v višjem in visokem šolstvu (Uradni list RS, št. 39/92) in v Sklepu o normativih in standardih nacionalnega raziskovalnega programa (Uradni list RS, št. 8/95) po presoji državne administracije. Prav postavitev standardnih stroškov, ustrezno načrtovanje in spremljanje uresničevanja načrtov ter ugotavljanje odmikov bi povečali učinkovitost poslovnih procesov v javni zavodih in v proračunskem financiranju nasploh.

Za spremljanje stroškov na podlagi vrednotenja stroškovnih sestavin je za javne zavode pomembno vrednotenje po uresničenih in standardnih stroških. Še zlasti standardni stroški imajo pri načrtovanju, posebno pri nadziranju priznanih stroškov, pomembno vlogo. Na podlagi standardnih stroškov lahko Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport razdeli denar po posameznih javnih zavodih. Standardni stroški pa so pomembni tudi pri nadzoru, tako za javni zavod kakor za ministrstvo.

2.1.5. Časovni vidik oz. obdobje njihovega nastanka (uresničeni ali obračunski, načrtovani ali predračunski)

Za poslovne odločitve je časovni vidik razvrščanja stroškov zelo pomemben (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 77). Stroške moramo poznati že pred začetkom nekega procesa ustvarjanja poslovnih učinkov in jih imenujemo načrtovani stroški, po končanem procesu, ko naredimo obračune, pa imamo uresničene stroške. Na podlagi primerjave načrtovanih in uresničenih stroškov, če je seveda zagotovljena metodološka enotnost, se ugotavlja

uspešnost in učinkovitost posameznega mesta odgovornosti in organizacije kot celote (Hočevar, 1995, str. 55), pa tudi proizvoda ali storitve.

Načrtovanje stroškov kot del računovodskega predračunavanja je predvsem usmerjeno na (Čižman, 2001, str. 40) :

- računovodsko predračunavanje za organizacijo kot celoto in za posamezne organizacijske dele: stroškovna mesta, mesta odgovornosti,
- računovodsko predračunavanje za stroškovne nosilce,
- računovodsko predračunavanje, ki je povezano z uveljavljanjem standardnih stroškov.

Glavni cilji priprave načrtov ali predračunov v javnih zavodih so (Jones, Pendlebury, 1992, str. 51):

- določitev višine prihodnjih stroškov (določitev v povezavi s prihodnjimi prihodki),
- spremljanje odločitev o izvajanju programov,
- ustvarjanje podlag za nadzor nad prihodki in stroški,
- ustvarjanje podlag za merjenje in ocenjevanje doseženega,
- motiviranje ravnateljstva in zaposlenih,
- olajšanje koordinacije in komunikacije pri izvajanju dejavnosti.

Predračune stroškov pa lahko pripravimo tudi v povezavi z razporejanjem stroškov, in sicer:

- predračunavanje neposrednih stroškov poslovnih učinkov dejavnosti,
- predračunavanje posrednih (splošnih) spremenljivih stroškov dejavnosti in zavoda,
- predračunavanje posrednih (splošnih) stalnih stroškov dejavnosti in zavoda,
- predračunavanje razporejanja posrednih spremenljivih stroškov z določanjem količnikov razporejanja in posrednih stalnih stroškov z določanjem stopenj dodatka.

Javni zavod mora načrtovanje oziroma predračunavanje stroškov povezati z metodo razporejanja posrednih stroškov. Vnaprejšnje načrtovanje metode razporejanja stroškov je pomembno pri odločanju o stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Javni zavod, ki se odloči, da bo uporabil metodo razporejanja stroškov po aktivnostih, mora že ob predračunavanju stroškovna mesta oblikovati tako, da je mogoče spremljati stroške po aktivnostih. Tako se lahko oblikujejo stroškovna mesta za spremljanje neposrednih in posrednih stroškov znotraj dejavnosti in na ravni celotnih stroškov zavoda. Posredne stroške je potrebno spremljati, glede na aktivnosti, kot posredne spremenljive stroške v odvisnosti od obsega dejavnosti in kot stalne stroške.

Javni zavodi morajo uporabljati javna sredstva gospodarno, zato naj bi temeljito pripravili računovodske predračune in pozneje enako tudi obračune. Za ta namen so pomembni prav uresničeni in načrtovani stroški.

2.2. Stroškovni koncepti, pomembni za poslovno odločanje

Obstajajo različni stroškovni koncepti (ideje, zamisli, pristopi) pri oblikovanju računovodskih informacij za potrebe poslovodstva, zato se pomen razumevanja vsebine nekaterih stroškovnih konceptov, povezanih s procesom spremljanja poslovnih odločitev, povečuje. Gre predvsem za njihov pomen v povezavi z obravnavanjem in razumevanjem izhodišč koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. V nasprotju s prejšnjimi

razvrstitvami stroškov, navedeni stroškovni koncepti ne predstavljajo medsebojno izključujočih kategorij, ampak se posamezni stroškovni koncepti celo medsebojno prepletajo. Vsak stroškovni koncept, čeprav vsak nekoliko drugače, odgovarja na vprašanje, kako obravnavati stroške glede na to, ali so za sprejetje posamezne odločitve pomembni ali ne.

Nosilci odločanja v organizaciji potrebujejo za spremljanje ustreznih poslovnih odločitev različne informacije o stroških, zato jih moramo proučiti z različnih vidikov. V zvezi s tem so se razvili številni stroškovni koncepti, pomembni z vidika odločanja v organizaciji, vsi pa vključujejo tudi dolgoročne odločitve (Drury, 1994, str. 24-32, Tekavčič, 1997, str. 35):

a) *odločilni (relevantni) stroški (angl. relevant costs)* so logično povezani z obravnavano poslovno odločitvijo. To pomeni, da bi se njihov zdajšnji celotni obseg spremenil, če bi sprejeli neko poslovno odločitev. V primeru, da ne glede na sprejetje neke poslovne različice ostanejo stroški nespremenljivi, govorimo o neodločujočih ali irelevantih stroških. Ponavadi so odločujoči le spremenljivi stroški.

b) *izogibni stroški (angl. avoidable costs)* se ne pojavijo, če ne sprejmemo določene poslovne različice in se pojavijo, če določeno poslovno različico sprejmemo. Povezani so z odločitvami pri načrtovanju ali nadziranju. Pogosto se imenujejo tudi neposredni stalni stroški, saj se z obsegom dejavnosti ne spreminjajo, lahko pa jih neposredno razporejamo na stroškovne nosilce. Nasprotno pa so neizogibni stroški tisti, ki obstajajo, čeprav je organizacija prenehala z določeno dejavnostjo.

c) *nepovratni stroški (angl. sunk costs)* so tisti, ki so se v danem znesku že pojavili in nanje ne moremo več vplivati. Poslovne odločitve, ki jih je povzročila, ne moremo več spremeniti ali popraviti s kakšno novo, zato so nepovratni stroški v procesu odločanja nerelevantni stroški in jih zato pri sprejemanju odločitev ne smemo upoštevati. Vsebinsko so podobni mejnim stalnim stroškom, vendar se za razliko od njih pri nepovratnih stroških bolj poudarja nepovratnost in nezmožnost spreminjanja.

d) *okoliščinski (opurtunitetni) stroški (angl. opportunity costs)* so vrednostni znesek, ki ga izgubimo, ker smo se odpovedali določeni poslovni različici v korist sprejetja druge. Gre v bistvu za izgubo možnega rezultata kot posledico sprejema določene poslovne različice, pri čemer govorimo o pojmu oportunitetna izguba, definirani kot razlika med možnim rezultatom opuščene poslovne različice in manjšim rezultatom dejansko sprejete različice.

e) *obvladljivi stroški (angl. controllable costs)* so stroški, o katerih vodja posameznega mesta odgovornosti odloča in je zanje tudi odgovoren. Nanje poslovodstvo s svojimi odločitvami lahko vpliva. Njihovo ugotavljanje pomaga pri presojanju posameznih mest odgovornosti, kar je lahko tudi osnova za nagrajevanje posameznih mest odgovornosti oziroma njihovih vodij. Za razliko od obvladljivih stroškov pa so neobvladljivi posameznemu mestu odgovornosti pripisani od zunaj. Povezani so z določeno ravnjo odločanja v poslovnem sistemu in s časovnim obdobjem, na katerega se nanašajo.

Podatki o preteklih stroških so lahko koristna informacijska osnova za določitev dodatnih stroškov, vendar je treba pri njihovi opredelitvi zmeraj izhajati iz prihodnjih (ocenjenih) stroškov posamezne poslovodske različice. Splošni (neizogibni) stalni stroški nimajo nobenega pomena za odločanje med posameznimi različicami. Čim daljše je časovno obdobje, v katerem rešujemo določen problem, več je dodatnih stroškov (Igličar, Hočevar, 1997, str. 338-339).

2.3. Metode razporejanja stroškov na stroškovne nosilce oziroma metode kalkuliranja

Namen spremljanja stroškov v javnem zavodu je ugotoviti, koliko stane opravljena storitev. Omenili smo že, da je lahko stroškovni nosilec del organizacije, kot je na primer dejavnost, del dejavnosti, proizvod ali storitev ali kako drugače opredeljen del poslovnega procesa (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 88, Kavčič, 2000, str. 131). Pri tem moramo od stroškovnega nosilca razlikovati povzročitelja stroškov, to je aktivnost, ki mora biti opravljena, da se doseže cilj organizacije.

Kalkulacija stroškov je lahko različna, odvisna od namena, ki ga zasledujemo, torej je odvisna od cilja in namena proučevanja stroškov. Ker pomeni kalkulacija razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, to je posrednih in neposrednih, moramo, preden začnemo kalkulirati, opredeliti tudi podlage za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce. Posamezne metode se razlikujejo ravno po tem, kako oziroma po kakšni osnovi razporejamo posredne stroške na stroškovne nosilce (Kavčič, 2000, str. 131, Lozej, 1995, str. 16). V nadaljevanju predstavljamo metode kalkuliranja stroškov po stroškovnih nosilcih, tako kot določajo Slovenski računovodski standardi (2002, št. 16). Posebej v naslednjem poglavju (poglavje 3) pa bomo predstavili metodo razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa, tako kot jo predlagajo v zadnjem času v tuji in domači strokovni literaturi.

Objektivnost in uporabnost informacij o stroških po stroškovnih nosilcih je odvisna od zmožnosti metode prenašanja stroškov, da vzpostavi vzročno-posledično povezavo med stroški in njihovimi povzročitelji. Glede na to zmožnost obstaja v teoriji in praksi kar nekaj metod kalkulacij, ki smo jih na kratko v nadaljevanju predstavili.

2.3.1. Delitvene kalkulacije stroškov

Ena od vrst kalkulacij stroškov, ki jo Slovenski računovodski standardi (2002, št. 16) predpisujejo glede na to, kako je mogoče stroške razporediti na stroškovne nosilce, je delitvena kalkulacija stroškov. Lahko jo uporabljamo samo takrat, kadar organizacija ustvarja le eno vrsto poslovnega učinka ali pa če so stroški za različne poslovne učinke v nekem stalnem razmerju, tako da jih lahko izrazimo s stroški enega poslovnega učinka.

2.3.1.1. Enostavna delitvena kalkulacija stroškov

Ta najenostavnejša metoda kalkuliranja se uporablja v tistih organizacijah, kjer proizvajajo le eno vrsto proizvodov in storitev, torej gre za homogeno proizvodnjo. Po tej metodi stroške, ki nastanejo v določenem obdobju, razporedimo na proizvedene količine proizvodov ali storitev v enakem obdobju. Lastno ceno izračunamo kot razmerje vseh nastalih stroškov obdobja in proizvedene količine v enakem obdobju.

Pogoja za uporabo te metode sta dva (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 295-296):
- končni proizvodi so istovrstni in
- vsi proizvodi enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest.

2.3.1.2. Razčlenjena delitvena kalkulacija stroškov po stroškovnih mestih

Razčlenjeno delitveno kalkulacijo stroškov po stroškovnih mestih uporabljajo tiste organizacije, ki proizvajajo eno samo vrsto končnih proizvodov, vendar pa je proizvajalni proces na različnih stroškovnih mestih organiziran v več zaporednih fazah. Polproizvodi iz vsake posamezne faze prehajajo v naslednje faze ali pa gredo v prodajo na trg.

Lastno ceno lahko ugotavljamo na dva načina:

1. Najprej z enostavno delitveno kalkulacijo stroškov izračunamo lastno ceno polproizvodov na vsakem proizvodnem stroškovnem mestu oziroma v vsaki proizvodni fazi. Lastno ceno nato dobimo tako, da seštejemo lastne cene polproizvodov na vseh stroškovnih mestih, preko katerih se giblje proizvodnja poslovnega učinka, pri čemer količina poslovnih učinkov na različnih stroškovnih mestih ni nujno enaka.

2. Lahko se odločimo za zbiranje vseh stroškov po posameznih fazah proizvodnje oziroma po stroškovnih mestih, seveda brez stroškov porabljenih polproizvodov predhodnih faz, ki se nanašajo na proizvedene končne proizvode. Nato te stroške seštejemo in razporedimo na proizvedene količine končnih proizvodov, enako kot pri enostavni delitveni kalkulaciji stroškov.

Razčlenjeno ali sestavljeno delitveno kalkulacijo uporabljajo podjetja, ki imajo (Slovenski računovodski standardi, 2002):
- istovrstne končne proizvode, ki
- neenakomerno prehajajo preko stroškovnih mest proizvodnje.

2.3.1.3. Delitvena kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili

Podjetje proizvaja več različnih izdelkov, vendar sorodnih ali homogenih, saj uporablja isti tehnološki postopek in iste prvine poslovnega procesa. Končni izdelki se razlikujejo le po količini vloženega dela ali materiala, posledica tega pa so različni proizvodi z vidika dimenzij, oblike, namembnosti itd., kar povzroča različno visoke stroške. Stroški sorodnih proizvodov se gibljejo v nekih stalnih razmerjih, ki jih imenujemo ekvivalenti.

a) *Enostavna delitvena kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili:*

Uporablja se pod pogoji (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 297-298):
- vsi končni proizvodi so raznovrstni, toda sorodni,
- vsi proizvodi enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest proizvodnje,
- za vse vrste stroškov se lahko uporabijo ista ekvivalentna števila.

Stroške obračunskega obdobja najprej razdelimo med količino proizvedenih učinkov, ki so izraženi v pogojnih enotah. Kot pogojno enoto vzamemo količinsko enoto določenega poslovnega učinka, dejanske količine drugih vrst poslovnih učinkov pa preračunamo na pogojne količinske enote s tako imenovanimi ekvivalentnimi števili. Ekvivalentna števila izberemo po merilu odstopanja stroškov za posamezen proizvod glede na izbranega, v katerem izrazimo vse druge proizvode. Ekvivalentna števila prikazujejo stalna razmerja stroškov posamezne vrste proizvodov in stroškov, ki odpadejo na pogojno enoto. Postavimo

jih lahko na različne načine, pri čemer pa mora izbrani ekvivalent odražati dejansko razmerje v stroških, sicer kalkulacija nudi napačne informacije. Stroške, ki bremenijo pogojno enoto, pomnožimo z ustreznim ekvivalentnim številom, da dobimo stroške, ki bremenijo dejansko količinsko enoto posameznega proizvoda (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 297-298).

b) *Razčlenjena delitvena kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili po stroškovnih mestih:*

Uporablja se pod pogoji, da (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 299-300):
- so končni proizvodi raznovrstni, toda sorodni,
- vse vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest,
- se pri različnih vrstah stroškov na posameznih stroškovnih mestih lahko uporabijo ista ekvivalentna števila.

Stroške obračunskega obdobja moramo najprej poznati po tistih vrstah, za katere veljajo izbrana ekvivalentna števila. Za vsako vrsto stroškov naredimo ločen obračun, v povzetju pa prikažemo stroške, ki bremenijo količinsko enoto posamezne vrste proizvodov. Enak postopek opravimo za preostale stroškovne vrste, nato pa stroške po vrstah na enoto posameznega učinka seštejemo.

c) *Razčlenjena delitvena kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili po stroškovnih vrstah:*

Uporablja se pod pogoji (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 300-301):
- končni proizvodi so raznovrstni, toda sorodni,
- vse vrste proizvodov enakomerno prehajajo prek vseh stroškovnih mest,
- pri različnih vrstah stroškov se lahko uporabijo različna ekvivalentna števila.

d) *Razčlenjena delitvena kalkulacija stroškov z ekvivalentnimi števili po stroškovnih mestih in vrstah stroškov:*

Uporablja se pod pogoji, da (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 301):
- so končni proizvodi raznovrstni, toda sorodni,
- različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje,
- se za različne vrste stroškov na posameznem stroškovnem mestu lahko uporabijo različna ekvivalentna števila.

Ta metoda je kombinacija prejšnjih dveh: stroške obravnavamo ločeno po posameznih stroškovnih mestih ter v okviru posameznega stroškovnega mesta še po sorodnih vrstah.

2.3.2. Kalkulacije z dodatki

Pri serijski proizvodnji oziroma posamični dejavnosti po naročilu je nosilec stroškov serija proizvoda ali posamezen proizvod oziroma storitev. Pri kalkulaciji lastne cene najprej pripišemo posameznemu proizvodu ali seriji neposredne stroške. Za razdelitev posrednih stroškov organizacije uporabimo osnovo oziroma ključ za dodajanje, na podlagi katerega lahko pripišemo ustrezen delež posrednih stroškov vsakemu proizvodu oziroma storitvi ali seriji.

V nadaljevanju bomo predstavili štiri načine kalkuliranja stroškov z dodatki.

2.3.2.1. Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom splošnih stroškov

Lastno ceno izračunamo tako, da neposrednim stroškom posamezne vrste poslovnega učinka dodamo ustrezen znesek posrednih stroškov, ki ga dobimo s pomočjo ustreznega koeficienta dodatka.

Pogoji za uporabo tega načina kalkuliranja so, da (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 322-324):

- so končni proizvodi raznovrstni in da so pri vsaki njihovi vrsti znani neposredni stroški,
- različne vrste proizvodov prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje in je razmerje med splošnimi stroški in izbranimi neposrednimi velikostmi na vseh stroškovnih mestih proizvodnje enako,
- se za vse vrste splošnih stroškov lahko uporabijo ista merila razporejanja.

Posredne ali splošne stroške obračunskega obdobja primerjamo z izbrano neposredno velikostjo, ki je značilna pri vseh vrstah proizvodov. Pri tem dobimo koeficient dodatka splošnih stroškov, ki ga pomnožimo z zneskom izbrane neposredne velikosti pri poslovnem učinku določene vrste in rezultat je znesek splošnih stroškov, ki odpade nanje. Pri izbiri merila razdelitve splošnih stroškov je treba paziti, da izberemo tisto postavko, ki najbolj odraža povezanost z nastajanjem splošnih stroškov oziroma merilo, zaradi katerega so splošni stroški v največji meri nastali.

Uporaba tega načina kalkuliranja lastne cene je preprosta, vendar je večina organizacij ne uporablja, ker so le redko izpolnjeni predpisani pogoji (vsi splošni stroški namreč niso v enaki meri vzročno povezani z isto prvino poslovnega procesa).

2.3.2.2. Kalkulacija stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih stroškov

V praksi je včasih težko ugotoviti, katero merilo najbolj odraža povezanost z nastankom posrednih stroškov, ampak je laže določiti povezanost posamezne vrste posrednih stroškov z različnimi merili. V tem primeru je ustrezno uporabiti več osnov oziroma ključev.
Predpisani pogoji za uporabo te metode so, da (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 326-329):

- so končni proizvodi raznovrstni in so pri vsaki njihovi vrsti poznani neposredni stroški,
- različne vrste proizvodov ne povzročajo enakomerno vseh vrst splošnih stroškov,
- je treba za različne vrste splošnih stroškov uporabiti različna merila za razporejanje.

Pri podrobnejši analizi splošnih stroškov ugotovimo, da nekateri nastajajo v zvezi z delom, drugi s porabo materiala ali uporabo sredstev za delo. V teh primerih je potrebno tiste vrste poslovnih učinkov, v katere je vloženega več dela, bremeniti z večjim delom tistih splošnih stroškov, ki so nastali v zvezi z delom. Enako velja za ostale naravne vrste stroškov, ki jih bremenimo z ustrezno vrsto splošnih stroškov. Tako dobimo več različnih koeficientov dodatka splošnih stroškov, ki jih pomnožimo s podatki o izbrani neposredni velikosti pri poslovnih učinkih določene vrste in dobimo znesek splošnih stroškov, ki odpade nanje.

2.3.2.3. Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih

Pogoji za uporabo tega načina kalkuliranja so, da (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 330-332):

- so končni proizvodi raznovrstni, vendar so pri vsaki njihovi vrsti znani neposredni stroški,
- različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh stroškovnih mest proizvodnje,
- se za vse vrste splošnih stroškov na posameznih stroškovnih mestih lahko uporabijo ista merila za razporejanje.

Kalkulacijo lahko opravimo na dva načina:

a) za vsa stroškovna mesta dejavnosti ustvarjanja učinkov v ožjem smislu, dejavnosti nakupa, uprave in prodaje izračunamo ločene koeficiente dodatka splošnih stroškov,
b) splošne stroške uprave in prodaje že razdelimo na proizvodna stroškovna mesta ter jih tako vključujemo v tamkajšnji koeficient dodatka.

Drugi način kalkulacije je krajši, saj so splošni stroški že vključeni med splošne stroške stroškovnih mest ustvarjanja učinkov in jih torej pri posamezni vrsti poslovnih učinkov ni treba ugotavljati posebej.

V izračun lastne cene posameznega proizvoda najprej seštejemo neposredne stroške materiala in dela na vseh stroškovnih mestih, prištejemo splošne stroške proizvodnje, nabave, uprave in prodaje, da dobimo vse celotne stroške določene vrste proizvoda. Nato dobljen seštevek celotnih stroškov delimo s proizvedeno količino proizvodov in rezultat je lastna cena na enoto proizvoda.

2.3.2.4. Kalkulacija stroškov z razčlenjenim dodatkom splošnih stroškov po stroškovnih mestih in vrstah stroškov

Ta način kalkuliranja se uporablja, kadar so izpolnjeni pogoji, da (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 339):

- so končni proizvodi raznovrstni in so za vsako njihovo vrsto znani neposredni stroški,
- različne vrste proizvodov ne prehajajo enakomerno prek vseh proizvodnih stroškovnih mest,
- se za vse vrste splošnih stroškov na posameznem stroškovnem mestu ne morejo uporabiti ista merila za razporejanje.

Od kalkulacij stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih stroškov po stroškovnih mestih se razlikuje po tem, da so na posameznih stroškovnih mestih stroški razdeljeni še po posameznih vrstah, zato je potrebno uporabiti več različnih dodatkov splošnih stroškov. Pri tem dobimo stroške po posameznih organizacijskih enotah (kalkulacije z razčlenjenimi dodatki po stroškovnih mestih) in podatek, koliko splošnih stroškov je določen stroškovni nosilec povzročil v obliki trošenja prvin poslovnega procesa (kalkulacija z razčlenjenimi dodatki po vrstah splošnih stroškov).

Razporejanje posrednih stroškov je lahko enostopenjsko ali dvostopenjsko. Pri enostopenjskem se stroški z ravni podjetja razporedijo neposredno na raven poslovnih učinkov. Pri dvostopenjskem pa se stroški z ravni podjetja najprej razporedijo na raven stroškovnih mest, nato pa z ravni stroškovnih mest na raven posameznih poslovnih učinkov.

Posamezne metode kalkulacij se razlikujejo po tem, kakšno podlago uporabijo za razporejanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Ker se splošni stroški prenašajo na stroškovne nosilce z uporabo ključev, ki so razmerja med splošnimi stroški in osnovo, je torej še kako pomembno, ali za razporejanje stroškov vzamemo enostavno eno vrsto ali pa splošne stroške in osnove razčlenjujemo ter izračunavamo več ključev. Največkrat se pri omenjenih metodah izhaja iz ur neposrednega dela ali ur strojnega dela in podobno. Še pogosteje pa se uporabljajo vrednostne podlage, na primer neposredne plače, vsi neposredni stroški in podobno. Te osnove pa postajajo vse manj zanesljive, saj se sestava stroškov v organizacijah spreminja, neposredni stroški se zmanjšujejo, posredni pa se povečujejo.

2.4. Sistem spremljanja stroškov po dejavnostih v javnem zavodu

Oblikovanje sistema stroškov v organizaciji ni preprosto opravilo, saj vključuje pomembne odločitve o tem, kakšne informacije o stroških bodo ravnateljstvu na voljo za načrtovanje in spremljanje poslovnih odločitev.

Sistem spremljanja stroškov je potrebno postaviti v odvisnosti od vrste procesa ustvarjanja poslovnega učinka. Tako lahko stroške spremljamo na temelju poslovnih nalogov ali na temelju poslovnega procesa (Lucey, 1993, str. 148-189, Izhar, 2000, str. 259-274, Horgern, Foster, Datar, 2000, str. 97). V prvem primeru gre za postopek zajemanja stroškov za posamezni poslovni nalog, ki obsega več izvedbenih nalog v določenem časovnem obdobju. V primeru javnega zavoda so ti nalogi lahko pedagoški programi, raziskovalne naloge in projekti, pogodbe ali dejavnosti, če te dejavnosti obsegajo točno določeno izvedbo nalog, neodvisno od drugih nalog v organizaciji. V drugem primeru gre za postopek zajemanja stroškov po delih organizacije, skozi katere poteka proces ustvarjanja poslovnega učinka, torej za procesno ustvarjanje poslovnega učinka, kar pa je manj ustrezno za javne zavode.

Za javne zavode je primerno zajemanje stroškov na temelju poslovnih nalogov. Celotno dejavnost (razen tržne) javnega zavoda "naroči" država in se kratkoročno ne spreminja, tržno pa naročijo drugi zavodi, pridobitne organizacije ali zasebniki (Čižman, 2002, str. 246).

Sistem spremljanja stroškov na temelju poslovnih nalogov v bistvu že vsebuje spremljanje stroškov po aktivnostih posameznih nalog. Dejavnost v javnih zavodih lahko opredelimo kot skupek izvedbenih nalog v določenem časovnem obdobju, ki soustvarjajo končni učinek te dejavnosti. Na primer, dejavnost izrednega dodiplomskega študija je skupek nalog, ki morajo biti opravljene, da se v časovnem obdobju sedmih ali osmih let pridobi diplomanta univerzitetnega ali visokošolskega študija. Ker samo spremljanje stroškov za potrebe razporejanja ne more trajati tako dolgo časovno obdobje, predpostavljamo:

- da lahko stroške spremljamo v obračunskem obdobju (leto), ker se proces študija izvaja neprekinjeno, torej so vključene vse generacije študentov (od prvega letnika do diplomantov) in
- da je število študentov in diplomantov, primerjano med obračunskimi obdobji, dokaj stabilno.

S temi predpostavkami lahko spremljamo stroške dejavnosti v obračunskem obdobju in tako razporejamo stroške po aktivnostih posamezne dejavnosti in na končne učinke.

V javnih zavodih je potrebno ločeno spremljati dejavnost javne službe, financirane s proračunskimi sredstvi in ločeno dejavnost javne službe, financirane z neproračunskimi sredstvi ter tržno dejavnost, ki je financirana z neproračunskimi sredstvi. Vendar pa tako dejavnost javne službe kot tržna dejavnost lahko obsega različne dejavnosti v javnem visokošolskem zavodu. Tako bomo v našem primeru obravnavali naslednje dejavnosti, ki so samostojne organizacijske enote javnega visokošolskega zavoda:

- *izobraževalna dejavnost*, ki jo zavod opravlja po nacionalnem programu visokega šolstva v naslednjih oblikah:
  a) dejavnost javne službe, ki je financirana s proračunskimi sredstvi:
     - dodiplomski študij: redni univerzitetni in visokošolski študij,
     - podiplomski študij: magistrski in doktorski študij.
  b) dejavnost javne službe, ki ni financirana s proračunskimi sredstvi:
     - dodiplomski študij: izredni univerzitetni in visokošolski študij,
     - podiplomski študij: specialistični študij.

- *znanstveno raziskovalna dejavnost:*
  a) dejavnost javne službe, ki se opravlja po nacionalnem raziskovalnem programu in je financirana s proračunskimi sredstvi,
  b) tržna dejavnost, ki je financirana z neproračunskimi sredstvi.

- *dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja:*
  a) tržna dejavnost, ki je financirana z neproračunskimi sredstvi.

Druge (pomožne) dejavnosti:

- *mednarodna dejavnost*
  a) dejavnost javne službe, ki je financirana s proračunskimi sredstvi in
  b) dejavnost javne službe, ki je financirana z neproračunskimi sredstvi.

- *knjižnična in dokumentacijska dejavnost*
  a) dejavnost javne službe, ki je financirana s proračunskimi sredstvi in
  b) dejavnost javne službe, ki je financirana z neproračunskimi sredstvi.

- *založniška dejavnost*
  a) dejavnost javne službe, ki je financirana s proračunskimi sredstvi in
  b) dejavnost javne službe, ki je financirana z neproračunskimi sredstvi.

Zato je oblikovanje dejavnosti organizacijsko in vsebinsko prvi in najpomembnejši del odločitve o spremljanju stroškov poslovanja. Namen postavitve spremljanja stroškov po dejavnostih je (Čižman, 2001, str. 31):

- zagotoviti informacije o stroških, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka in so med drugim podlage za postavljanje in presojanje prodajne cene – spremljanje stroškov po učinkih dejavnosti,
- 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.

Da lahko spremljamo stroške po dejavnostih in učinkih, moramo upoštevati nekatera dejstva, ki veljajo pri obravnavanju stroškov: stroškovna mesta, vrste stroškov in obnašanje stroškov.

Stroški nastajajo pri izvajanju določene aktivnosti in so vedno povezani s poslovno funkcijo (nabavno, proizvodno, prodajno, finančno in kadrovsko funkcijo). V zvezi s temi funkcijami nastajajo stroški, ker pa so funkcije običajno tudi organizacijsko in prostorsko opredeljene, lahko taka mesta poimenujemo stroškovna mesta. Torej so stroškovna mesta funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokroženi deli organizacije, na katerem ali v zvezi s katerim, se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (Slovenski računovodski standardi, 2002, št. 16). Takšna členitev poslovnih funkcij, ki je podlaga za oblikovanje stroškovnih mest v proizvodnem podjetju je, popolnoma jasna. V našem primeru javnega zavoda ta ne proizvaja, ampak opravlja storitve, tako razčlenjujemo posamezne dejavnosti na stroškovna mesta osnovne dejavnosti (na primer izobraževanje, raziskovanje), stroškovna mesta stranske in pomožne dejavnosti (na primer založništvo in knjižničarstvo) ter stroškovna mesta režijske dejavnosti (na primer tajništvo, računovodstvo, kadrovska služba, vodstvo in podobno). Koristnost take členitve se pokaže predvsem pri razvrščanju stroškov glede na poslovni učinek, pa tudi pri ugotavljanju odgovornosti za stroške. Z odgovornostjo za stroške pa so tesno povezana mesta odgovornosti.

Pogoji za oblikovanje mest odgovornosti so: neodvisnost operacij, specializirano znanje in obseg posla. V literaturi je navedenih več vrst mest odgovornosti: stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti, prihodkovno mesto odgovornosti, dobičkovno mesto odgovornosti in naložbeno mesto odgovornosti. To rešitev lahko dopolnimo še s stroškovno uravnavanim mestom ali tudi diskrecijskim stroškovnim mestom odgovornosti. Takšno mesto odgovornosti se lahko oblikuje, če se mu vnaprej prizna nek obseg stroškov za opravljanje storitev. V javnih zavodih je to vsekakor primerna oblika mesta odgovornosti, saj je v tistem delu opravljanja javne službe, ki se financira iz 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 stroškov/odhodkov (prihodkov) dejavnosti (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 475, Hočevar, 1995, str. 50-51, Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 175-177).

Namen spremljanja stroškov v organizaciji je ugotoviti, koliko stane ustvarjen proizvod ali opravljena storitev. Stroškovni nosilec je lahko določen segment organizacije, kot so na primer dejavnost, proizvod ali storitev ali kako drugače opredeljen del poslovnega procesa. Znano je, da težave pri razporejanju posrednih stroškov po stroškovnih nosilcih niso povezane z neposrednimi, temveč s posrednimi stroški, zato so pri konceptu SAPP v ospredju aktivnosti, ki so povezane s splošnimi stroški.

Za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce poznamo v teoriji in praksi kar nekaj metod kalkulacij, ki smo jih že omenili. Posamezne metode kalkulacij se razlikujejo po tem, kakšno osnovo uporabijo za razporejanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Splošni stroški se prenašajo na stroškovne nosilce z uporabo ključev, ki so razmerje med posrednimi stroški in osnovo. Za osnovo se največkrat uporabljajo ure neposrednega dela, ali ure strojnega dela, ali vrednostne osnove, na primer neposredne plače, vsi neposredni stroški in podobno. Te osnove pa so vse manj zanesljive, saj je v organizaciji vedno več posrednih in vedno manj neposrednih stroškov. To pa je razlog, da so se začele pojavljati nekatere nove metode razporejanja stroškov, ki naj bi odpravile pomanjkljivosti tradicionalnih metod. Tako se v tuji in domači literaturi kot nova metoda največkrat omenja prav metoda ABC (angl. Activity-Based Costing) oziroma koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – SAPP.

3. METODA RAZPOREJANJA STROŠKOV NA PODLAGI AKTIVNOSTI POSLOVNEGA PROCESA – SAPP (angl. ABC – Activity-Based Costing)

3.1. Predstavitev koncepta SAPP

Koncept SAPP temelji na predpostavki, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, ampak aktivnosti, ki so potrebne za to, proizvodi in storitve so končni rezultat teh aktivnosti oziroma le- ti "trošijo aktivnosti, zaradi katerih nastajajo stroški" (Kavčič, 2000, str. 133).

Aktivnosti so povzročitelji stroškov (angl. cost drivers), ki jih združujemo v skupine aktivnosti (angl. sets) kot zaokrožene celote. Stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost, tvorijo stroškovni bazen (angl. cost pool), ki predstavlja center za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne objekte oziroma stroškovne nosilce (angl. cost objects). Aktivnosti ene skupine je mogoče izmeriti z enim merilom aktivnosti (angl. activity measures), pri čemer je merilo aktivnosti vedno opredeljeno v količinskih in ne v vrednostnih enotah.

Brimson (1991, str. 46-48) členi posamezno aktivnost na različne naloge, naloge še naprej kot skupek različnih opravil, sama opravila pa še na sestavne dele oziroma elemente. Delitev posamezne aktivnosti ponazarja slika 1.

Slika 1: Členitev aktivnosti

Vir: Tekavčič, 1997, str. 96

Ločimo štiri vrste aktivnosti (Cooper, Kaplan, 1991, str. 4, Tekavčič, 1997, str. 97-98):

- *aktivnosti povezane z enoto proizvoda oziroma storitvijo:* mednje uvrščamo aktivnosti, ki so neposredno povezane s posameznim proizvodom oziroma storitvijo,
- *aktivnosti, povezane s serijo:* mednje spadajo aktivnosti, ki so povezane s sprožitvijo serije, so pa skupne vsem proizvodom v posamezni seriji,
- *aktivnosti, ki omogočajo proizvodnjo in prodajo določenega proizvoda:* to so aktivnosti, povezane z določenim proizvodom, vendar neodvisne od števila proizvodov v proizvodni liniji,
- *aktivnosti za vzdrževanje poslovnega procesa v najširšem smislu:* gre za aktivnosti, ki niso povezane s posameznimi proizvodi ali serijami, vendar so z vidika nemotenega poslovanja neizogibne.

Aktivnosti se torej ugotavljajo na različnih ravneh, kar je pomembno za razporejanje stroškov na dejavnosti javnega zavoda. V našem primeru jih lahko ugotavljamo na ravni dejavnosti. Tako nam je omogočeno razporejanje splošnih stroškov na ravni dejavnosti.

Slika 2: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Vir: Drury, 1994, str. 280.

Slika 2 prikazuje dvostopenjski postopek razporejanja posrednih stroškov na stroškovne nosilce z uporabo koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.

Slika 3: Temeljni elementi koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Vir: Tekavčič, 1997, str. 98-100, Turney, 1996, str. 97.

Slika 3 predstavlja bistvene elemente koncepta SAPP metode kalkuliranja stroškov (Tekavčič, 1997, str. 98-100, Turney, 1996, str. 97) :

- aktivnosti predstavljajo osnovne povzročitelje stroškov,
- stroškovni bazeni ponazarjajo stroške, ki se nanašajo na posamezno aktivnost in so izhodišče za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce,
- merila aktivnosti so osnova za razporejanje stroškov iz stroškovnih bazenov na stroškovne nosilce,
- stroškovni nosilce so različne ravni v organizaciji, za katere je možno ali zaželeno ločeno izkazovati stroške,
- centri aktivnosti so deli poslovnih funkcij ali procesov v organizaciji, za katere sistem stroškov v organizaciji pripravlja posebna poročila o različnih vidikih stroškov,
- merila prvin poslovnega procesa so v bistvu ključi, na podlagi katerih razporejamo stroške na posamezne aktivnosti oziroma stroškovne bazene.

Temeljna ideja koncepta SAPP je torej v tem, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, temveč aktivnosti v organizaciji, proizvodi ali storitve pa so le končni rezultat teh aktivnosti. Zato je potrebno z nastajanjem proizvodov ali storitev najprej ugotoviti potrebne aktivnosti in z njimi povezati stroške. Znano je, da težave pri razporejanju stroškov na končne stroškovne nosilce niso povezane z neposrednimi, temveč s posrednimi stroški, kar je tudi razlog, da je stroške pri tem konceptu potrebno razdeliti na neposredne in posredne. Neposredni stroški se spreminjajo neposredno z obsegom proizvodnje in jih zato lahko pripišemo proizvodom ali storitvam, posredne stroške pa pripišemo proizvodom ali storitvam na osnovi meril, s katerimi so povezani. Ker je večina posrednih stroškov

povezanih s posameznimi aktivnostmi v organizaciji, te pa so povezane s proizvodi ali storitvami, je zelo malo stroškov, ki jih na podlagi aktivnosti ne bi mogli pripisati proizvodom ali storitvam (Kavčič, 2000, str. 133).

Aktivnost je torej povzročitelj stroškov in koncept SAPP za opredeljevanje upravičenih stroškov vedno upošteva potrebne aktivnosti, ki so podlaga za razporejanje stroškov na stroškovne nosilce. Organizacija lahko definira toliko povzročiteljev stroškov, kolikor je aktivnosti in opredeli tudi enako število količnikov za razporejanje stroškov. Količnik za razporejanje stroškov nam pove, kolikšen je strošek na enoto aktivnosti oziroma koliko nas stane ena enota aktivnosti. Ker pa veliko količnikov za razporejanje stroškov otežuje kalkuliranje, želijo organizacije zmanjšati število količnikov za razporejanje stroškov tako, da aktivnosti združujejo v skupine. Pri tem pa morajo upoštevati naslednje (Kavčič, 2000, str. 133-135):

- združene aktivnosti morajo biti logično povezane,
- posamezen končni proizvod ali storitev mora potrebovati vse aktivnosti, ki so združene v skupine v enakem razmerju,
- za vse združene aktivnosti je mogoče določiti isto (eno) enoto aktivnosti, ki predstavlja začasni stroškovni nosilec.

Po končanem opredeljevanju potrebnih aktivnosti analiziramo stroške in definiramo posredne stroške. Pri razporejanju stroškov na aktivnosti je razporeditev splošnih stroškov na stalni in spremenljivi del zelo pomembna. Večina splošnih stroškov, predvsem spremenljivih, je povezana s posameznimi aktivnostmi v organizaciji, te pa so povezane s proizvodi ali storitvami, zato je te stroške možno razporejati na stroškovne nosilce. Stalnih splošnih stroškov, ki niso vezani na spremembe v obsegu dejavnosti, pa se s to metodo ne da razporediti, zato bo tu potrebno uporabiti kakšno drugo metodo. To pa je tudi razlog, da s kalkulacijo stroškov na podlagi aktivnosti poslovnega procesa ne moremo ugotoviti polne lastne cene, temveč jo lahko ugotovimo šele s kombinacijo kalkulacije na podlagi aktivnosti in drugimi kalkulacijami stroškov z dodatki. Dejstvo, da ostane nekaj stroškov, ki jih ne moremo pripisati nobeni aktivnosti, daje možnost, da z uporabo koncepta SAPP ugotovimo nepotrebne stroške, kar je razlog poudarjanja različnih avtorjev o pomenu koncepta SAPP za ravnanje s stroški, za njihovo zmanjševanje in za večjo učinkovitost poslovanja.

Tako metoda razporejanja stroškov na osnovi aktivnosti predpostavlja, da je stroške v organizaciji mogoče razvrstiti na:

- neposredne stroške (dela, materiala in storitev), ki jih lahko pripišemo točno določenemu proizvodu oziroma storitvi in

- posredne ali splošne stroške (dela, materiala in storitev), ki niso in ne morejo biti pripisani točno določeni enoti proizvoda in storitve. Pri tem razvrščanju se v glavnem uporabljajo trije kriteriji:
  - stroškov ni mogoče razporejati direktno, ker se nanašajo na celotno organizacijo ali različne dejavnosti organizacije,
  - stroške je mogoče razporejati direktno, vendar je bolj primerno, da se obravnavajo kot splošni stroški,
  - stroške je mogoče razporejati na proizvodne in neproizvodne splošne stroške ter na stalne in spremenljive splošne stroške (Innes, Mitchell, 1993, str. 4-5).

V organizaciji obstajajo različne aktivnosti, ki povzročajo različne stroške glede na vrsto in obseg, in sicer primarne in sekundarne aktivnosti.

Primarne aktivnosti so tiste, ki se nanašajo neposredno na stroškovni nosilec. Kriterij za določitev take aktivnosti je, da je izvršena aktivnost pripisana stroškovnemu nosilcu, ki je to aktivnost sprožil.

Sekundarne aktivnosti podpirajo primarne, kar pomeni, da ustvarjajo pogoje, da so primarne aktivnosti lahko izvršene. Sama razdelitev na primarne in sekundarne aktivnosti je odvisna od tega, kaj je stroškovni nosilec. V našem primeru je stroškovni nosilec določena dejavnost, tako so primarne aktivnosti tiste znotraj dejavnosti, vse tiste zunaj dejavnosti pa so sekundarne aktivnosti (Cooper, Kaplan, 1999, str. 214).

Primarne aktivnosti povzročajo neposredne stroške, medtem ko sekundarne posredne stroške, ki so lahko spremenljivi ali stalni. Spremenljive stroške povzročajo sekundarne aktivnosti, ki so povezane z obsegom dejavnosti, stalne stroške pa tiste, ki niso vezane na spremembe v obsegu dejavnosti.

Pri razporejanju stroškov po aktivnostih so torej v ospredju tisti, ki se nanašajo na aktivnosti, to so posredni oziroma splošni stroški. Vendar ne vsi splošni stroški, ampak spremenljivi splošni stroški, ki so povezani z obsegom dejavnosti in se z njim tudi spreminjajo.

V literaturi, ki obravnava metodo razporejanja stroškov po aktivnostih, je njeno uveljavljanje v praksi razdeljeno na dva koraka (Innes in Mitchell, 1993, str. 61-67, Tekavčič, 1997, str. 98-99, Turney, 1996, str. 261, Turk, Kavčič, Kokotec Novak, 1998, str. 95-97):

1. zbiranje stroškov na ravni aktivnosti in
2. razporejanje stroškov na stroškovne nosilce.

V prvem koraku je postopek zbiranja stroškov po aktivnostih naslednji:

- identifikacija aktivnosti, to je povzročiteljev stroškov (angl. cost drivers),
- ugotavljanje stroškov povezanih s posamezno aktivnostjo,
- združevanje ustreznih aktivnosti in z njimi povezanih stroškov v homogene stroškovne skupine – stroškovne bazene (angl. cost pool), ki so centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne objekte oziroma stroškovne nosilce (angl. cost object) ter oblikovanje ustreznih stroškovnih mest posameznih aktivnosti, ki so med seboj sorodne,
- določanje meril aktivnosti (angl. activity measures), ki morajo biti čim bolj povezane s povzročitelji stroškov, to je z aktivnostmi,
- izračunavanje stroškov začasnega stroškovnega nosilca na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končni stroškovni nosilec pomenijo količnik za razporejanje splošnih stroškov.

$$K = \frac{\text{Stroški stroškovnega mesta oziroma aktivnosti}}{\text{Obseg učinkov aktivnosti na stroškovnem mestu (izražen s številom začasnih stroškovnih nosilcev)}}$$

V drugem koraku se stroški posameznih aktivnosti prenašajo na stroškovne nosilce, s pomočjo prej omenjenih meril oziroma količnikov začasnega stroškovnega nosilca.

Prvi korak zbiranja stroškov po aktivnostih je najzahtevnejši pri tem konceptu. Kar je tudi razumljivo, saj v tem koraku določimo vse elemente obravnavanega koncepta, v drugem pa izvedemo le računske operacije.

Z izvedbo prvega koraka se dobi vpogled v aktivnosti in v stroške teh aktivnosti, kar ima naslednje prednosti (Čižman, 2002, str. 249-250):

- oblikujejo se ustrezna stroškovna mesta aktivnosti, ki združujejo različne splošne stroške za te aktivnosti,
- merila aktivnosti za splošne stroške teh dejavnosti so osnova za razporejanje stroškov,
- v določenih primerih se lahko prav s pomočjo aktivnosti ugotovi neposredne stroške končnega učinka, ki so sicer po klasičnem pojmovanju splošni stroški (Horngren, Foster, Datar, 2000, str. 141).

S slike 4 je razvidno, da koncept SAPP na prvi stopnji razporedi stroške na stroškovne bazene, na drugi pa jih na podlagi meril aktivnosti razporedi na stroškovne nosilce. Stroškovni nosilci so poleg proizvodov ali storitev lahko tudi skupina ali serija proizvodov, proizvodna linija, dejavnost, oddelek ali celo podjetje, odvisno od tega, za katero raven želimo ugotoviti stroške. Ko so enkrat stroški razporejeni na posamezne začasne stroškovne nosilce, jih je za potrebe ugotavljanja lastne cene potrebno le še prenesti na posamezne končne stroškovne nosilce (proizvode ali storitve).

Slika 4: Dvostopenjsko razporejanje stroškov v konceptu stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

Pri razporejanju splošnih stroškov na podlagi pokazateljev obsega pravilno razporedimo samo stroške tistih aktivnosti, ki so z obsegom proizvodnje povezane premosorazmerno. Če pa na podlagi pokazateljev obsega razporejamo tudi stroške aktivnosti, ki so samo deloma odvisne ali pa sploh neodvisne od obsega proizvodnje, pa povzročimo večje ali manjše napake. Smer in velikost teh napak sta odvisni od medsebojnega vpliva različnih dejavnikov, kot so struktura porabe aktivnosti, obseg poslovanja, neposredni stroški po enoti proizvoda in relativne cene prvin, ki povzročajo stroške, kar se končno izraža v razmerju med splošnimi in neposrednimi stroški za celoten obseg poslovanja.

Stroške aktivnosti, ki niso odvisni od obsega proizvodnje, je treba razporediti na podlagi meril, ki so tesno povezana z nastankom stroškov. Seveda pa se tudi pri zajemanju stroškov po aktivnostih pojavlja vprašanje, kako daleč naj seže razčlenjevanje aktivnosti. Ta postopek namreč zahteva dodatne stroške, zato je treba posamezne aktivnosti združevati in stroške, ki se nanašajo nanje, razporediti na podlagi enakega merila. Pri tem velja, da bodo rezultati tem pravilnejši, čim bolj bodo razmerja v uporabi posameznih aktivnosti pri različnih proizvodih enaka razmerjem pri merilih, ki jih uporabljamo za razporejanje stroškov posameznih aktivnosti pri teh istih proizvodih.

V literaturi je ta metoda izvirno opredeljena za proizvodna podjetja, čeprav so znani primeri njene uporabe tudi v bankah in storitvenih dejavnostih. Po mnenju nekaterih domačih in tujih avtorjev je njena uporaba prav v neproizvajalnih oziroma storitvenih dejavnostih najbolj zaželena in daje tudi najboljše rezultate. Zato mora biti metoda razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa uporabljena tudi v javnih zavodih (Kavčič, 2000, str. 132).

3.2. Uvajanje koncepta SAPP

Ideja o spremljanju in obravnavanju stroškov po aktivnostih poslovnega procesa ni nastala zaradi dodatnih zahtev zunanjih uporabnikov računovodskih podatkov. V poglavju smo že pojasnili, da so glavni razlog za njen nastanek naraščajoče potrebe po pravočasnih in zanesljivih informacijah o stroških za potrebe poslovnega odločanja. To pomeni, da mora biti sistem stroškov v organizaciji oblikovan tako, da bo hkrati upošteval dva enako pomembna cilja (Tekavčič, 1997, str. 154):

- da bo ugotavljal stroške in jih razmejeval med stroške obdobja in stroške zalog za potrebe sestavljanja računovodskih poročil, namenjenih zunanjim uporabnikom in
- da bo ravnateljstvu v organizaciji zagotavljal zanesljive podatke o stroških posameznih organizacijskih enot in poslovnih učinkov za potrebe nadzora poslovanja.

S tem pa smo prišli do treh temeljnih vprašanj, ki so med seboj prepletena, povezanih z odločitvijo o spremembi sistema stroškov v organizaciji.

Če se v organizaciji odločijo za uvedbo novega sistema stroškov, se s tem pojavijo posamezna vprašanja, in sicer (Tekavčič, 1997, str. 154-155):

- Kot prvo se pojavi vprašanje, ali je za potrebe notranjih uporabnikov smiselno postaviti nov samostojen sistem stroškov, ki bo vzporeden obstoječemu, usmerjenemu predvsem v informacije za zunanje uporabnike ali pa naj obstoječi sistem le dopolnijo in tako ravnateljstvu v organizaciji zagotovijo manjkajoče informacije.

- Drugo temeljno vprašanje, ali naj za nov sistem stroškov, ki ga nameravajo uvesti v organizacijo, izberejo sistem stroškov po aktivnostih poslovnega procesa ali naj nov sistem stroškov zgradijo na osnovi starega in ga s pomočjo spoznanj o pomanjkljivostih popravijo. Vse skupaj še vedno na osnovi tradicionalnih načel obravnavanja stroškov.
- Tretje vprašanje v fazi sprejemanja odločitve o novem sistemu pa je, kako upravičiti sistem stroškov po aktivnostih poslovnega procesa ob vseh pomislekih, ki jih imajo v zvezi z njim.

Kot odgovor na prvo vprašanje lahko povzamemo ugotovitve Kaplana, ki opozarja, da "sistem stroškov, ki je zasnovan tako, da zasleduje predvsem cilje enega uporabnika, nikakor ne more izpolniti zahtev ostalih uporabnikov", zato meni, "da en sistem nikakor ni dovolj" in Cooper, ki navaja rezultate proučevanja skupine podjetij, ki so v praksi med prvimi uveljavila načela koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa in so se vsa odločila za vzporedne sisteme, ki so se v podrobnostih razlikovali tudi znotraj oddelkov posameznega podjetja (Tekavčič, 1997, str. 155).

Moje mnenje glede tega vprašanja je, da je smiselno imeti v organizaciji en sam sistem stroškov, ki naj posreduje obema tipoma računovodstva, tako finančnemu, ki ima eksterni značaj kot poslovodnemu, ki ima interni značaj, enotne podatke. Pri tem pa mora ta enoten računovodski sistem omogočiti obema tipoma računovodstva specifičen način posredovanja podatkov. Le v tem primeru lahko zagotavljamo pravilnost računovodskih informacij za obe ravni, še posebej na nivoju, na katerem se sprejemajo strateške poslovne odločitve. Na podoben način odgovarja na prvo vprašanje Tekavčičeva (1997, str. 155), ki torej vidi rešitev v enem sistemu stroškov, in sicer naj bi imelo stroškovno računovodstvo povezovalno vlogo med finančnim in poslovodnim računovodstvom. V povezavi s tem problemom pa nekateri priznani ekonomski teoretiki opozarjajo še na stopnjo razvitosti obstoječega sistema, ki značilno vpliva na možnost, da bi nov sistem stroškov dejansko zadovoljil potrebe poslovodnega računovodstva.

Tako smo prišli do drugega vprašanja o smiselnosti uvedbe sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa kot novega sistema stroškov v organizaciji. Če organizacija ugotovi, da jim obstoječ sistem stroškov, ki temelji na tradicionalnih računovodskih načelih, več ne zagotavlja ustreznih informacij za potrebe odločanja, ni več smiselno sistem graditi na načelih tradicionalnega računovodstva. To nas privede do ugotovitve, da je nov sistem potrebno graditi na novih načelih, načelih sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.

Vodstvo se pri zadnjem vprašanju sooči z novo dilemo, ali je ta sistem primeren oziroma ali potrebuje informacije o pozitivnih ocenah novega sistema v organizaciji, kjer ta sistem že uporabljajo. Glede tega ima strokovna praksa pozitivno mnenje, kar potrjuje tudi praksa številnih ameriških podjetij, ki so sistem stroškov po aktivnostih poslovnega procesa že uvedla v prakso.

Temeljni pomisleki oziroma kritike v zvezi z uvajanjem koncepta SAPP (Tekavčič, 1997, str. 157-159):
- uvajanje tega koncepta je drag in zapleten proces,
- ustrezno kakovost informacij o stroških lahko zagotovijo že izboljšave obstoječega sistema,

- za obvladovanje splošnih stroškov podatki o stroških posameznih poslovnih učinkov niso pomembni.

Vsako od zgoraj navedenih kritik, glede sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, lahko spodbijamo z logično utemeljitvijo (Tekavčič, 1997, str. 157-159).

- Prvo kritiko, ki kot razlog proti uvajanju sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa navaja previsoko ceno in zamudnost ter kompleksnost pri uvajanju, lahko spodbijamo s temeljno ekonomsko resnico. Ta pravi, da so stroški, ki nastanejo na podlagi napačnih poslovnih odločitev, ponavadi bolj usodni kot dodatni stroški uvajanja novega sistema stroškov. Prav tako pa izboljšave ali dograjevanje obstoječega sistema tudi niso tako poceni.

- Trditev, da za povečanje stopnje zanesljivosti informacij o stroških zadoščajo že izboljšave obstoječega sistema stroškov, najlažje ovržemo, če povzamemo ugotovitve zagovornikov sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. V številnih člankih mnogi priznani ekonomski teoretiki navajajo, da predlogi vključujejo predvsem povečanje števila stroškovnih mest: Res je, da večje število stroškovnih mest poveča zanesljivost informacij o stroških, vendar pa pretirano povečanje števila stroškovnih mest lahko sistem samo podraži in dosti bolj zaplete, kot pa poveča stopnjo njegove zanesljivosti. Ocene o primernosti posameznega sistema stroškov zato še zdaleč ne smejo biti približne, ampak morajo temeljiti na celoviti analizi stroškov in koristi, povezanih z uvajanjem določenega sistema.

- Trditev nikakor ne drži, da sistem stroškov po aktivnostih poslovnega procesa ne omogoča obvladovanja splošnih stroškov ali pa da stopnja natančnosti podatkov o lastnih cenah ni pomembna, ker cene določa trg. Velja ravno nasprotno. Ravno sistem stroškov na temelju aktivnosti poslovnega procesa nam omogoča natančne informacije o vsaki aktivnosti znotraj posameznega poslovnega procesa. Na ta način dobimo vpogled v aktivnosti, ki povzročajo posamezne vrste splošnih stroškov, s tem pa tudi najboljša izhodišča za politiko zmanjševanja stroškov z izboljšanjem enih in zmanjšanjem ali popolno odpravo drugih aktivnosti. Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa je torej pomembna informacijska osnova za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev.

- Poleg vseh prej naštetih utemeljitev, ki govorijo v prid konceptu SAPP, pa napreden poslovni svet izpostavlja še naslednje prednosti.

  - Ker nam razvoj informacijske tehnologije omogoča zmanjšanje stroškov, povezanih z ugotavljanjem stroškov posameznih poslovnih učinkov, se torej povečujejo možnosti zagotavljanja kakovostnih informacij o stroških.

  - Poslovno okolje organizacije je vse bolj pod vplivom tržne konkurence, zato so informacije o stroških, ki jih organizacija potrebuje za sprejem pravilnih poslovnih odločitev, osnovnega pomena za obstoj organizacije.

Izgradnja modela vedno poteka v korakih. V literaturi lahko najdemo različna zaporedja in število korakov (Turney jih predlaga šest, Delotte & Touche pet, Cokins tri itd.) (Stanković, 2000, str. 44). Menimo, da je nekaj razlogov, zaradi katerih ne zaporedje ne število korakov nista bistvena za uspešnost modela.

- Gradnja modela je dolgotrajen (nekaj mesecev) in ponavljajoč proces, pri katerem vse elemente popravljamo skladno z ugotovitvami med procesom gradnje.
- Na korake vpliva stanje razvitosti informacijskega sistema. Če informacijski sistem ne podpira izbrane strukture, je ne moremo uporabiti.
- Vsaka organizacija gradi svoj lasten model. Lastnosti organizacije vplivajo na elemente v strukturah modela.
- Zaporedja korakov ne razumemo s časovnega vidika, ker elemente gradimo hkrati, pač pa z vsebinskega.

3.3. Koraki uvajanja koncepta SAPP

V primeru, da se organizacija odloči za izgradnjo novega sistema stroškov, in sicer sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, se soočijo z vprašanjem, kje naj začnejo in kako naj izvedejo sam proces oblikovanja novega sistema stroškov. Kot prvo je potrebno v organizaciji opredeliti aktivnosti in stroške. Nadalje je potrebno opredeliti stroške, ki jih k posameznim aktivnostim ni možno dodeliti neposredno, ampak jih je potrebno razporejati posredno. Naslednji korak je definiranje stroškovnih nosilcev in načinov razporejanja stroškov aktivnosti na posamezne stroškovne nosilce, na kar se navezujejo tudi opredelitve o povzročiteljih stroškov in merilih aktivnosti. Nazadnje pa je potrebno opredeliti še centre aktivnosti, za katere namerava organizacija oblikovati zbirne podatke. Koncept uvajanja sistem stroškov po aktivnostih poslovnega procesa naj vsebuje naslednje korake (Tekavčič, 1997, 164-165).

I. Določitev aktivnosti in ugotavljanje pripadajočih stroškov (določitev stroškovnih bazenov)
   a) Ugotavljanje neposrednih stroškov aktivnosti;
   b) Dodelitev ustreznega zneska stroškov, ki se nanašajo na več aktivnosti, posameznim stroškovnim bazenom;
   c) Določitev osnove za razporejanje "splošnih" stroškov aktivnosti – določitev meril aktivnosti na prvi stopnji razporejanja stroškov.

II. Razporejanje stroškov iz stroškovnih bazenov na stroškovne nosilce
   a) Določitev stroškovnih nosilcev;
   b) Določitev meril aktivnosti na drugi stopnji razporejanja stroškov.

III. Določitev centrov aktivnosti, za katere organizacija želi izkazovati podatke ločeno.

Poleg tega pa morajo ljudje, ki sodelujejo pri oblikovanju sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, dobro poznati temeljne značilnosti novega sistema stroškov ter logiko, ki ji morajo slediti na vsakem posameznem koraku v procesu izgradnje sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.

Pri vsem tem pa je izrednega pomena, da mora za bistveno vlogo za uspešno uresničevanje novega sistema v praksi biti odgovorno predvsem vodstvo organizacije, ki mora biti pripravljeno na spremembe, ki neizogibno spremljajo uvajanje novega sistema. Vodstvo organizacije mora poskrbeti, da uvajanje novega sistema stroškov ne bo obremenjevalo le računovodskih delavcev in informatikov v organizaciji, ampak gre za projekt, pri katerem bodo sodelovali vsi, ki sprejemajo poslovne odločitve v organizaciji.

4. PRIMER RAZPOREJANJA POSREDNIH STROŠKOV PO AKTIVNOSTIH NA STROŠKOVNE NOSILCE V JAVNEM VISOKOŠOLSKEM ZAVODU

4.1. Izgradnja modela SAPP v javnem visokošolskem zavodu

Specialistično delo je nastalo na podlagi izgradnje modela SAPP za javni visokošolski zavod, katerega namen je uporabiti v praksi metodo SAPP za dejavnosti javnega visokošolskega zavoda in se izraža kot spremljanje stroškov po dejavnostih in spremljanje stroškov po učinkih teh dejavnosti.

Pri delu smo zajeli in uporabili konkretne podatke javnega visokošolskega zavoda iz leta 2002.

4.1.1. Metodološki pristop k izgradnji modela

Dejavnosti javnega visokošolskega zavoda se izvajajo ločeno za vsako dejavnost posebej, zato so v analizo zajete vse dejavnosti, znotraj katerih pa se znova lahko izvajajo enake ali povsem različne aktivnosti. Izvedli smo procesno analizo poslovanja javnega zavoda za vsako dejavnost. Nato smo na podlagi analize zgradili model in opravili analizo podatkov. Model smo gradili postopoma, na podlagi teoretičnih in praktičnih spoznanj o metodologiji SAPP in pogovorov z zaposlenimi.

Preden smo začeli z izgradnjo modela, smo morali določiti splošne in specifične cilje (pravila, načela) modela in korake.

4.2. Opredelitev modela SAPP v javnem visokošolskem zavodu

Cilji in lastnosti modela so:

- Primerjava obstoječih in SAPP informacij. Obstoječi stroškovni sistem v javnem visokošolskem zavodu ponuja agregirane informacije. Metodologija SAPP omogoča izračun lastne cene storitve.
- Glede na to, da je namen rezultate dela uporabiti v praksi, smo potrebovali celotne podatke glavne knjige, razredov 4 in 7.
- Uporabniki informacij, ki jih bo omogočil model, so zaposleni na višjih ravneh; informacije bodo zato osnova za strateške odločitve.
- S časovnega vidika bo model usmerjen v preteklost, v analizo in ne v planiranje.
- Model bo ločen od obstoječega stroškovnega sistema.

Cilji specialističnega dela so določili meje modela:

- Izgradnja modela javnega visokošolskega zavoda, in sicer za dejavnosti izobraževanja javne službe (dodiplomski izredni študij in podiplomski študij) ter izpopolnjevalno in svetovalno dejavnost visokošolskega zavoda, ki je tržna dejavnost zavoda.
- Ker v javnem visokošolskem zavodu modela SAPP še nismo gradili, smo se soočali s precejšnimi problemi, povezanimi s pridobivanjem podatkov in njihovo uporabnostjo. Zato smo se odločili, da v našem primeru, kjer nismo našli ustreznega

povzročitelja stroškov, teh nismo razporejali z metodo SAPP, ampak smo uporabili metodo razporejanja stroškov z dodatki.

Koraki v izgradnji modela:

Korak 1: ***Oblikovanje zgradbe modela.***
Cilj tega koraka je bil oblikovati arhitekturo modela, kar zajema opredelitev zajetega obsega in vrst stroškov ter strukture modela (prvine, stroškovni nosilci).

Korak 2: ***Opredelitev aktivnosti in povzročiteljev stroškov teh aktivnosti.***
V tem koraku smo sestavili slovar aktivnosti za posamezne dejavnosti javnega visokošolskega zavoda.

Korak 3: ***Dodelitev stroškov poslovnih prvin aktivnostim.***
Na podlagi opravljenih intervjujev smo definirali, kako aktivnosti porabljajo prvine in izdelali shemo med poslovnimi prvinami in aktivnostmi.

Korak 4: ***Dodelitev stroškov aktivnosti stroškovnim nosilcem.***
V tem koraku smo prenašali stroške aktivnosti na stroškovne nosilce. Tu smo upoštevali količnik za razporejanje splošnih stroškov in obseg merila aktivnosti za posamezen stroškovni nosilec.

Korak 5: ***Dodelitev splošnih stalnih stroškov dejavnostim.***
V tem koraku smo stroške osnovne splošne dejavnosti, to so splošni stalni stroški in splošne stroške splošnih služb razporedili na dejavnosti oziroma stroškovne nosilce, na podlagi ključev z različnimi primernimi količinskimi osnovami.

Korak 6: ***Končni obračun stroškov dejavnosti po stroškovnih nosilcih.***
V tem koraku smo napravili končni obračun stroškov dejavnosti po stroškovnih nosilcih in izračunali lastno ceno za posamezen stroškovni nosilec, kar smo dobili tako, da smo celotne stroške stroškovnega nosilca delili s primerno mero.

Korak 7: ***Obračun stroškov ostalih dejavnosti, ki jih nismo razporejali na podlagi SAPP.***
V tem koraku smo znanstveno raziskovalni dejavnosti in drugim pomožnim dejavnostim zavoda obračunali stroške in ugotovili poslovni izid za posamezne dejavnosti.

4.3. Zgradba modela javnega visokošolskega sistema

Prvi korak v izgradnji modela je bila določitev stroškovne osnove iz glavne knjige, ki je bila zajeta v obravnavo. Ker bomo model SAPP zgradili za izobraževalno dejavnost (izredni dodiplomski študij ter podiplomski študij) ter za dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja, smo morali najprej določiti stroškovne nosilce. Stroškovni nosilci so v našem primeru dejavnosti oziroma storitve dejavnosti, ki se vodijo na ločenih stroškovnih mestih.

Tabela 1: Pregled stroškov javnega visokošolskega zavoda v letu 2002

Vrsta stroškov	Znesek stroškov	% stroškov v celotnih stroških
Neposredni stroški dejavnosti	2.374.960.150,88	70,50 %
Splošni stroški dejavnosti (pomožne dejavnosti in splošni stroški znanstveno raziskovalne dejavnosti)	303.325.315,19	9,00 %
Splošni spremenljivi stroški dejavnosti (dejavnost dodiplomskega izrednega študija, dejavnost podiplomskega študija ter dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja) – razporejeni po metodi SAPP	96.794.901,22	2,89 %
Splošni stroški splošnih služb (osnova splošna dejavnost)	423.809.591,85	12,58 %
Splošni stalni stroški zavoda (osnovna splošna dejavnost)	169.570.507,87	5,03 %
Celotni stroški javnega visokošolskega zavoda	3.368.460.477,83	100 %

4.4. Predstavitev javnega visokošolskega zavoda

Za potrebe razporejanja stroškov javnega visokošolskega zavoda bomo uporabili koncept SAPP, ki ga ustrezno prilagodimo. Najprej določimo poslovne procese, v našem primeru dejavnosti visokošolskega zavoda, nato pa še stroškovna mesta in vrste stroškov, ki jih moramo spremljati in poznavanje koncepta SAPP.

Obseg dejavnosti javnega visokošolskega zavoda je obširen, tako bomo v nadaljevanju prikazali razporejanje stroškov po aktivnostih za naslednje dejavnosti: za izobraževalno dejavnost dodiplomskega izrednega študija in podiplomskega študija ter dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja.

Zavod poleg že omenjenih dejavnosti opravlja tudi dejavnost rednega študija in znanstveno raziskovalno dejavnost ter druge dejavnosti, tako imenovane pomožne dejavnosti (knjižnično, dokumentacijsko, založniško in mednarodno dejavnost). Tem dejavnostim bomo v nadaljevanju dela pripisali samo splošne stroške osnovne splošne dejavnosti javnega visokošolskega zavoda ter ugotovili poslovni izid teh dejavnosti.

Stroškovni nosilec je v našem primeru posamezna dejavnost kot organizacijska enota javnega zavoda:

- Izobraževalna dejavnost rednega dodiplomskega študija,
- Izobraževalna dejavnost izrednega dodiplomskega študija, ki jo zavod izvaja kot izredni študij v Ljubljani in izredni študij v drugih krajih,
- Izobraževalna dejavnost podiplomskega študija, ki jo zavod izvaja kot redni in izredni študij.

Končni poslovni učinek teh dejavnosti lahko opredelimo kot storitev izobraževanja na dodiplomskem študiju, torej kot diplomanta na rednem, izrednem študiju, na letni ravni kot študenta oziroma na podiplomskem študiju kot specialista, magistra ali doktorja znanosti oziroma na letni ravni študenta.

Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja, ki jo zavod izvaja v naslednjih oblikah, kot so seminarji, svetovanja, zaključene skupine in konzorcijski magistrski študij.

Končni poslovni učinek dejavnosti lahko opredelimo kot storitev izpopolnjevanja in svetovanja.

- Znanstveno raziskovalno dejavnost, ki jo zavod izvaja v naslednjih oblikah:

a) Nacionalni raziskovalni program Ministrstva za šolstvo, znanost in šport: sem uvrščamo programske skupine, temeljne in aplikativne projekte ter ciljne raziskovalne programe "Konkurenčnost Slovenije";
b) Dejavnost inštitutov, ki so ustanovljeni za izvajanje tržnih raziskav in projektov.

Končni poslovni učinek dejavnosti lahko opredelimo kot storitev opravljene raziskave oziroma projekta.

Ker javni zavodi svojih (javnih) storitev praviloma ne ponujajo na trgu, ne moremo pridobiti povratnih informacij o ustreznosti prodajne cene njihovih storitev. Javni zavodi so v svojem spremljanju stroškov in oblikovanju prodajnih cen posebni, predvsem pa zanje kot nepridobitne organizacije velja, da bi morali biti prihodki praviloma enaki stroškom. To pomeni, da morajo imeti javni zavodi natančno izdelano kalkulacijsko shemo, predvsem pa morajo ločiti med stroškovnim nosilcem in povzročiteljem stroškov. Stroškovni nosilec moramo prodati, da pokrijemo stroške, ki so zaradi njega nastali. Povzročitelji stroškov pa so aktivnosti, ki jih moramo opraviti, da lahko opravimo storitev, ki kot končni stroškovni nosilec prispeva, da lahko nadomestimo potrošene prvine poslovnega procesa. Končni cilj proučevanja stroškov je z različnih vidikov ugotoviti stroške za posamezno storitev, ki je predmet prodaje oziroma namen proučevanja stroškov po različnih vidikih je pravilno kalkuliranje stroškovne cene storitev. Stroškovni nosilec v javnih zavodih je torej celoten program, del programa ali dejavnost, za katerega lahko določamo oziroma oblikujemo stroškovno ceno.

4.4.1. Vpeljava sistema SAPP v javni visokošolski zavod

Vpeljava sistema stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v javni visokošolski zavod nam zagotavlja informacije o stroških, ki odpadejo na enoto poslovnega učinka. Sistem SAPP nam omogoča, da poleg natančne informacije o stroških dobimo vpogled v poslovni proces opazovanega javnega visokošolskega zavoda. Za vpeljavo sistema SAPP smo morali najprej opredeliti dejavnosti (izobraževalno, izpopolnjevalno in svetovalno, raziskovalno itn.), ki se odvijajo v javnem visokošolskem zavodu. Opredeliti smo morali tudi stroškovne nosilce javnega visokošolskega zavoda, ki so v našem primeru dejavnosti javnega zavoda oziroma storitve dejavnosti. Nato smo analizirali poslovne procese za obravnavane dejavnosti visokošolskega zavoda. Aktivnost je delček poslovnega procesa, kar pomeni, da smo aktivnosti ugotovili tako, da smo poslovni proces razdelili na manjše dele, dokler njihova velikost ni ustrezala namenu, zaradi katerega ugotavljamo aktivnosti. Informacije o aktivnostih poslovnega procesa določene dejavnosti smo pridobili na podlagi sistemizacije dela, s pomočjo intervjujev vodij posameznih dejavnosti in z izvajalci aktivnosti obravnavane dejavnosti ter z opazovanjem in tako izdelali spisek vseh aktivnosti, ki se izvajajo znotraj določene obravnavane dejavnosti.

V procesu zbiranja podatkov smo zbrali ogromno podatkov za aktivnosti in različne osnove za razporejanje stroškov. Podatke je bilo nujno potrebno pregledno organizirati, da smo si zagotovili nemoten dostop in uporabo pridobljenih podatkov.

Podatke o stroških smo dobili iz poslovnih knjig javnega visokošolskega zavoda, kjer so urejeni po kontih in stroškovnih mestih. Prenos podatkov iz glavne knjige razredov 4 in 7 v excelove tabele nam je zagotovil programer računovodskega programa. Podatki so bili

prenešeni v excelove tabele, vendar da smo si pripravili osnovne podatke za nadaljnje delo, je bilo potrebnega še ogromno dela. Najprej smo oblikovali nova stroškovna mesta, glede na dejavnosti po organizacijski shemi, ki se izvajajo v javnem visokošolskem zavodu. Tako smo dobili informacije o stroških po stroškovnih mestih, ki nam jih sedanji sistem ne omogoča. To pa zahteva ogromno dela s preknjiževanjem podatkov z enega stroškovnega mesta na drugo. In sicer sedaj z uvedbo novih stroškovnih mest dobimo informacijo o tem, koliko nas stane na primer finančno računovodska enota ali informacijska služba itd.

Od urejenosti obstoječega sistema zajema stroškov je odvisno, koliko ga je potrebno spremeniti in dodelati. V našem primeru stroškovna mesta niso primerno oblikovana za uporabo v sistemu SAPP. Za potrebe sistema SAPP je potrebno oblikovati stroškovna mesta tako, da sledijo poslovnemu procesu. Če organizacijska shema organizacije sledi poslovnemu procesu, se stroškovna mesta prekrivajo z organizacijskimi enotami organizacije. V tem primeru je izpolnjen zaželen pogoj, da je za stroške nekega stroškovnega mesta odgovorna točno določena oseba. Koliko stroškovnih mest naj bi imeli, je odvisno od podrobnosti členitve aktivnosti. V našem primeru smo opredelili zgolj makro aktivnosti, zato lahko vsako stroškovno mesto zajema le eno tako makro oziroma združeno aktivnost. Smiselno je, da eno stroškovno mesto vsebuje nekaj do deset (povezanih) aktivnosti. Tako smo v stroškovna mesta povezali aktivnosti, ki imajo istega povzročitelja stroškov.

Na podlagi sodelovanja z zaposlenimi na vseh ravneh v javnem visokošolskem zavodu smo na podlagi razgovorov o vseh aktivnostih, ki se izvajajo znotraj obravnavane dejavnosti, proučevali poslovni proces ter pripravili spisek vseh aktivnosti, nato pa smo jih združili v skupine aktivnosti, tako da so združene aktivnosti logično povezane in da imajo skupno merilo. Ogromno časa in dela je bilo vloženega v sam proces pridobivanja podatkov, ki so nujno potrebni za vpeljavo sistema SAPP. Ker nam informacijski sistem ne nudi količinskih podatkov, ki pa so osnova obravnavanega sistema SAPP, smo imeli ogromno težav. Pri izgradnji modela je nujno sodelovanje zaposlenih, kajti le tako dobimo prave informacije o aktivnostih posamezne dejavnosti, dobili smo pravilne končne izračune, tako imenovane lastne cene storitev javnega visokošolskega zavoda.

Poleg vseh teh podatkov, ki so potrebni za sistem SAPP in smo jih pridobili od zaposlenih v javnem visokošolskem zavodu, smo potrebovali podatke, ki pa so nam jih zagotovile posamezne službe javnega visokošolskega zavoda. In sicer za razporejanje stroškov informatike je najbolj ustrezno merilo za razporejanje stroškov na dejavnosti število računalnikov po dejavnostih. Kajti za aktivnost vzdrževanja računalnikov po dejavnostih visokošolskega zavoda, je bilo najbolj primerno izbrano merilo, to je število računalnikov. Poleg tega pa se nam je pojavil problem, da računalnike v predavalnicah, računalnicah in kabinetih uporabljajo tako za dejavnost rednega študija, izrednega študija in podiplomskega študija, da pa smo dobili kar se da realen podatek, smo te računalnike razporedili po dejavnostih glede na število ur zasedenosti prostorov in glede na število pedagoških ur. Tako je bilo za razporejanje stroškov službe za informatiko potrebno sodelovanje z omenjeno službo, da so nam priskrbeli podatke o številu računalnikov za vse enote javnega zavoda. Potrebno je bilo sodelovanje tudi z drugimi službami, in sicer s službo, ki vodi zasedenost prostorov (predavalnic, računalnic itd.) in sodelovanje s službo za pripravo urnikov in najavo pedagoškega procesa.

Za razporejanje stroškov računovodsko finančne enote smo potrebovali merilo o številu knjiženj po dejavnostih. Te podatke smo brez večjih težav dobili iz računovodskega programa.

Za razporejanje stroškov tehnično vzdrževalne službe smo potrebovali podatke o številu kvadratnih metrov vzdrževane površine po dejavnostih. Te podatke nam je priskrbela omenjena služba, vendar smo morali ogromno dela vložiti v to, da smo prišli do uporabnih podatkov za razporejanje stroškov tehnično vzdrževalne službe z merilom število kvadratnih metrov površine za posamezno dejavnost.

Za razporejanje ostalih stroškov, kot so stroški vodstva, tajništva, kadrovske službe in za ostale stroške stroškovnih mest, kjer nismo našli primernega merila za razporejanje stroškov, smo potrebovali podatke o številu zaposlenih po dejavnostih, ki pa nam jih je zagotovila kadrovska služba.

Za razporejanje stroškov centrov visokošolskega zavoda smo potrebovali podatke o številu študentov posameznih dejavnosti, kajti to je najbolj primerno merilo za razporejanje stroškov na dejavnosti, za katere so centri ustanovljeni.

Sedaj smo obravnavali razporejanje stroškov splošnih služb osnovne splošne dejavnosti, v nadaljevanju pa bomo prikazali, katere podatke in kako smo jih pridobili za razporejanje splošnih stalnih stroškov javnega visokošolskega zavoda. Stroške splošnih stalnih služb smo razporejali na podlagi dveh meril, in sicer s številom kvadratnih metrov vzdrževanih površin posamezne dejavnosti za stroške varnostne službe, zavarovalnih premij za objekt in prispevkov za stavbno zemljišče. Ostale splošne stalne stroške čiščenja, zavarovalne premije za opremo (samo tisti del, ki se nanaša na splošne službe) in davek na promet nepremičnin pa smo razporejali na podlagi merila števila zaposlenih po dejavnostih. Zavarovalne premije za opremo smo razporejali po dejavnosti glede na nabavno vrednost opreme.

Tako sta za vzpostavitev sistema v prakso potrebna dobro sodelovanje z vsemi zaposlenimi javnega visokošolskega zavoda in pa dobra informacijska podpora, ki pa trenutno ni najboljša. Kajti dobra informacijska podpora omogoča zmanjšanje stroškov povezanih z ugotavljanjem stroškov posameznih poslovnih učinkov in s tem se povečuje zagotovljenost kakovostnih informacij o stroških.

Bistveno vlogo za uspešno uresničevanje obravnavanega sistema SAPP v praksi ima predvsem vodstvo javnega visokošolskega zavoda, ki mora biti naklonjeno spremembam sistema stroškov.

Uvajanje te metode je izjemno zahtevna naloga, saj se znotraj ene dejavnosti opravlja ogromno aktivnosti. Proučevanje vseh aktivnosti za obravnavane dejavnosti (dejavnost izrednega dodiplomskega študija, dejavnost podiplomskega študija ter dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja) pa je obseg dela zelo povečalo. Tako je uvedba tega sistema spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa zelo drag in zapleten proces.

4.5. Razporejanje stroškov po aktivnostih v javnem visokošolskem zavodu

Aktivnost kot osnovni pojem koncepta stroška po aktivnostih poslovnega procesa je le del celotnega poslovnega procesa, vse aktivnosti, ki se odvijajo v javnem visokošolskem zavodu, pa omogočajo, da se poslovni proces odvija v želeno smer in z želenimi posledicami. Zato mora javni zavod pri uporabi metode razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v praksi najprej celoten poslovni proces razdeliti na aktivnosti in pri njihovi opredelitvi upoštevati dejstvo, da je za opredeljevanje (upravičenih) stroškov potrebno upoštevati potrebne aktivnosti, ki so podlaga za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce. Aktivnost je kot povzročitelj stroškov definirana tedaj, ko so določeni stroški z njo povezani. S tega vidika lahko javni zavod definira toliko povzročiteljev stroškov, kolikor je aktivnosti, istočasno pa lahko opredeli tudi enako število količnikov za razporejanje stroškov, ki nam povedo, koliko nas stane ena enota aktivnosti. Ker pa preveliko število količnikov za razporejanje stroškov po aktivnostih zelo oteži kalkuliranje, posamezne aktivnosti združujemo v skupine aktivnosti. Pri tem moramo upoštevati naslednje (Kavčič, 2000, str. 133-135):

- združene aktivnosti morajo biti logično povezane,
- posamezna storitev mora potrebovati vse aktivnosti, ki so združene v skupino aktivnosti in v enakem razmerju,
- za vse združene aktivnosti je mogoče določiti isto (eno) enoto aktivnosti.

Po končanem postopku opredelitve potrebnih aktivnosti moramo analizirati stroške, pri čemer jih moramo razčleniti tako, da jih lahko povežemo z aktivnostmi. Pri povezovanju stroškov in aktivnosti navadno ostanejo neki stroški, ki jih ne moremo povezati z neko aktivnostjo: lahko pa so nepotrebni stroški ali pa niso povezani z osnovno dejavnostjo, so pa kljub temu potrebni za nemoteno izvajanje poslovnega procesa. Teh vrst stroškov ne moremo prenašati na končne stroškovne nosilce (storitve) s pomočjo koncepta SAPP, ampak z uporabo drugih metod, navadno z uporabo metod kalkulacij stroškov z dodatki. Iz tega lahko ugotovimo, da le s kombinacijo uporabe koncepta SAPP in kalkulacijo stroškov z dodatki ugotovimo polno lastno ceno storitev v javnem zavodu. Potrebno je opozoriti še na eno prednost uporabe metode razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti, kajti z njeno pomočjo ugotavljamo tudi nepotrebne stroške, kar vodi javne zavode k učinkovitemu ravnanju s stroški oziroma k njihovemu zmanjšanju in tako k bolj učinkovitemu poslovanju (Kavčič, 2000, str. 134-135).

Pri opravljanju dejavnosti javnih zavodov moramo najprej vedeti, kaj predstavlja stroškovni nosilec. Ker javni zavodi v okviru svojega poslovanja načeloma opravljajo določene dejavnosti, katerih končni produkt so navadno opravljene storitve, lahko rečemo, da je stroškovni nosilec javnih zavodov določena opravljena (javna) storitev oziroma več storitev.

Najprej torej določimo aktivnosti in merila aktivnosti ter zberemo stroške posameznih aktivnosti, potem pa zaradi lažjega razporejanja oziroma kalkuliranja logično združimo posamezne aktivnosti in stroške, ki jih bremenijo, v skupine združenih aktivnosti.

4.6. Zbiranje stroškov na ravni dejavnosti in na ravni stroškovnih mest

Pri zbiranju stroškov na ravni dejavnosti in na ravni stroškovnih mest izhajamo iz podatkov glavne knjige, ki spremlja stroške po dejavnostih, stroškovnih mestih in virih financiranja ter vrstah stroškov:

- neposredni stroški materiala, storitev in dela se vodijo po vrstah dejavnosti javnega zavoda, po stroškovnih nosilcih,
- posredni stroški materiala, storitev in dela se vodijo na ločenem stroškovnem mestu znotraj vsake dejavnosti.

Neposredni stroški aktivnosti nas pri razporejanju stroškov na aktivnosti ne zanimajo, zato jih izločimo iz nadaljnje obravnave. Splošni stalni stroški zavoda nas prav tako ne zanimajo, saj aktivnosti, ki jih povzročajo, niso v povezavi z obsegom dejavnosti. Tako lahko na primer izločimo: amortizacijo (obračunano po časovni metodi), zavarovalne premije za zgradbo in opremo, prispevek za stavbno zemljišče in podobno. Ostanejo nam splošni spremenljivi stroški dejavnosti, ki jih v postopku ugotavljanja stroškov aktivnosti povezujemo z aktivnostmi. Na koncu tega procesa nam ostanejo stroški aktivnosti, ki jih ne moremo povezati z določenim merilom s stroškovnim nosilcem. Te stroške lahko obravnavamo kot stalne splošne stroške dejavnosti. Tako ugotovljene stroške, ki so nam ostali na koncu postopka razporejanja stroškov, temeljito analiziramo. To opravimo z ugotovljenimi aktivnostmi, ki so povezane s temi stroški (npr. zavarovanje stavbe) in posledično, ali je ta strošek potreben oziroma ali ga je mogoče zmanjšati. Vsekakor temeljito analiziranje vseh aktivnosti v zavodu, ki se opravi za potrebe razporejanja stroškov, lahko pripomore tudi k racionalizaciji stroškov.

Neposredni stroški materiala, storitev in dela posameznih dejavnosti se vodijo ločeno po stroškovnih mestih. Tako se na primer za dejavnost izrednega dodiplomskega študija vodijo ločeno stroški za izredni študij, ki se izvaja v Ljubljani ter ločeno stroški za izredni študij, ki se izvaja v drugih krajih, na ločenih stroškovnih mestih. Obsegajo stroške, ki nastajajo pri izvajanju predavanj, vaj, seminarjev, izpitov, diplom, konzultacij in podobno. Njihovo višino lahko razberemo iz prilog (glej priloge 1-4, tabele 1), zato njihova obravnava ni potrebna.

Iz priloge 1, tabele 1, je razvidno, da se stroški dejavnosti rednega dodiplomskega študija (dejavnost 1) vodijo ločeno od dejavnosti izrednega študija (dejavnost 2). Znotraj dejavnosti dodiplomskega študija ne vodimo stroškov in prihodkov ločeno za posamezen študijski program, in sicer za univerzitetni študij in visokošolski študij. Glede na takšno odločitev spremljanja stroškov nam v nadaljevanju ni potrebno razporejati posrednih stroškov rednega dodiplomskega študija, saj so vsi stroški tako neposredni na stroškovnem mestu 102 – redni dodiplomski študij. Iz tabele je razvidno, da znašajo stroški dejavnosti rednega dodiplomskega študija 1.504.896.315,54 SIT, kar predstavlja v celotnih stroških javnega visokošolskega zavoda kar 44,68 %.

Iz priloge 2, tabele 1, je razvidno, da se stroški dejavnosti izrednega dodiplomskega študija (dejavnost 2) vodijo ločeno po stroškovnih mestih za izredni študij – Ljubljana in izredni študij – drugi kraji in ne za posamezen univerzitetni ali visokošolski študijski program. Iz tabele je razvidno, da znašajo stroški dejavnosti izrednega študija 291.083.289,63 SIT, od tega je posrednih stroškov dejavnosti 24.564.357,70 SIT, kar predstavlja 8,44 % posrednih stroškov dejavnosti izrednega dodiplomskega študija.

Iz priloge 3, tabele 1, je razvidno, da se stroški dejavnosti podiplomskega študija (dejavnost 3) vodijo ločeno po stroškovnih mestih, sicer za vsak študijski program svoje stroškovno mesto, mi pa smo zaradi preglednosti združili stroške za doktorski, magistrski in specialistični študij. Iz tabele je razvidno, da znašajo celotni stroški dejavnosti podiplomskega študija 308.932.244,05 SIT, od tega je posrednih stroškov dejavnosti 36.522.360,38 SIT, kar predstavlja 12,00 % posrednih stroškov dejavnosti podiplomskega študija.

Iz priloge 4, tabele 1, je razvidno, da se stroški dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja (dejavnost 6) vodijo ločeno po stroškovnih mestih za seminarje, zaključene skupine, svetovanja in konzorcijski magistrski študij. Znotraj teh stroškovnih mest se vodijo pod stroškovna mesta, zaradi boljše preglednosti in obvladovanja stroškov ter njihovih prihodkov. Iz priloge 4, tabele 1, je razvidno, da znašajo celotni stroški obravnavane dejavnosti 113.401.490,36 SIT, od tega je posrednih stroškov dejavnosti 36.360.372,88 SIT, kar predstavlja 32,06 % posrednih stroškov dejavnosti.

Tako imamo posredne spremenljive stroške na ravni dejavnosti, in sicer za:
- dodiplomski izredni študij,
- podiplomski študij in
- dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja,

ki jih bomo v nadaljevanju razporejali na stroškovne nosilce z metodo SAPP.

Iz priloge 5, tabele 1, je razvidno, da se stroški znanstveno raziskovalne dejavnosti (dejavnost 5) vodijo ločeno po stroškovnih mestih za inštitute, nacionalne raziskovalne projekte in raziskave (ciljni raziskovalni projekti - CRP, raziskovalni programi, raziskovalni projekti, nerazporejeni projekti in programi (konference) ter tržni projekti, ki niso razvrščeni v inštitute. Iz tabele je razvidno, da znašajo celotni stroški znanstveno raziskovalne dejavnosti 231.109.034,71 SIT, od tega je posrednih stroškov dejavnosti 12.920.802,78 SIT, kar predstavlja 5,59 % posrednih stroškov dejavnosti.

V prilogi 6-9, tabeli 1 smo prikazali tudi stroške pomožnih dejavnosti:
- knjižnična dejavnost (dejavnost 4),
- dokumentacijska dejavnost (dejavnost 8),
- založniška dejavnost (dejavnost 7) in
- mednarodna dejavnost (dejavnost 9).

Splošnih stroškov pomožnih dejavnosti ne bomo posebej obravnavali. Tem dejavnostim bomo pripisali še splošne stroške splošnih služb in splošne stalne stroške zavoda. Ker se te dejavnosti ne pokrivajo s prihodki, razen dokumentacijske dejavnosti, smo jih na koncu za tisti del, ki je ostal nepokrit s prihodki dejavnosti, razporedili na druge dejavnosti (na dejavnost izrednega študija in dejavnost podiplomskega študija), ki bodo krile nepokrite stroške s svojimi prihodki.

Za posredne stroške na ravni javnega visokošolskega zavoda (glej prilogo 10, tabelo 1) v obsegu 593.380.109,71 SIT bomo predpostavili, da so stroški, ki jih financira Ministrstvo za šolstvo, znanost in šport (proračunska sredstva – vir 1), posredni stalni stroški dejavnosti rednega dodiplomskega študija (169.846.181,27 SIT), te bomo prišteli stroškom rednega dodiplomskega študija, kajti za kritje teh stroškov je zavod dobil sredstva proračuna, in sicer za opravljanje rednega dodiplomskega študija. V nadaljevanju bomo razporejali na vse dejavnosti javnega zavoda le stroške dejavnosti javne službe, ki so financirani z

neproračunskimi sredstvi, ti so v tabeli razvidni z oznako (vir 2) poleg stroškovnega mesta, ki skupaj znašajo 423.533.928,45 SIT.

Za nekatere posredne stroške na ravni javnega visokošolskega zavoda predpostavimo, da so splošni stalni stroški. To so stroški električne energije, ogrevanja, amortizacije, komunalne storitve, zavarovalne premije, investicijsko in tekoče vzdrževanje zgradbe, stroški varnostne službe, stroški čiščenja, prispevek za stavbno zemljišče in davek na promet nepremičnin. Tako bomo imeli 169.570.507,90 SIT posrednih stalnih stroškov, od tega jih bomo v nadaljevanju razporedili na podlagi koeficienta dodatka splošnih stroškov 67.466.679,01 SIT, delno amortizacijo v znesku 102.103.828,89 SIT smo izločili, ker se nanaša na infrastrukturo in opremo splošnih služb javnega visokošolskega zavoda.

V nadaljevanju bomo na splošno za vse dejavnosti, ki jih bomo razporejali na podlagi metode SAPP, prikazali korake razporejanja splošnih spremenljivih stroškov. Nato pa bomo za vsako dejavnost pod svojo točko prikazali celoten postopek razporejanja stroškov po metodi SAPP, s komentarji, ki bodo prav gotovo potrebni.

4.6.1. Identifikacija aktivnosti

Najprej moramo opredeliti dejavnosti (izobraževalno, izpopolnjevalno in svetovalno, raziskovalno …), ki se odvijajo v visokošolskem zavodu. Nato je potrebno dejavnosti razdeliti na aktivnosti, od tistih, ki so potrebne, da se poslovni proces prične, do tistih s katerimi se poslovni proces konča. To najlaže opravimo s sistematizacijo dela, kjer so opisi del in nalog posameznih delovnih mest in podobno. Vse to nam je lahko v veliko pomoč pri identifikaciji aktivnosti. Poleg tega pa je potrebno opraviti še razgovore z vodji posameznih enot in drugimi, ki poznajo delovanje visokošolskega zavoda.

Pristop k identifikaciji aktivnosti razdelimo na dva dela:
- identifikacija primarnih aktivnosti, ki povzročajo neposredne stroške in
- identifikacija sekundarnih aktivnosti, ki povzročajo splošne stroške.

Identifikacija primarnih aktivnosti je lažje opravilo, saj so te aktivnosti neposredno povezane s poslovnim učinkom oziroma dejavnostjo, ki jo proučujemo. Tako so na primer primarne aktivnosti izrednega študija v visokošolskem zavodu izvajanje predavanj, seminarjev, vaj, konzultacij, izpitov, mentorstva, zagovor diplomskih del in podobno. Pri proučevanju te dejavnosti pa se nam že kažejo nove aktivnosti, na primer priprava urnikov, spremljanje evidenc študentov in podobno, ki so lahko primarne ali sekundarne aktivnosti.

Identifikacija sekundarnih aktivnosti pa obsega vse tiste aktivnosti, ki jih nismo mogli opredeliti kot primarne. Sekundarne aktivnosti znotraj posamezne dejavnosti so aktivnosti, ki se izvajajo kot podpora primarnim, na primer priprava pedagoškega procesa, spremljanje študentskih evidenc, obračunavanje pedagoškega dela in podobno.

4.6.2. Določanje meril aktivnosti

Merila aktivnosti oziroma začasni stroškovni nosilci so povezava med stroški aktivnosti in stroškovnim nosilcem. Izražajo se kot količinska merila (Cooper, Kaplan, 1999, str. 215, Innes, Mitchell, 1993, str. 66):

- za število izvajanj oziroma ponavljanj neke aktivnosti (na primer število diplom, število izpitov),
- za trajanje neke aktivnosti (na primer število ur raziskav),
- za namen izvajanja neke aktivnosti (na primer število uporabnikov),
- za intenzivnost izvajanja neke aktivnosti, kjer se kombinirata število izvajanj in trajanje aktivnosti (na primer število raziskav in ure raziskovanja) in
- za sestavljenost izvajanja neke aktivnosti.

Za primarne aktivnosti ne potrebujemo meril, saj jih ugotavljamo neposredno za stroškovne nosilce. Kljub temu pa za potrebe analiziranja lahko določimo merila, ki povezujejo primarne aktivnosti s končnim učinkom. Tako je lahko merilo aktivnosti opravljanja izpitov število opravljenih izpitov. Analiziranje teh podatkov nam lahko da vpogled v učinkovitost študija.

Za sekundarne aktivnosti poiščemo ustrezna merila, ki dajo najboljšo povezavo med aktivnostmi in stroškovnim nosilcem. Aktivnost, na primer priprava in podelitev diplom, ima lahko za merilo število diplomantov. Analiziranje aktivnosti in meril nam pokaže, katere aktivnosti se nanašajo na posamezna merila, kar nas v končni fazi pripelje do aktivnosti, ki jim ne moremo določiti ustreznega merila.

Pri ugotavljanju aktivnosti se lahko pojavijo nekatere aktivnosti, ki jim ne moremo določiti merila aktivnosti. Te aktivnosti se kot povzročitelji stroškov nanašajo na različne dejavnosti in ni mogoče ugotoviti, koliko njihovih učinkov potroši posamezna dejavnost. Stroške, ki se jim ne more na osnovi aktivnosti določiti ustreznih meril, je potrebno zato obravnavati kot splošne stalne stroške in jih razporejati z metodo kalkulacije z dodatki.

Aktivnosti lahko združimo v skupino aktivnosti, ki so logično povezane z dejavnostmi in imajo skupno merilo. Tako lahko aktivnosti, ki se nanašajo na pripravo razpisa za nov vpis študentov, pripravo informativnega gradiva in pripravo in izvedbo informativnega dne, združimo v skupino priprava razpisa za nov vpis študentov.

4.6.3. Ugotavljanje stroškov aktivnosti

Pri ugotavljanju stroškov posameznih ali zbirnih aktivnosti izhajamo iz podatkov stroškovnega računovodstva, ki spremlja stroške po dejavnostih, stroškovnih mestih, virih financiranja in po vrstah stroškov. Stroške po stroškovnih mestih je možno delno ali v celoti pripisati posameznim aktivnostim. Za vsako aktivnost ugotovimo stroške: katere stroške povzroča in kakšna je narava stroška glede na obseg dejavnosti. Če je strošek v celoti spremenljiv, ga je možno pripisati k posamezni aktivnosti v celoti. Če to ni mogoče, je potrebno oceniti deleže aktivnosti, ki so spremenljivi. V literaturi se prav v povezavi z metodo razporejanja stroškov na osnovi aktivnosti omenjajo naslednji načini (Cokins, 1996, str. 160):

- stroške pripišemo aktivnosti v celoti, pri čemer uporabimo količinske ali druge merske podatke o aktivnosti (izvedbene ure, število izpitov, število diplom),
- stroške pripišemo aktivnosti z oceno deležev, o čemer se pogovorimo z izvajalci aktivnosti, pregledamo aktivnosti s pomočjo diagramov poteka in prepoznamo namen aktivnosti,
- stroške pripišemo na aktivnosti s presojanjem glede na drug strošek, ki je z njim povezan (stroški prehrane so povezani s stroški plač).

Pri ugotavljanju stroškov aktivnosti se moramo zavedati tudi nevarnosti določenih napak, ki jih skrivata predvsem ocenjevanje in presojanje. Kako podrobno in obsežno se lotimo tega dela, je odvisno predvsem od tega, kako natančne informacije želimo in koliko smo zato pripravljeni žrtvovati. Bolj ko se približamo dejanski povezavi med stroški in aktivnostmi, natančnejše bodo naše kalkulacije in več bo na voljo analitičnih podatkov o stroških in njihovem obnašanju.

Pri določanju stroškov aktivnosti bomo ugotovili, da nekateri stroški niso vezani na nobeno od aktivnosti, ki smo jih ugotovili oziroma se nanašajo na aktivnosti, ki jim nismo mogli določiti merila. Ti stroški pa so splošni stalni stroški (primer stroškov izobraževanja zaposlenega v dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja).

4.6.4. Izračun količnikov za razporejanje stroškov

Ugotovili smo aktivnosti, določili smo jim merila, ugotovili stroške aktivnosti in jih razvrstili skupaj s stroški v skupine glede na izbrano merilo. Iz tako pripravljenih podatkov je potrebno izračunati količnik za razporejanje posrednih stroškov.

$$K = \frac{\text{Stroški aktivnosti}}{\text{Količina (obseg) aktivnosti}}$$

Količnik za razporejanje posrednih stroškov predstavlja stroške na začasnem stroškovnem nosilcu, količina merila predstavlja količino začasnih stroškovnih nosilcev.

4.7. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

Pri tem koraku gre za prenašanje stroškov aktivnosti na stroškovne nosilce. V primeru visokošolskega zavoda gre za storitve dejavnosti javne službe in dejavnosti prodaje na trgu. Tu je potrebno upoštevati količnik za razporejanje splošnih stroškov za posamezno stroškovno mesto in obseg merila aktivnosti začasnega stroškovnega nosilca.

4.8. Končni obračun stroškov

Pri končnem obračunu stroškov z uporabo koncepta SAPP v našem primeru uporabimo za:
- ugotovitev stroškovne cene stroškovnega nosilca,
- neposredne stroške stroškovnega nosilca,
- spremenljive splošne stroške stroškovnega nosilca,
- stalne splošne stroške stroškovnega nosilca,

- splošne stalne stroške zavoda za stroškovni nosilec in
- skupaj stroške stroškovnega nosilca in stroške dejavnosti.

Tako smo predstavili korake dela metode SAPP, sedaj pa bomo za posamezne dejavnosti razporejali splošne stroške dejavnosti na podlagi aktivnosti metode SAPP. Te dejavnosti so:
- dejavnost izrednega dodiplomskega študija,
- dejavnost podiplomskega študija in
- dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja.

4.9. Primeri razporejanja stroškov za dejavnosti javnega visokošolskega zavoda

4.9.1. Dejavnost izrednega dodiplomskega študija

4.9.1.1. Zbiranje stroškov na ravni dejavnosti in ravni stroškovnih mest izrednega dodiplomskega študija

Pri zbiranju stroškov na ravni dejavnosti in na ravni stroškovnih mest izhajamo iz podatkov glavne knjige, ki spremlja podatke o stroških dejavnosti po stroškovnih mestih in vrstah stroškov (kontih).

Iz priloge 2, tabele 1, je razvidno, koliko znašajo splošni stroški dejavnosti in koliko neposredni stroški dejavnosti. Neposredni stroški se vodijo ločeno na stroškovnih mestih po načinu izvajanja in kraju študija za izredni študij (Izredni študij - Ljubljana in Izredni študij – drugi kraji). Neposredni stroški so razvidni iz priloge 2, tabele 1, zato njihova nadaljnja obravnava ni potrebna. Neposredni stroški dejavnosti znašajo 266.518.931,93 SIT.

4.9.1.2. Identifikacija aktivnosti dejavnosti izrednega dodiplomskega študija in določanje meril

Najprej smo pripravili spisek vseh aktivnosti obravnavane dejavnosti, nato smo aktivnosti združili v skupine aktivnosti, na podlagi istega merila. V tej fazi smo določili tudi količino merila.

Tabela 2: Združene aktivnosti dejavnosti izrednega dodiplomskega študija in določanje meril aktivnostim

Dejavnost izrednega dodiplomskega študija					
Skupine združenih aktivnosti		Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	**Količina merila**	Količina merila po aktivnostih	
				Izredni študij - Ljubljana	Izredni študij - drugi kraji
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	število na novo vpisanih	**880**	227	653
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	število vpisanih študentov	**2551**	1738	813
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	število pedagoških ur	**7036**	2975	4061
4	Priprava in podelitev diplom	število diplom	**295**	233	62
5	Izdajanje računov	število računov	**5187**	2814	2373
6	Izvajanje izpitov	število izpitov	**25084**	21064	4020
7	Reševanje prošenj	število prošenj	**2660**	1444	1216
8	Obračuni pedagoškega dela	število pripravljenih obračunov AH/PGD	**4480**	2154	2326
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	število ur priprave poročil	**840**	420	420

4.9.1.3. Ugotavljanje stroškov po aktivnostih

Glede na vse aktivnosti izrednega dodiplomskega študija, ki smo jih združili po istem merilu, ugotavljamo stroške. Kot je bilo že omenjeno, se lahko uporabljajo različni pristopi za ugotavljanje stroškov aktivnosti. Aktivnosti in stroške razporedimo v tabelo, glej prilogo 2, tabelo 2.

1. Priprava razpisa za nov vpis študentov Aktivnost združuje delne aktivnosti, kot so priprava razpisne dokumentacije in gradiva za obveščanje novih študentov in izvedbo informativnega dne. Obsegajo dela, ki se izvajajo pred vpisom novih študentov. Stroški, ki v zvezi s tem nastajajo, so pisarniški material, poštne storitve, stroški telefona, plače in z njimi povezane zavarovalne premije. Stroške pisarniškega materiala se oceni s pomočjo količinskih podatkov, stroške poštnih storitev glede na obseg poštnih pošiljk v predvpisnem obdobju, stroške telefona oceni vodja glede na obseg in trajaje te aktivnosti, stroški dela skupaj s prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenih v tej dejavnosti.

2. Vpisovanje in spremljanje študentov Združene aktivnosti obsegajo aktivnosti v zvezi z urejanjem statusnih zadev študentov. Obsegajo dela, ki se izvajajo ob prijavljanju in vpisovanju novih študentov v prvi letnik in ostalih študentov v višje letnike ter absolventov, ob sprotnem obveščanju študentov o poteku študija, ob izdajanju raznih potrdil in svetovanju študentom. Stroški, ki nastajajo v zvezi s tem, so isti kot pri aktivnosti priprava razpisa za nov vpis študentov.
Spremljanje študijskih zadev obsega sprotno delo s študenti, ki urejajo študijske ali statusne zadeve in sprotno informiranje študentov o študiju.

3. Izvajanje izobraževalnega procesa Združene aktivnosti obsegajo več aktivnosti, in sicer v zvezi s pripravo, organizacijo, izvedbo in spremljanjem izobraževalnega procesa. Pri pripravi in usklajevanju urnikov. Stroški, ki tu nastajajo, so stroški pisarniškega materiala, poštnih storitev, ti stroški se ocenijo s pomočjo količinskih podatkov. Stroške telefona se oceni na obseg trajanja te aktivnosti. Stroški dela, skupaj s prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure.

4. Priprava in podelitev diplom Aktivnost obsega dela v zvezi s preverjanjem izpolnjevanja pogojev, pomoč študentom pri oblikovanju in tehnični izvedbi diplome, organizaciji in izvedbi zagovora oziroma posredovanju dela v oceno ter pripravo in izvedbo podelitve diplome, ki se izvaja dvakrat letno. Stroški poštnih storitev se določijo glede na poslana vabila, stroški plač pa glede na izvedbene ure.

5. Izdajanje računov Stroške pisarniškega materiala se ugotavlja s pomočjo količinskih podatkov. Stroški poštnih storitev se določijo glede na količino poslanih računov. Stroški plač se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenega, ki izdaja račune.

6. Izvajanje izpitov Aktivnost obsega dela v zvezi s pripravo načrtov izpitnih rokov, pripravo seznama prijavljenih študentov, organizacijo izpitov, spremljanje in evidentiranje izpitov. Stroški dela, skupaj s prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenih v tej dejavnosti.

7. Reševanje prošenj Aktivnost obsega delo v zvezi s sprejemom, proučitvijo in pripravo predloga za rešitev prošnje študenta. Stroški plač se ocenijo glede na število izvedbenih ur.

8. Obračuni pedagoškega dela Stroški pisarniškega materiala se ugotavljajo s pomočjo količinskih podatkov. Aktivnost obsega pripravo dokumentov za izvršitev plačila

opravljenega dela. Stroški plač se ocenijo glede na število izvedbenih ur zaposlenega, ki opravlja obračune.

9. Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete Stroške pisarniškega materiala se oceni glede na porabo pisarniškega materiala vodje. Stroški, ki jih povzroča ta aktivnost, se ocenijo glede na število izvedbenih ur vodje.

Vse aktivnosti, ki imajo sedaj določene stroške, razporedimo v tabelo.

Tabela 3: Stroški skupin aktivnosti

Skupine združenih aktivnosti - izredni dodiplomski študij		Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	Število na novo vpisanih	1.457.595,09
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	število vpisanih študentov	6.098.923,85
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	število pedagoških ur	3.706.561,73
4	Priprava in podelitev diplom	število diplom	460.077,58
5	Izdajanje računov	število računov	3.393.293,15
6	Izvajanje izpitov	število izpitov	1.594.908,08
7	Reševanje prošenj	število prošenj	1.196.181,06
8	Obračuni pedagoškega dela	število pripravljenih obračunov AH/PGD	2.270.819,94
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	število ur priprave poročil	4.385.997,22
Skupaj			*24.564.357,70*

4.9.1.4. Izračun količnikov za razporejanje stroškov

Na podlagi podatkov tabele 3 v točki 4.5.1.3. izračunamo količnike za razporejanje stroškov na osnovi aktivnosti. Te količnike uporabimo za razporejanje splošnih spremenljivih stroškov dejavnosti.

Tabela 4: Izračun količnikov za razporejanje stroškov

Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti	Količina merila	Količnik za razporejanje
Število na novo vpisanih	1.457.595,09	**880**	1656,36
Število vpisanih študentov	6.098.923,85	**2551**	2390,80
Število pedagoških ur	3.706.561,73	**7036**	526,80
Število diplom	460.077,58	**295**	1559,59
Število računov	3.393.293,15	**5187**	654,19
Število izpitov	1.594.908,08	**25084**	63,58
Število prošenj	1.196.181,06	**2660**	449,69
Število pripravljenih obračunov AH/PGD	2.270.819,94	**4480**	506,88
Število ur priprave poročil	4.385.997,22	**840**	5221,43

4.9.1.5. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

Zadnji korak je razporejanje stroškov na stroškovne nosilce.

Tabela 5: Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

Dejavnost izrednega dodiplomskega študija		Količnik za razporejanje	Količina merila in razporejeni posredni stroški po stroškovnih nosilcih			
			Izredni študij - Ljubljana		Izredni študij - drugi kraji	
Skupine združenih aktivnosti			Merilo	Stroški	Merilo	Stroški
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	1656,36	227	375.993,28	653	1.081.601,81
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	2390,80	1738	4.155,205,66	813	1.943.718,19
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	526,80	2975	1.567.228,70	4061	2.139.333,03
4	Priprava in podelitev diplom	1559,59	233	363.383,31	62	96.694,27
5	Izdajanje računov	654,19	2814	1.840.895,88	2373	1.552.397,27
6	Izvajanje izpitov	63,58	21064	1.339.305,68	4020	255.602,40
7	Reševanje prošenj	449,69	1444	649.355,43	1216	546.825,63
8	Obračuni pedagoškega dela	506,88	2154	1.091.818,34	2326	1.179.001,60
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	5221,43	420	2.192.998,61	420	2.192.998,61
Skupaj splošni spremenljivi stroški				*13.576.184,90*		*10.988.172,24*

Pravilnost razporejanja stroškov je odvisna od stopnje povezanosti osnov, ki smo jih uporabili pri razporejanju.

Z uporabo koncepta SAPP smo razporedili stroške, ki bremenijo dejavnost izrednega dodiplomskega študija.

Ker je končni cilj dela razporediti vse stroške, moramo sedaj na stroškovne nosilce razporediti še stroške osnovne splošne dejavnosti, to so splošni stroški splošnih služb in splošni stalni stroški zavoda. Za razporejanje stroškov poslovanja zavoda oziroma stroškov na ravni zavoda, ki niso povezani z aktivnostmi, uporabimo metodo kalkulacije z dodatki. Z uporabo koeficienta dodatka splošnih stroškov, ki ga pomnožimo s podatki o izbrani neposredni velikosti pri poslovnih učinkih določene vrste, dobimo znesek splošnih stroškov, ki bremenijo posamezen stroškovni nosilec.

$$K = \frac{\text{Splošni stalni stroški zavoda oziroma stroški splošnih služb zavoda za proučevano dejavnost}}{\text{Neposredni stroški dejavnosti}}$$

Iz tabele 6 je razvidno razporejanje splošnih stroškov zavoda na ravni dejavnosti, in sicer na podlagi ključa z osnovo neposrednih stroškov dejavnosti.

Tabela 6: Stroški, razporejeni na podlagi ključa z osnovo neposrednih stroškov dejavnosti

Dejavnost izrednega dodiplomskega študija	Izredni študij - Ljubljana	Izredni študij - drugi kraji	Skupaj	Vrsta stroška	Ključ
Splošni stalni stroški	2.052.742,25	1.051.617,33	3.104.359,58	Amortizacija	NW opreme
	92.373,92	146.276,96	238.650,88	Material za čiščenje	0,0009
	480.974,56	761.638,12	1.242.612,68	Stroški varnostne službe	0,0047
	62.718,76	99.317,10	162.035,86	Zavarovalne premije za opremo	0,0006
	52.993,90	83.917,48	136.911,38	Zavarovalne premije za objekt	0,0005
	127.818,27	202.404,19	330.220,46	Prispevek za stavbno zemljišče	0,0012
	66.959,24	106.032,02	172.9914,26	Davek na promet nepremičnin	0,0006
Skupaj splošni stalni stroški	*2.936.580,89*	*2.451.203,21*	*5.387.784,10*		
Splošni stroški splošnih služb	1.912.456,77	3.028.343,54	4.940.891,31	Splošni stroški merilo - število zaposlenih	0,0185
	2.920.225,91	4.624.268,21	7.544.494,12	Splošni stroški merilo - število knjiženj	0,0283
	2.009.773,09	3.182.537,95	5.192.311,04	Splošni stroški merilo - število m^2 vzdrževane površine	0,0195
	764.602,74	1.210.772,14	1.975.374,88	Splošni stroški merilo - število računalnikov	0,0074
	3.459.327,66	5.477.952,54	8.937.280,20	Splošni stroški merilo - število študentov	0,0335
Skupaj splošni stroški splošnih služb	*11.066.386,17*	*17.523.965,38*	*28.590.351,55*		
Skupaj stroški, razporejeni na podlagi neposrednih stroškov	*14.002.967,07*	*19.975.168,58*	*33.978.135,65*		

Tabela 7: Končni obračun stroškov dejavnosti po stroškovnih nosilcih

Dejavnost izrednega dodiplomskega študija	Izredni študij - Ljubljana	Izredni študij - drugi kraji	Skupaj
Neposredni stroški	103.160.726,01	163.358.205,92	266.518.931,93
Splošni spremenljivi stroški	13.710.688,16	10.853.669,54	24.564.357,70
Splošni stalni stroški	*2.936.580,89*	*2.451.203,21*	*5.387.784,10*
Splošni stroški splošnih služb	*11.066.376,17*	*17.523.965,38*	*28.590.351,55*
Celotni stroški	**130.874.381,24**	**194.187.044,04**	**325.061.425,28**
Število študentov	1738	813	
Celotni stroški / število študentov	*75.301,72*	*238.852,45*	
Število diplomantov	233	62	
Celotni stroški / število diplom	*561.692,62*	*3.132.049,10*	

V tabeli 7 so prikazani končni rezultati razporejanja stroškov na osnovi aktivnosti poslovnega procesa. Poleg tega so prikazani razporejeni splošni stroški splošnih služb in splošni stalni stroški, ki so razporejeni na stroškovne nosilce s pomočjo ključa. Osnova za razporejanje splošnih stalnih stroškov in splošnih stroškov splošnih služb so neposredni stroški dejavnosti.

V tabeli smo izračunali koliko celotnih stroškov pripada na študenta oziroma diplomanta. Zanimivi so dobljeni rezultati. Po logiki bi nas moral diplomant stati recimo osemkrat več kot študent, če predpostavimo osem let študija. Dejansko pa nas stane diplomant za 7 % manj. Do takšnega rezultata pridemo zato, ker v prvi letnik nismo vpisali študentov na izredni študij, ki se izvaja v Ljubljani, ker se postopoma uvaja izvajanje izrednega študija v drugih krajih. Na izrednem študiju, ki se izvaja v drugih krajih so stroški na študenta v primerjavi s študentom izrednega študija, ki se izvaja v Ljubljani občutno višji. Stroški, ki

odpadejo na diplomanta izrednega študija – drugi kraji so izjemno visoki, ker je zelo malo študentov, ki so že končali študij, stroški pa so v nekem obdobju nastali.

4.9.2. Dejavnost podiplomskega študija

4.9.2.1. Zbiranje stroškov na ravni dejavnosti in ravni stroškovnih mest podiplomskega študija

Pri zbiranju stroškov obravnavane dejavnosti izhajamo iz podatkov glavne knjige, ki spremlja podatke o stroških dejavnosti po stroškovnih mestih za posamezne študijske programe in vrstah stroškov ter virov financiranja. Ta dejavnost je delno financirana s proračunskimi sredstvi, in sicer za magistrski in doktorski študij. Specialistični študij pa je v celoti financiran z neproračunskimi sredstvi, to je s šolninami in prispevki fizičnih in pravnih oseb.

Iz priloge 3, tabele 1, je razvidno, koliko znašajo splošni stroški dejavnosti in koliko neposredni stroški dejavnosti. Neposredni stroški se ločijo po stroškovnih mestih za posamezen študijski program glede na smer študija. Zaradi preglednosti smo stroškovna mesta posameznega programa združili, tako v nadaljevanju prikazujemo stroške po stroškovnih mestih za magistrski, specialistični in doktorski študij. Poleg teh pa vodimo posebna stroškovna mesta za redni magistrski študij in ICPE.

Konzorcijski magistrski študij je razdeljen na dva dela oziroma na dve stroškovni mesti, tako znotraj podiplomske dejavnosti vodimo stroške in prihodke, ki nastajajo zaradi izvajanja izobraževanja, znotraj dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja pa ločeno stroškovno mesto konzorcijskega magistrskega študija, kjer nastajajo stroški in prihodki s strani organizacije omenjenega študijskega programa. Ker ta študij v celoti organizirajo in izvajajo znotraj dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja, smo stroške kot prihodke pripisali tej dejavnosti, kajti le tako bomo videli, koliko dejansko znašajo stroški na študenta konzorcijskega magistrskega študija.

Neposredni stroški dejavnosti za podiplomski študij so tako razvidni v prilogi 3, tabela 1, znašajo 215.216.603,52 SIT, njihova nadaljnja obravnava ni potrebna. Iz priloge 3, tabele 1, je razvidno, koliko znašajo posredni stroški dejavnosti, ki se nanašajo na specialistični, magistrski in doktorski študij. Posredni stroški te dejavnosti pa se ne nanašajo na redni magistrski študij in konzorcijski magistrski študij, ker sta to dve stroškovni mesti, ki se izvajata ločeno znotraj podiplomske dejavnosti. Tako so vsi stroški, ki nastajajo v zvezi s tema dvema stroškovnima mestoma, neposredno pripisani tema stroškovnima mestoma. Na stroškovno mesto - ICPE posrednih stroškov nismo prenašali, ker se ta študij ne izvaja in ne organizira v okviru podiplomske dejavnosti javnega zavoda, ampak študentje samo končajo študij z zagovorom diplome, kajti celotno izobraževanje in organizacija študija se izvajata na mednarodnem centru.

4.9.2.2. Identifikacija aktivnosti dejavnosti podiplomskega študija in določanje meril

Glede na spisek vseh aktivnosti podiplomskega študija smo aktivnosti združili v skupine aktivnosti na podlagi istega merila. V tej fazi smo določili tudi količino merila za aktivnosti obravnavane dejavnosti.

Tabela 8: Združene aktivnosti dejavnosti podiplomskega študija in določanje meril aktivnostim

Dejavnost podiplomskega študija						
Skupine združenih aktivnosti		Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	**Količina merila**	Količina merila po aktivnostih		
				Magistrski študij	Specialistični študij	Doktorski študij
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	Število na novo vpisanih	**558**	442	116	0
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	število vpisanih študentov	**866**	750	116	0
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	število pedagoških ur	**3248**	2725	523	0
4	Priprava in podelitev diplom	število diplom	**305**	245	50	10
5	Izdajanje računov	število računov	**2346**	1944	368	34
6	Izvajanje izpitov	število izpitov	**4957**	4075	882	0
7	Reševanje prošenj	število prošenj	**690**	515	99	76
8	Obračuni pedagoškega dela	število pripravljenih obračunov AH/PGD	**622**	519	103	0
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	število ur priprave poročil	**845**	732	113	0

4.9.2.3. Ugotavljanje stroškov po aktivnostih

Glede na vse aktivnosti podiplomskega študija, ki smo jih združili po istem merilu, ugotavljamo stroške. Kot je bilo že v samem delu omenjeno, lahko uporabljamo različne pristope za ugotavljanje stroškov po aktivnostih. Aktivnosti in stroške, ki pripadajo tem aktivnostim, razporedimo v tabelo, glej prilogo 3, tabeli 2 in 3. Ker se dejavnost podiplomskega študija financira iz dveh virov, in sicer iz proračunskih sredstev - vir 1 in neproračunskih sredstev - vir 2, kot so prispevki in šolnine fizičnih in pravnih oseb, bomo morali splošne stroške dejavnosti, ki se vodijo ločeno glede na vir financiranja, tudi ločeno prikazati razporejanje splošnih stroškov.

V prilogi 3, tabeli 2, je razvidno, da se na splošnem stroškovnem mestu 3301, vir 1, vodijo samo stroški plač zaposlenih v obravnavani dejavnosti. Glede na to, da iste osebe opravljajo delo celotne dejavnosti, ne glede na program študija, moramo te splošne stroške razporediti tako na program specialističnega študija kot na magistrski in doktorski študij. Težava, ki se takoj pokaže, pa je, da program specialističnega študija ni sofinanciran, zato ne smemo prikazovati stroškov kot vir proračunskih sredstev. Po drugi strani pa bi bilo prav, da se plače razporedijo na vsa stroškovna mesta in vse vire. Kajti v nasprotnem primeru bi preveč obremenili magistrski in doktorski program, specialistični program pa bi ostal neobremenjen s plačami zaposlenih.

V nadaljevanju bomo prikazali oba primera, kajti le tako bomo videli, kakšna je razlika pri razporejanju stroškov glede na vir financiranja.

1. Priprava razpisa za nov vpis študentov Aktivnost združuje delne aktivnosti, kot so priprava razpisne dokumentacije in gradiva za obveščanje novih študentov in izvedbo informativnega dne. Obsegajo dela, ki se izvajajo pred vpisom novih študentov. Stroški, ki v zvezi s tem nastajajo, so stroški materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniški material, poštne storitve, stroški telefona, plače in z njimi povezane zavarovalne premije. Stroške materiala za tekoče vzdrževanje in pisarniškega materiala se oceni s pomočjo količinskih podatkov, stroške poštnih storitev se oceni glede na obseg poštnih pošiljk v predvpisnem obdobju, stroške telefona oceni vodja glede na obseg in trajanje te aktivnosti. Stroški oglasov in razpisov se v celoti pripišejo tej aktivnosti. Stroški fotokopiranja in tiskanja brošur se ocenijo glede na obseg količinskih podatkov. Stroški študentskega servisa so ocenjeni glede na izvedbene ure dela študentov te aktivnosti. Stroški dela, skupaj s

prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenih v tej dejavnosti.

2. Vpisovanje in spremljanje študentov Združene aktivnosti obsegajo aktivnosti v zvezi z urejanjem statusnih zadev študentov. Obsegajo dela, ki se izvajajo ob prijavljanju in vpisovanju novih študentov v prvi letnik in ostalih študentov v višje letnike, ob sprotnem obveščanju študentov o poteku študija, ob izdajanju raznih potrdil in svetovanju študentom. Stroški, ki nastajajo v zvezi s tem, so isti kot pri aktivnosti priprava razpisa za nov vpis študentov, razen stroškov oglasov in razpisov. Tu pa nastajajo še stroški telefona, ki se ocenijo glede na obseg in trajanje te aktivnosti.
Spremljanje študijskih zadev obsega sprotno delo s študenti, ki urejajo študijske ali statusne zadeve in sprotno informiranje študentov o študiju.

3. Izvajanje izobraževalnega procesa Združene aktivnosti obsegajo več aktivnosti, in sicer v zvezi z pripravo, organizacijo, izvedbo in spremljanjem izobraževalnega procesa. Pri pripravi in usklajevanju urnikov. Tu nastajajo stroški materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala, fotokopiranja in poštnih storitev, ki so ocenjeni glede na obseg količinskih podatkov. Stroški avtorskih pogodb, pogodb o delu in potni stroški so v celoti pripisani tej aktivnosti, ker so nastali zaradi priprave in organizacije izobraževalnega procesa. Stroške najemnin Doma podiplomcev se v celoti pripiše tej aktivnosti, kajti te stroške so povzročili tuji profesorji, ker so bili nastanjeni v domu. Naši profesorji so jih gostili na predavanjih, da povedo tako praktične kot teoretične izkušnje iz tujine. Stroški telefona so ocenjeni glede na obseg in trajanje te aktivnosti. Stroški študentskega servisa so ocenjeni glede na izvedbene ure dela študentov te aktivnosti. Stroški vzdrževanja računalniških programov so ocenjeni v enakem odstotku glede na aktivnosti, ki te stroške povzročajo. Stroški dela, skupaj s prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenih v tej dejavnosti.

4. Priprava in podelitev diplom Aktivnost obsega dela v zvezi preverjanjem izpolnjevanja pogojev, pomoč študentom pri oblikovanju in tehnični izvedbi diplome, organizaciji in izvedbi zagovora ter pripravo in izvedbo podelitve diplome, ki se izvaja dvakrat letno. Stroški poštnih storitev se določijo glede na poslana vabila. Stroški materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala in fotokopiranja so ocenjeni s pomočjo količinskih podatkov. Stroški reprezentance in stroški drugih neproizvodnih storitev (snemanje podelitve diplom) se v celoti pripišejo tej aktivnosti. Stroški dela, skupaj s prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenih v tej dejavnosti.

5. Izdajanje računov Stroške materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala se ugotavlja s pomočjo količinskih podatkov. Stroški poštnih storitev se določijo glede na količino poslanih računov. Stroški fotokopiranja se ocenijo glede na količinske podatke o izdanih računih. Stroške vzdrževanja računalniških programov se oceni z določenim enakim odstotkom kot ostale aktivnosti, ki te stroške povzročajo. Stroški plač, skupaj z zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenega, ki izdaja račune.

6. Izvajanje izpitov Aktivnost obsega dela v zvezi s pripravo načrtov izpitnih rokov, pripravo seznama prijavljenih študentov, organizacijo izpitov, spremljanjem in evidentiranjem izpitov. Stroške materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala se ugotavlja s pomočjo količinskih podatkov. Stroške vzdrževanja računalniških programov se oceni z določenim enakim odstotkom kot ostale aktivnosti, ki te stroške povzročajo. Stroške telefona se oceni glede na obseg in trajanje te aktivnosti. Stroški dela, skupaj s prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenih v tej dejavnosti.

7. Reševanje prošenj Aktivnost obsega delo v zvezi s sprejemom, proučitvijo in pripravo predloga za rešitev prošnje študenta. Stroški materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala in stroške poštnih storitev se ugotavlja s pomočjo količinskih podatkov, prejetih oziroma rešenih prošenj. Stroški dela, skupaj s prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure zaposlenih v tej dejavnosti.

8. Obračuni pedagoškega dela Aktivnost obsega pripravo dokumentov za izvršitev plačila opravljenega dela. Stroške materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala, fotokopiranja se ugotavlja s pomočjo količinskih podatkov, števila obračunov in izdanih računov za izplačilo opravljenega dela. Stroške vzdrževanja računalniških programov se oceni z določenim enakim odstotkom kot ostale aktivnosti, ki te stroške povzročajo. Stroški plač se ocenijo glede na število izvedbenih ur zaposlenega, ki opravlja obračune.

9. Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete Stroške materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala se oceni glede na porabo pisarniškega materiala vodje. Stroški strokovne literature se v celoti pripišejo tej aktivnosti. Stroški, ki jih povzroča ta aktivnost, se ocenijo glede na število izvedbenih ur vodje. Stroški dela, skupaj s prispevki in davki ter zavarovalnimi premijami, se ocenijo glede na izvedbene ure.

Vse aktivnosti, ki imajo sedaj določene stroške, razporedimo v tabelo. Ločeno bomo prikazali tabele za stroške aktivnosti, ki so financirane iz proračunskih sredstev - vir 1 in stroške aktivnosti, ki so financirane iz neproračunskih sredstev – vir 2 (iz prispevkov in šolnin fizičnih in pravnih oseb).

Tabela 9: Stroški skupin aktivnosti, ki so financirane iz proračunskih sredstev za vse študijske programe

Skupine združenih aktivnosti - VIR 1		Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	Število na novo vpisanih	1.421.330,51
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	število vpisanih študentov	2.210.958,58
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	število pedagoških ur	1.579.256,13
4	Priprava in podelitev diplom	število diplom	1.737.181,74
5	Izdajanje računov	število računov	1.105.479,29
6	Izvajanje izpitov	število izpitov	789.628,06
7	Reševanje prošenj	število prošenj	1.263.404,90
8	Obračuni pedagoškega dela	število pripravljenih obračunov AH/PGD	789.628,06
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	število ur priprave poročil	1.737.181,74
Skupaj			*12.634.049,00*

Tabela 10: Stroški skupin aktivnosti, ki so financirane iz neproračunskih sredstev za vse študijske programe

Skupine združenih aktivnosti - VIR 2		Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	število na novo vpisanih	2.550.239,38
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	število vpisanih študentov	4.267.752,74
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	število pedagoških ur	5.262.807,58
4	Priprava in podelitev diplom	število diplom	4.522.194,43
5	Izdajanje računov	število računov	2.009.901,58
6	Izvajanje izpitov	število izpitov	1.019.330,58
7	Reševanje prošenj	število prošenj	1.133.924,70
8	Obračuni pedagoškega dela	število pripravljenih obračunov AH/PGD	1.377.375,39
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	število ur priprave poročil	1.744.785,00
Skupaj			*23.888.311,38*

4.9.2.4. Izračun količnikov za razporejanje stroškov

Na podlagi podatkov tabel 9 in 10 v točki 4.5.2.3. izračunamo količnike za razporejanje stroškov na aktivnosti, in sicer ločeno po virih financiranja, glej tabele 11 do 13. Poleg tega pa bomo prikazali, koliko znašajo količniki za razporejanje splošnih stroškov, financiranih iz proračunskih sredstev, v primeru, če je količnik izračunan na podlagi vseh programov dejavnosti, ob neupoštevanju, da specialistični program ni sofinanciran, glej tabelo 11 in v primeru, da izračunamo količnike samo za magistrski in doktorski program, ki je dejansko tudi sofinanciran, glej tabelo 12.

Tabela 11: Izračun količnikov za razporejanje stroškov, financiranih iz proračunskih sredstev (vir 1), za vse študijske programe

Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti	Količina merila	Količnik za razporejanje
Število na novo vpisanih	1.421.330,51	**558**	2547,19
Število vpisanih študentov	2.210.958,58	**866**	2553,07
Število pedagoških ur	1.579.256,13	**3248**	486,22
Število diplom	1.737.181,74	**305**	5695,68
Število računov	1.105.479,29	**2346**	471,22
Število izpitov	789.628,06	**4957**	159,30
Število prošenj	1.263.404,90	**690**	1831,02
Število pripravljenih obračunov AH/PGD	789.628,06	**622**	1269,50
Število ur priprave poročil	1.737.181,74	**845**	2056,32

Tabela 12: Izračun količnikov za razporejanje stroškov, financiranih iz proračunskih sredstev (vir 1), samo za magistrski in doktorski program

Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti	Količina merila	Količnik za razporejanje
Število na novo vpisanih	1.421.330,51	**442**	3215,68
Število vpisanih študentov	2.210.958,58	**750**	2947,94
Število pedagoških ur	1.579.256,13	**2725**	579,54
Število diplom	1.737.181,74	**255**	6812,48
Število računov	1.105.479,29	**1978**	558,89
Število izpitov	789.628,06	**4075**	193,77
Število prošenj	1.263.404,90	**591**	2137,74
Število pripravljenih obračunov AH/PGD	789.628,06	**519**	1521,44
Število ur priprave poročil	1.737.181,74	**684**	2540,48

Ločeno smo izračunali količnike za razporejanje posrednih stroškov glede na to, kako posredne stroške, ki so financirani iz proračuna (vir 1), prenašamo na vse stroškovne nosilce, ne glede na to, da specialistični program ni sofinanciran s strani države, glej tabelo 11. Posebej smo izračunali količnike za razporejanje posrednih stroškov samo za stroškovna nosilca magistrski in doktorski program, kajti ta dva sta tudi dejansko sofinancirana s strani države.

V tabeli 13 pa prikazujem izračun količnikov za razporejanje posrednih stroškov na vse stroškovne nosilce, ki so financirani iz neproračunskih sredstev, to je iz prispevkov in šolnin fizičnih in pravnih oseb (vir 2).

Tabela 13: Izračun količnikov za razporejanje stroškov, financiranih iz neproračunskih sredstev (vir 2), za vse študijske programe

Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti	Količina merila	Količnik za razporejanje
Število na novo vpisanih	2.550.239,38	**558**	4.570,32
Število vpisanih študentov	4.267.752,74	**866**	4.928,12
Število pedagoških ur	5.262.807,58	**3248**	1.620,32
Število diplom	4.522.194,43	**305**	14.826,87
Število računov	2.009.901,58	**2346**	856,74
Število izpitov	1.019.330,58	**4957**	205,63
Število prošenj	1.133.924,70	**690**	1.643,37
Število pripravljenih obračunov AH/PGD	1.377.375,39	**622**	2.214,43
Število ur priprave poročil	1.744.785,00	**845**	2.065,32

4.9.2.5. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

Zadnji korak je razporejanje stroškov na stroškovne nosilce. Znova jih bomo ločeno prikazali glede na vir financiranja.

Tabela 14: Razporejanje stroškov na vse stroškovne nosilce, financirane iz proračunskih sredstev (vir 1)

Dejavnost podiplomskega študija		Količnik za razporejanje	Količina merila in razporejeni posredni stroški po stroškovnih nosilcih					
			Magistrski študij		Specialistični študij		Doktorski študij	
Skupine združenih aktivnosti - VIR 1			Merilo	Stroški	Merilo	Stroški	Merilo	Stroški
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	2.547,19	442	1.125.856,79	116	295.473,73		0,00
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	2.553,07	750	1.914.802,46	116	296.156,11		0,00
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	486,22	2725	1.324.960,88	523	253.883,98		0,00
4	Priprava in podelitev diplom	5.695,68	245	1.395.441,07	50	284.783,89	10	56.956,78
5	Izdajanje računov	471,22	1944	916.049,33	368	173.408,52	34	16.021,44
6	Izvajanje izpitov	159,30	4075	649.129,38	882	140.498,68		0,00
7	Reševanje prošenj	1.831,02	515	942.976,12	99	181.271,14	76	139.157,64
8	Obračuni pedagoškega dela	1.269,50	519	658.869,72	103	130.758,34		0,00
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	2.056,32	732	1.505.228,49	113	232.364,51		0,00
Skupaj splošni spremenljivi stroški				*10.433.314,24*		*1.988.598,90*		*212.135,86*

Tabela 15: Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, financirane iz proračunskih sredstev, samo za magistrski in doktorski program (vir 1)

Dejavnost podiplomskega študija		Količnik za razporejanje	Količina merila in razporejeni stroški po stroškovnih nosilcih			
			Magistrski študij		Doktorski študij	
Skupine združenih aktivnosti - VIR 1			Merilo	Stroški	Merilo	Stroški
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	3.215,68	442	1.421.330,51		0,00
2	vpisovanje in spremljanje študentov	2.947,94	750	2.210.958,58		0,00
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	579,54	2725	1.579.256,12		0,00
4	Priprava in podelitev diplom	6.812,48	245	1.669.056,96	10	68.124,77
5	Izdajanje računov	558,89	1944	1.086.477,12	34	19.002,17
6	izvajanje izpitov	193,77	4075	789.628,06		0,00
7	reševanje prošenj	2.137,74	515	1.100.936,59	76	162.468,31
8	obračuni pedagoškega dela	1.521,44	519	789.628,06		0,00
9	priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	2.373,20	732	1.737.181,74		0,00
Skupaj splošni spremenljivi stroški				*12.384.453,74*		*249.595,26*

Tabela 16: Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, financirane iz neproračunskih sredstev (vir 2)

Dejavnost podiplomskega študija		Količnik za razporejanje	Količina merila in razporejeni posredni stroški po stroškovnih nosilcih					
			Magistrski študij		Specialistični študij		Doktorski študij	
Skupine združenih aktivnosti - VIR 2			Merilo	Stroški	Merilo	Stroški	Merilo	Stroški
1	Priprava razpisa za nov vpis in nov vpis	4.570,32	442	2.020.082,09	116	530.157,29		0,00
2	vpisovanje in spremljanje študentov	4.928,12	750	3.696.090,71	116	571.662,03		0,00
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	1.620,32	2725	4.415.378,90	523	847.428,68		0,00
4	Priprava in podelitev diplom	14.826,87	245	3.632.582,41	50	741.343,35	10	148.268,67
5	Izdajanje računov	856,74	1944	1.665.493,89	368	315.278,68	34	29.129,01
6	Izvajanje izpitov	205,63	4075	837.960,89	882	181.369,69		0,00
7	Reševanje prošenj	1.643,37	515	846.335,10	99	162.693,54	76	124.896,05
8	Obračuni pedagoškega dela	2.214,43	519	1.149.289,11	103	228.086,28		0,00
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	2.065,32	732	1.511.403,49	113	233.381,52		0,00
Skupaj splošni spremenljivi stroški				*19.774.616,59*		*3.811.401,06*		*302.293,73*

Iz tabele 15 je razvidno, da v primeru, da posrednih stroškov (vir 1) ne razporejamo na stroškovni nosilec program specialističnega študija, v tem primeru bomo ta program podcenili, magistrski in doktorski program pa precenili, saj smo ju dodatno obremenili s posrednimi stroški dela. Kot smo že omenili, iste osebe v tej dejavnosti opravljajo dela tako za specialistični kot za magistrski in doktorski program. Zato je prav, da s stroški dela obremenimo vse stroškovne nosilce. Ta problem se pojavlja zato, ker sedaj vodimo stroške osnovnih plač zaposlenih na viru 1, vse ostale stroške dela zaradi povečanega obsega dela, delovne uspešnosti pa vodimo na viru 2. Iz tega lahko vidimo, da v kolikor ne bi posrednih stroškov, ki so financirani iz proračunskih sredstev, razporejali tudi na specialistični študijski program, bi bil ta program obremenjen samo s tistim delom stroškov plač, ki nastajajo zaradi dodatnega obsega dela in delovne uspešnosti.

Z uporabo koncepta SAPP smo razporedili stroške, ki bremenijo dejavnost podiplomskega študija.

Ker je končni cilj dela razporediti vse stroške, moramo sedaj na stroškovne nosilce razporediti še splošne stroške splošnih služb in splošne stalne stroške zavoda. Za razporejanje stroškov poslovanja zavoda, ki niso povezani z aktivnostmi, uporabimo metodo kalkulacije z dodatki. Z uporabo koeficienta dodatka splošnih stroškov, ki ga pomnožimo s podatki o izbrani neposredni velikosti pri poslovnih učinkih določene vrste, dobimo znesek splošnih stroškov, ki bremenijo posamezen stroškovni nosilec.

Iz tabele 17 je razvidno razporejanje splošnih stalnih stroškov zavoda ter splošnih stroškov splošnih služb na ravni dejavnosti, in sicer na podlagi neposrednih stroškov dejavnosti.

Tabela 17: Stroški, razporejeni na podlagi ključa z osnovo neposrednih stroškov dejavnosti

Dejavnost podiplomskega študija	Magistrski študij		Specialistični študij		Doktorski študij		Redni magistrski študij		ICPE	Skupaj	Vrsta stroška	Ključ = spl. str. - spl. str. Redni mag. / nepos. str.- Redni mag.
	VIR1	VIR 2	VIR1	VIR2	VIR1	VIR 2	VIR 1	VIR 2	VIR 2			
Splošni stalni stroški	1.899.615,16	685.137,35		575.914,07	31.372,09	78.171,29		431.404,39		3.701.614,34	Amortizacija	0,0152
	69.314,33	24.999,71		21.014,31	1.144,72	2.852,36		29.831,36		149.156,80	Material za čiščenje	0,0006
	635.282,57	229.128,42		192.601,20	10.491,67	26.142,59		551.991,69		1.645.638,14	Stroški varnostne službe	0,0051
	72.057,21	26.205,40		22.027,78	1.199,93	2.989,93		22.476,11		147.556,36	Zavarovalne premije za opremo	0,0006
	69.995,60	25.245,43		21.220,85	1.155,98	2.880,40		60.818,59		181.316,84	Zavarovalne premije za objekt	0,0006
	168.825,39	60.890,53		51.183,48	2.788,15	6.947,35		146.690,96		437.325,87	Prispevki za stavbno zemljišče	0,0014
	50.243,99	18.121,58		15.232,68	829,78	2.067,60		21.623,91		108.119,54	Davek na promet nepremičnin	0,0004
Skupaj splošni stalni stroški	*2.965.934,25*	*1.069.7288,43*	*0,00*	*899.194,37*	*48.982,32*	*122.051,51*	*0,00*	*1.264.837,01*	*0,00*	*6.370.727,89*		
Splošni stroški splošnih služb	1.435.044,26	517.579,79		435.068,21	23.699,71	59.053,68		617.611,41		3.088.057,06	Splošni stroški merilo - število zaposlenih	0,0115
	2.960.993,24	1.067.946,34		897.696,38	48.900,72	121.848,19		586.984,59		5.684.369,46	Splošni stroški merilo - število knjiženj	0,0237
	2.654.555,80	957.423,05		804.792,50	43.839,91	109.237,94		2.306.521,24		6.876.370,44	Splošni stroški merilo - število m^2 vzdrževane površine	0,0212
	940.545,23	339.228,01		285.148,93	15.553,08	38.704,49		1.068.645,42		2.687.805,15	Splošni stroški merilo - št. računalnikov	0,0075
	2.712.955,83	978.486,28		822.497,87	44.804,38	111.641,17		0,00		4.670.385,53	Splošni stroški merilo - št. študentov	0,0217
Skupaj splošni stroški splošnih služb	*10.704.094,36*	*3.860.663,47*	*0,00*	*3.245.203,89*	*176.777,80*	*440.485,463*	*0,00*	*4.579.792,66*	*0,00*	*23.006.987,64*		
Skupaj stroški, razporejeni na podlagi neposrednih stroškov	13.670.028,61	4.930.391,90	0,00	4.144.398,26	225.760,12	562.536,98	0,00	5.844.599,67	0,00	29.377.715,53		

4.9.2.6. Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih

Tabela 18: Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih, z razporejanjem posrednih splošnih stroškov (vir 1) na vse podiplomske študijske programe

Dejavnost podiplomskega študija	Magistrski študij		Specialistični študij		Doktorski študij		Redni magistrski študij		ICPE
	VIR1	VIR 2	VIR1	VIR2	VIR1	VIR 2	VIR 1	VIR 2	VIR 2
Neposredni stroški	*125.016.047,40*	*45.089.745,22*		*37.901.624,34*	*2.064.636,30*	*5.144.550,26*	5.553.760,09	50.290.455,00	1.349.065,06
Splošni spremenljivi stroški	10.433.314,24	19.774.616,59	1.988.598,90	3.811.401,06	212.135,86	302.293,73			
Splošni stalni stroški	2.965.934,25	1.069.728,43	0,00	899.194,37	48.982,32	122.051,51	0,00	1.264.837,01	0,00
Splošni stroški splošnih služb	10.704.094,36	3.860.663,47	0,00	3.245.203,89	176.777,80	440.485,46	0,00	4.579.762,66	0,00
Celotni stroški	**149.119.390,25**	**69.794.753,71**	**1.988.598,90**	**45.857.423,66**	**2.502.532,28**	**6.009.380,97**	**5.553.760,09**	**56.135.054,67**	**1.349.065,06**
Število študentov	750	750	116	116			35	35	
Celotni stroški / število študentov	*198.825,85*	*93.059,67*	*17.143,09*	*395.322,62*			*158.678,86*	*1.603.858,70*	
Celotni stroški / število študentov	*291.885,53*		*412.465,71*				*1.762.537,56*		
Število diplomantov	245	245	50	50	10	10	19	19	
Celotni stroški / število diplom	*608.650,57*	*284.876,55*	*39.771,98*	*917.148,47*	*250.253,23*	*600.938,10*	*292.303,16*	*2.954.476,56*	
Celotni stroški / število diplom	*893.527,12*		*956.920,45*		*851.191,32*		*3.246.779,72*		

Tabela 19: Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih, z razporejanjem posrednih splošnih stroškov (vir 1) samo na magistrski in doktorski program

Dejavnost podiplomskega študija	Magistrski študij		Specialistični študij		Doktorski študij		Redni magistrski študij		ICPE
	VIR1	VIR 2	VIR1	VIR2	VIR1	VIR 2	VIR 1	VIR 2	VIR 2
Neposredni stroški	*125.016.047,40*	*45.089.745,22*		*37.901.624,34*	*2.064.636,30*	*5.144.550,26*	5.553.760,09	50.290.455,00	1.349.065,06
Splošni spremenljivi stroški	12.384.453,74	19.774.616,59	0,00	3.811.401,06	249.595,26	302.293,73			
Splošni stalni stroški	2.965.934,25	1.069.728,43	0,00	899.194,37	48.982,32	122.051,51	0,00	1.264.837,01	0,00
Splošni stroški splošnih služb	10.704.094,36	3.860.663,47	0,00	3.245.203,89	176.777,80	440.485,46	0,00	4.579.762,66	0,00
Celotni stroški	**151.070.529,75**	**69.794.753,71**	**0,00**	**45.857.423,66**	**2.539.991,68**	**6.009.380,97**	**5.553.760,09**	**56.135.054,67**	**1.349.065,06**
Število študentov	750	750	116	116			35	35	
Celotni stroški / število študentov	*201.427,37*	*93.059,67*	*0,00*	*395.322,62*			*158.678,86*	*1.603.858,70*	
Celotni stroški / število študentov	*294.487,04*		*395.322,62*				*1.762.537,56*		
Število diplomantov	245	245	50	50	10	10	19	19	
Celotni stroški / število diplom	*616.614,41*	*284.876,55*	*0,00*	*917.148,47*	*253.999,17*	*600.938,10*	*292303,166*	*2.954.476,56*	
Celotni stroški / število diplom	*901.490,95*		*917.148,47*		*854.937,26*		*3.246.779,72*		

V tabelah 18 in 19 prikazujemo rezultate razporejanja stroškov na stroškovne nosilce:
- zneske neposrednih stroškov,
- zneske razporejenih splošnih spremenljivih stroškov z uporabo koncepta SAPP,
- zneske splošnih stalnih stroškov zavoda in splošne stroške splošnih služb in
- ugotovitev stroškovne cene študenta oziroma diplomanta podiplomskega študija.

Prikazana razporeditev stroškov oziroma kalkulacija stroškovne cene je izračunana na podlagi dejanskih podatkov preteklega obračunskega obdobja, torej lahko govorimo o dejanski stroškovni ceni, ki je hkrati lastna cena dejavnosti oziroma stroškovnih nosilcev in je hkrati tudi osnova za oblikovanje prodajne cene v naslednjem obračunskem obdobju.

4.9.3. Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja

4.9.3.1. Zbiranje stroškov na ravni dejavnosti in ravni stroškovnih mest dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja

Pri zbiranju stroškov obravnavane dejavnosti izhajamo iz podatkov glavne knjige, ki spremlja podatke o stroških dejavnosti po stroškovnih mestih za posamezne izobraževalne programe in vrstah stroškov. Ta dejavnost je izključno tržna, zato nanjo vpliva trg. Ta dejavnost se mora izjemno hitro prilagajati trgu, spremljati mora dogajanja na trgu in glede potreb, ki se pokažejo, poskušajo čim prej izpeljati takšno izobraževanje, ki je za trg zanimivo, v obliki seminarjev ali svetovanja.

Iz priloge 4, tabele 1, je razvidno, koliko znašajo splošni stroški dejavnosti in koliko neposredni stroški dejavnosti. Neposredni stroški se ločijo po stroškovnih mestih za posamezen izobraževalni program, to so seminarji, zaključene skupine, svetovanja in nov študijski program, ki se imenuje konzorcijski magistrski študij. Zaradi preglednosti smo stroškovna mesta posameznega programa združili, tako v nadaljevanju prikazujemo stroške po stroškovnih mestih za seminarje, zaključene skupine, svetovanja in konzorcijski magistrski študij. Kot sem že omenila v točki 4.5.2.1., je konzorcijski magistrski študij razdeljen na dva dela oziroma na dve stroškovni mesti, tako znotraj dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja vodimo stroške in prihodke, ki nastajajo zaradi organizacije, znotraj dejavnosti za podiplomski študij pa na stroškovnem mestu konzorcijski magistrski študij, kjer nastajajo stroški in prihodki zaradi izvedbe izobraževanja študijskega programa. Ker ta študij v celoti organizirajo in izvajajo znotraj dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja, sem tako stroške kot prihodke pripisala tej dejavnosti, kajti le tako bomo videli, koliko dejansko znašajo stroški na študenta konzorcijskega magistrskega študija.

Neposredni stroški dejavnosti so razvidni iz priloge 4, tabele 1, in znašajo 77.041.117,48 SIT. Nadaljnja obravnava neposrednih stroškov ni potrebna, ker vemo, kateri stroškovni nosilec je stroške povzročil, jih lahko brez težav pripišemo posameznemu stroškovnemu nosilcu. Iz priloge 4, tabele 1, je razvidno, koliko znašajo splošni stroški dejavnosti, ki so skupni večim stroškovnim nosilcem, tako se v našem primeru nanašajo na stroškovne nosilce seminarji, zaključene skupine, svetovanja in konzorcijski magistrski študij.

4.9.3.2. Identifikacija aktivnosti dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja in določanje meril

Pri identifikaciji aktivnosti je pred očmi potrebno imeti dejstvo, da v končni fazi razporejanja stroškov pridemo do razporeditve stroškov na stroškovne nosilce. Ker razporejamo stroške znotraj dejavnosti, so stroškovni nosilci odprti seminarji, zaključene skupine, svetovanja in konzorcijski magistrski študij.

Najprej smo na podlagi sistematizacije dela in razgovora z zaposlenimi na dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja napisali seznam vseh aktivnosti, nato pa smo jih logično povezali v skupino aktivnosti (glej tabelo 20), ki so logično povezane z aktivnostmi in imajo skupno merilo. Tem aktivnostim smo določili tudi količino merila.

Tabela 20: Združene aktivnosti dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja ter določanje meril aktivnostim

Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja							
Skupine združenih aktivnosti		Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Količina merila	Količina merila po aktivnostih			
				Odprti seminarji	**Zaključene skupine**	**Svetovanje**	**Konzorcijski magistrski študij**
10	Analiza izobraževalnih potreb	število ur analiziranja potreb	1.901	708	400	303	490
11	Priprava in organizacija izobraževalne oblike	število izobraževanj	90	48	33	9	0
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	število ur pedagoškega dela	1774	788	439	512	35
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	število vpisanih študentov	26	0	0	0	26
6	Izvajanje izpitov	število izpitov	52	0	0	0	52
5	Izdajanje računov	število računov	750	666	55	17	12
8	Obračuni pedagoškega dela	število pripravljenih obračunov AH/PGD	246	137	52	47	10
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	število ur priprave poročil	760	310	190	60	200

4.9.3.3. Ugotavljanje stroškov po aktivnostih

Splošne stroške dejavnosti, ki jih je potrebno razporediti na posamezne aktivnosti, ugotovimo s pomočjo členitve posameznih stroškov iz podatkov stroškovnega računovodstva in podatkov o opravljenem delu v dejavnosti izpopolnjevanja in svetovanja.

Za vse skupine aktivnosti obravnavane dejavnosti, ki smo jih združili po istem merilu, ugotavljamo stroške. Načini ugotavljanja stroškov so, da stroške pripišemo aktivnosti v celoti ali pa glede na količinske ali druge merske podatke o aktivnosti stroške pripišemo aktivnosti glede na oceno deležev, pri čemer smo se pogovorili z izvajalci aktivnosti ali pa stroške pripišemo aktivnosti s presojanjem na nek drug strošek, pri čemer smo uporabili kot pripomoček en strošek, s katerim je povezan drug strošek. Primer: Stroški prehrane so povezani s stroški plač.

Z uporabo teh pristopov k ugotavljanju stroškov aktivnosti se moramo zavedati tudi nevarnosti določenih napak, ki jih skrivata predvsem ocenjevanje in presojanje. Kako podrobno in obsežno se lotimo dela, ki ga obravnavamo v tej fazi razporejanja stroškov, je odvisno predvsem od tega, kako natančne informacije želimo dobiti. Bolj ko se približamo dejanski povezani med stroški in aktivnostmi, bolj natančne bodo informacije in toliko več bo analitičnih podatkov o stroških in njihovem obnašanju.

Stroške, ki se jim ne more na osnovi aktivnosti določiti meril aktivnosti, bomo obravnavali kot splošne stalne stroške in za njihovo razporejanje uporabili drugo metodo razporejanja stroškov, in sicer kalkulacijo na podlagi neposrednih stroškov.

Razporejanje stroškov in vrst stroškov po skupinah aktivnosti je prikazano v prilogi 4, tabeli 2 in poteka po naslednjem postopku.

10. Analiza izobraževalnih potreb Združena aktivnost analiza izobraževalnih potreb obsega več delnih aktivnosti, in sicer razgovore s posameznimi podjetji glede potreb,

razgovore s predavatelji, prebiranje poslovne literature, pregledovanje izpolnjenih anketnih vprašalnikov ter predstavljanje konzorcijskega študija po podjetjih. Aktivnosti obsegajo dela in postopke, ki povzročajo določene stroške. Stroški pisarniškega materiala in stroški literature so ocenjeni na podlagi razgovora z zaposlenimi. Stroški telefona so ocenjeni glede na obseg in trajanje te aktivnosti. Stroški oglasov in razpisov so v celoti pripisani tej aktivnosti. Stroški plač skupaj s prispevki, davki in zavarovalnimi premijami zaposlenih so ocenjeni glede na izvedbene ure te aktivnosti. Stroški telefona so ocenjeni glede na obseg trajanja te aktivnosti.

11. Priprava in organizacija izobraževalne oblike Združena aktivnost obsega pripravo programa za seminar, pripravo gradiva, zbiranje in evidentiranje prijav za seminar, rezervacijo prostora, izdelavo urnikov, pripravo seznama udeležencev, organizacijo in kontrolo izvajanja izobraževalnega procesa ter prilagajanje morebitnim spremembam v izvajanju. Aktivnosti zajemajo stroške materiala za tekoče vzdrževanje, stroške strokovne literature, pisarniškega materiala, ki so ocenjeni na podlagi razgovora z zaposlenimi. Stroški vzdrževanja računalniške opreme so ocenjeni z določenim odstotkom, glede na aktivnosti, ki te stroške povzročajo. Stroški najemnin, gre za najem fotokopirnega stroja, so ocenjeni z enakim odstotkom za vse aktivnosti, zaradi katerih potrebujejo fotokopirni stroj. Za stroške avtorskih honorarjev in potne stroške smo ocenili, da jih polovica pripada tej aktivnosti, polovica pa aktivnosti izvajanju izobraževalnega procesa. Stroški poštnih storitev so ocenjeni glede na količinske podatke poslanih vabil oziroma programa za seminar. Stroški telefona so ocenjeni glede na obseg in trajanje te aktivnosti. Stroški študentskega servisa so v celoti pripisani tej aktivnosti. Stroški plač, skupaj s prispevki, davki in zavarovalnimi premijami zaposlenih, so ocenjeni glede na izvedbene ure zaposlenih.

3. Izvajanje izobraževalnega procesa Združena aktivnost izvajanje izobraževalnega procesa obsega aktivnosti, kot so izvedba in spremljanje izobraževalnega procesa in s tem del, kot so sprejem in vodenje evidence o prisotnosti udeležencev, razgovori z udeleženci, izvajanje anket, evidentiranje opravljenega pedagoškega dela in druge aktivnosti. Aktivnosti zajemajo stroške pisarniškega materiala, ki so ocenjeni na podlagi razgovora z zaposlenimi. Za stroške avtorskih honorarjev in potne stroške smo ocenili, da jih polovica pripada tej, polovica pa prejšnji aktivnosti. Stroški reprezentance so v celoti pripisani tej aktivnosti. Stroški plač, skupaj s prispevki, davki in zavarovalnimi premijami zaposlenih, so ocenjeni glede na izvedbene ure zaposlenih.

2.Vpisovanje in spremljanje študentov Združena aktivnost obsega dela ob prijavljanju in vpisovanju študentov ter dela v zvezi z obveščanjem študentov o poteku študija in svetovanje študentom ter informiranje študentov o študiju. Pri tem nastajajo stroški materiala tekočega vzdrževanja in pisarniškega materiala, stroški vzdrževanja računalniške opreme, najemnine fotokopirnega stroja, poštnih storitev, telefona, fotokopiranja in stroški plač, skupaj s prispevki, davki in zavarovalnimi premijami zaposlenih.

6. Izvajanje izpitov Združena aktivnost obsega dela, kot so priprava načrtov izpitnih rokov, priprava seznama prijavljenih študentov, organizacija izpitov in spremljanje ter evidentiranje izpitov. Stroški, ki se pojavljajo v zvezi s tem, so stroški materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala, stroški vzdrževanja računalniške opreme, telefona, fotokopiranja in stroški plač, skupaj s prispevki, davki in zavarovalnimi premijami zaposlenih.

7. Izdajanje računov Pri tej aktivnosti nastajajo stroški materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala, stroški vzdrževanja računalniške opreme, najemnine, poštnih storitev, fotokopiranja in stroški plač, skupaj s prispevki, davki in zavarovalnimi premijami zaposlenih.

8. Obračuni pedagoškega dela Aktivnost obsega dela, kot so zbiranje in kontrola podatkov o opravljenem delu, priprava dokumentov za izvršitev plačila opravljenega dela. Te aktivnosti vsebujejo stroške materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala, stroške vzdrževanja računalniške opreme, najemnine, poštnih storitev, fotokopiranja in stroški plač, skupaj s prispevki, davki in zavarovalnimi premijami zaposlenih.

9. Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo Združena aktivnost obsega dela v zvezi s pisanjem poslovnih poročil in poročil za vodstvo fakultete, pripravo pravilnikov za delovanje centra. Stroški, ki nastajajo pri pripravi poročil in pravilnikov, so stroški materiala za tekoče vzdrževanje, pisarniškega materiala, stroški vzdrževanja računalniške opreme, najemnine, telefona, fotokopiranja in stroške plač skupaj s prispevki, davki in zavarovalnimi premijami zaposlenih.

Vsem aktivnostim smo tako določili stroške, te pa sedaj razporedimo v tabelo, glej tabelo 21.

Tabela 21: Stroški skupin aktivnosti

Skupine združenih aktivnosti - dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja		Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti
10	Analiza izobraževalnih potreb	število ur analiziranja potreb	7.750.150,75
11	Priprava in organizacija izobraževalne oblike	število izobraževanj	9.133.961,78
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	število ur pedagoškega dela	5.138.466,82
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	število vpisanih študentov	2.193.366,06
6	Izvajanje izpitov	število izpitov	733.876,28
5	Izdajanje računov	število računov	4.375.293,69
8	Obračuni pedagoškega dela	število pripravljenih obračunov AH/PGD	3.298.533,01
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	število ur priprave poročil	3.084.534,74
Skupaj			*35.708.183,14*

4.9.3.4. Izračun količnikov za razporejanje stroškov

Na podlagi podatkov tabele 21 iz prejšnje točke 4.5.3.3. izračunamo količnike za razporejanje stroškov na osnovi aktivnosti. Te količnike uporabimo za razporejanje splošnih spremenljivih stroškov dejavnosti.

Tabela 22: Izračun količnikov za razporejanje stroškov

Merilo aktivnosti - začasni stroškovni nosilec	Stroški aktivnosti	Količina merila	Količnik za razporejanje
Število ur analiziranja potreb	7.750.150,75	**1.901**	4.077,31
Število izobraževanj	9.133.961,78	**90**	101.488,46
Število ur pedagoškega dela	5.138.466,82	**1774**	2.896,54
Število vpisanih študentov	2.193.366,06	**26**	84.360,23
Število izpitov	733.876,28	**52**	14.113,01
Število računov	4.375.293,69	**750**	5.833,72
Število pripravljenih obračunov AH/PGD	3.298.533,01	**246**	13.408,67
Število ur priprave poročil	3.084.534,74	**760**	4.056,89

4.9.3.5. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

Zadnji korak je razporejanje stroškov na stroškovne nosilce.

Iz tabele 23 je razvidno, kako izračunane količnike za razporejanje stroškov pomnožimo s številom začasnih stroškovnih nosilcev, uporabljenih za vsak posamezen stroškovni nosilec. V tabeli 23 so prikazani rezultati uporabe koncepta SAPP, razporejanja splošnih spremenljivih stroškov na stroškovne nosilce.

Tabela 23: Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce

Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja		Količnik za razporejanje	Količina merila in razporejeni posredni stroški po stroškovnih nosilcih							
			Odprti seminarji		Zaključene skupine		Svetovanje		Konzorcijski magistrski študij	
Skupine združenih aktivnosti			Merilo	Stroški	Merilo	Stroški	Merilo	Stroški	Merilo	Stroški
10	Analiza izobraževalnih potreb	4.077,31	708	2.885.919,98	400	1.630.923,98	303	1.235.424,91	490	1.997.881,87
11	Priprava in organizacija izobraževalne oblike	101.488,46	48	4.871.446,28	33	3.349.119,32	9	913.396,18	0	0,00
3	Izvajanje izobraževalnega procesa	2.896,54	788	2.282.475,68	439	1.271.582,26	512	1.483.029,88	35	101.379,00
2	Vpisovanje in spremljanje študentov	84.360,23	0	0,00	0	0,00	0	0,00	26	2.193.366,06
6	Izvajanje izpitov	14.113,01	0	0,00	0	0,00	0	0,00	52	733.876,28
5	Izdajanje računov	5.833,72	666	3.885.260,80	55	320.854,87	17	99.173,32	12	70.004,70
8	Obračuni pedagoškega dela	13.408,67	137	1.836.987,90	52	697.250,88	47	630.207,53	10	134.086,71
9	Priprava poročil, pravilnikov za vodstvo fakultete	4.056,89	*310*	1.258.447,33	*190*	770.809,13	*60*	243.900,24	*200*	811.378,04
Skupaj splošni spremenljivi stroški				*17.020.537,97*		*8.040.540,44*		*4.605.132,06*		*6.041.972,65*

4.9.3.6. Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih

Z uporabo koncepta SAPP smo razporedili stroške, ki bremenijo dejavnost izobraževanja in izpopolnjevanja oziroma tržno dejavnost fakultete.

Ker je končni cilj dela razporediti vse stroške, moramo sedaj na stroškovne nosilce razporediti še splošne stroške splošnih služb in splošne stalne stroške zavoda. Za razporejanje stroškov poslovanja zavoda, ki niso povezani z aktivnostmi, uporabimo metodo kalkulacije z dodatki. Z uporabo koeficienta dodatka splošnih stroškov, ki ga pomnožimo s podatki o izbrani neposredni velikosti pri poslovnih učinkih določene vrste, dobimo znesek splošnih stroškov, ki bremenijo posamezen stroškovni nosilec.

Iz tabele 24 je razvidno razporejanje splošnih stalnih stroškov zavoda in splošnih stroškov splošnih služb na ravni dejavnosti, in sicer na podlagi neposrednih stroškov dejavnosti.

Tabela 24: Stroški, razporejeni na podlagi ključa z osnovo neposrednih stroškov dejavnosti

Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja	Odprti seminarji	Zaključene skupine	Svetovanje	Konzorcijski magistrski študij	Skupaj	Vrsta stroška	Ključ
Splošni stalni stroški	*454.140,48*	*410.842,38*	*153.177,23*	*83.318,55*	1.101.478,64	Amortizacija	0,01429
	49.197,97	*44507,40*	*165949,00*	*9.026,07*	119.325,44	Material za čiščenje	0,00155
	256.550,61	*232.090,88*	*86.532,06*	*47.067,87*	622.241,42	Stroški varnostne službe	0,00807
	32.267,99	*29.191,53*	*10.883,68*	*5.920,02*	78.263,23	Zavarovalne premije za opremo	0,00101
	28.266,81	*25.571,83*	*9.534,12*	*5.185,95*	68.558,72	Zavarovalne premije za objekt	0,00089
	68.177,94	*61.677,81*	*22.995,77*	*12.508,22*	165.359,73	Prispevek za stavbno zemljišče	0,00215
	35.662,21	*32.262,15*	*12.028,52*	*6.542,74*	86.492,63	Davek na promet nepremičnin	0,00112
Skupaj splošni stalni stroški	*924.264,02*	*836.143,99*	*311.745,38*	*169.569,42*	*2.241.722,80*		
Stroški splošnih služb	1.018.566,62	921.455,71	343.552,75	186.870,58	2.470.445,65	Splošni stroški merilo – število zaposlenih	0,03207
	896.668,10	811.179,09	302.437,55	164.506,56	2.174.791,29	Splošni stroški merilo – število knjiženj	0,02823
	1.072.007,86	969.801,82	361.577,96	196.675,14	2.600.062,78	Splošni stroški merilo – število m^2 vzdrževane površine	0,03375
	133.516,16	120.786,63	45.033,72	24.495,44	323.831,95	Splošni stroški merilo - število računalnikov	0,00420
Splošni stroški splošnih služb	*3.120.758,73*	*2.823.223,25*	*1.052.601,98*	*572.547,72*	*7.569.131,67*		
Izločeni splošni stroški dejavnosti	268.898,32	243.261,36	90.696,83	49.333,23	652.189,74		0,00846
Skupaj stroški, razporejeni na podlagi neposrednih stroškov	4.313.921,07	3.902.628,59	1.455.044,19	791.450,37	10.463.044,21		

Tabela 25: Končni obračun stroškov dejavnosti po stroškovnih nosilcih

Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja	Odprti seminarji	Zaključene skupine	Svetovanje	Konzorcijski magistrski študij	Skupaj
Neposredni stroški	31.764.111,18	28.735.696,95	10.713.729,95	5.827.579,40	77.041.117,48
Splošni spremenljivi stroški	17.020.537,97	8.040.540,44	4.605.132,06	6.041.972,65	35.708.183,14
Splošni stalni stroški	*924.264,02*	*836.143,99*	*311.745,38*	*169.569,42*	*2.241.722,80*
Splošni stroški splošnih služb	*3.120.758,73*	*2.823.223,25*	*1.052.601,98*	*572.547,72*	*7.569.131,67*
Izločeni splošni stroški dejavnosti	268.898,32	243.261,36	90.696,83	49.333,23	652.189,74
Celotni stroški	**53.098.570,22**	**40.678.865,98**	**16.773.906,20**	**12.661.002,42**	**123.212.344,83**
Število ur izvajanja	788	439	512	35	
Celotni stroški / število ur izvajanja	*67.383,97*	*92.662,56*	*32.761,54*	*361.742,93*	

V tabeli 25 prikazujemo rezultate razporejanja stroškov, ki bremenijo posamezen stroškovni nosilec, in sicer:
- zneske neposrednih stroškov,
- zneske razporejenih splošnih spremenljivih stroškov z uporabo koncepta SAPP in
- zneske splošnih stalnih stroškov dejavnosti, ki smo jih zaradi njihove stalnosti predhodno izločili in
- zneske splošnih stalnih stroškov zavoda in splošne stroške splošnih služb.

Prikazana razporeditev stroškov oziroma kalkulacija stroškovne cene je izračunana na podlagi dejanskih podatkov preteklega obračunskega obdobja, torej lahko govorimo o dejanski stroškovni ceni, ki je hkrati lastna cena dejavnosti oziroma stroškovnih nosilcev in je hkrati tudi osnova za oblikovanje prodajne cene v naslednjem obračunskem obdobju.

Dobljeni rezultat pri konzorcijskem magistrskem študiju (glej tabelo 25) je izjemno visok, kajti v letu 2002 se je povsem na novo začelo izvajanje omenjenega študija, kot je razvidno je bilo izvedenih le petintrideset ur, zato ta rezultat ne more predstavljati osnove za oblikovanje cene.

4.10. Razporejanje posrednih stroškov na podlagi koeficienta dodatka splošnih stroškov na ostale dejavnosti javnega zavoda

4.10.1. Osnovna splošna dejavnost splošnih služb

Znotraj osnovne splošne dejavnosti vodimo ločena stroškovna mesta:
a) Splošni stroški javnega zavoda oziroma splošni stalni stroški na stroškovnem mestu:
- splošnih stroški fakultete - 001,

b) Splošni stroški splošnih služb na stroškovnih mestih:
- vodstvo, tajništvo in kadrovska služba - 002,
- računovodsko finančna služba - 003,
- tehnično vzdrževalna služba - 004,
- služba za informatiko - 005,
- centri - 006,

c) Ostali splošni stroški:
- ostalo (npr. obštudijska dejavnost, študentski svet) - 007,
- domače konference - 008,
- stroškovna mesta, ki se pokrivajo (npr. stanovanjska dejavnost) - 009.

Stroški osnovne splošne dejavnosti javnega zavoda znašajo 593.380.109,71 SIT od celotnih stroškov javnega visokošolskega zavoda, ki znašajo 3.368.460.477,00 SIT, kar predstavlja, kar 17,62 %. Del teh stroškov je financiran s proračunskimi sredstvi, zato smo jih izločili iz nadaljnje obravnave. Ti stroški so stroški električne energije, ogrevanja, čiščenja, kumunalnih storitev in stroški dela (plač, regresa, prehrane, prevoza, jubilejne nagrade). Poleg tega sta financirana s proračunskimi sredstvi individualno raziskovalno delo in obštudijska dejavnost. Tako smo v letu 2002 prejeli proračunskih sredstev v višini 175.109.489,19 SIT, od tega za materialne stroške 154.813.421,02 SIT, za individualno raziskovalno delo 19.087.354,06 SIT in za obštudijsko dejavnost 1.208.714,11 SIT. Tako nam ostanejo stroški osnovne splošne dejavnosti javne službe, ki niso financirani s proračunskimi sredstvi in jih moramo razporediti na druge dejavnosti javnega visokošolskega zavoda. Tako bomo prenesli na ostale dejavnosti javnega visokošolskega zavoda 54 % stroškov osnovne splošne dejavnosti oziroma 10 % stroškov osnovne splošne dejavnosti od celotnih stroškov zavoda.

V prilogi 10, tabeli 1, so prikazani stroški osnove splošne dejavnosti po stroškovnih mestih, virih in po vrstah stroškov. Glede na to, da imamo na stroškovnem mestu osnovne splošne dejavnosti stroške, kot so stroški službe za informatiko, službe za tehnično vzdrževanje, ki so povezani z aktivnostmi dejavnosti javnega visokošolskega zavoda in ker nismo mogli oceniti, kolikšen del teh stroškov je povezan z aktivnostmi poslovnega procesa, smo vse te stroške razporedili po dejavnostih na podlagi ključa, kot so število računalnikov in število kvadratnih metrov vzdrževanih površin, znotraj posamezne dejavnosti pa smo te stroške razdelili na stroškovne nosilce po ključu z osnovo neposrednih stroškov.

Stroški vodstva, tajništva, kadrovske službe in računovodstva so povezani z aktivnostmi za vzdrževanje poslovnega procesa v najširšem smislu in niso povezani s posameznimi storitvami, vendar pa so z vidika nemotenega poteka poslovanja neizogibni. Te stroške

bomo razdelili na posamezne dejavnosti na podlagi ključa, kot sta število zaposlenih po dejavnostih in število knjiženj po dejavnostih.

Ker nas zanima, koliko stroškov povzroča posamezna dejavnost oziroma koliko nas stane posamezna dejavnost, smo vse stroške razporejali na vse dejavnosti, seveda odvisno od izbrane osnove ključa za razdelitev splošnih stroškov. Pri izbiri osnove ključa smo poskušali izbrati takšno osnovo, ki je kar najbolj povezana z aktivnostmi stroškovnega mesta, za katerega razporejamo splošne stroške in pa seveda v odvisnosti od drugih dejavnosti, da smo lahko stroške razporedili na vse dejavnosti javnega zavoda.

Splošni stroški osnovne splošne dejavnosti, kot smo že omenili, so vodeni posebej na stroškovnem mestu za splošne stalne stroške in ostala stroškovna mesta splošnih stroškov splošnih služb (glej prilogo 10, tabela 1).

a) Splošni stroški fakultete (001) oziroma splošni stalni stroški fakultete so razporejeni na dejavnosti, po ključu z osnovo število zaposlenih po dejavnostih ali število m^2 vzdrževanih površin dejavnosti.
b) Splošni stroški splošnih služb so razporejeni na ostale dejavnosti javnega zavoda glede na naslednja merila:
   - splošni stroški vodstva, tajništva in kadrovske službe (002) so razporejeni glede na število zaposlenih po dejavnostih,
   - stroški računovodsko finančne enote (003) so razporejeni glede na število knjiženj po dejavnostih,
   - splošni stroški tehnično vzdrževalne službe (004) so razporejeni glede na število kvadratnih metrov vzdrževane površine,
   - splošni stroški službe za informatiko (005) so razporejeni glede na število računalnikov po dejavnostih,
   - splošni stroški centrov (006) so razporejeni na dejavnosti, za katere ti centri delujejo, glede na število študentov,
   - splošni stroški na stroškovnem mestu (007) so razporejeni za:
     - stroškovno mesto Individualna raziskovalna sredstva, Vodstvo fakultete - ostale odobritve delavcem, glede na število zaposlenih,
     - stroškovna mesta Študentski svet, Obštudijska dejavnost, Ples podiplomcev in Katedre, glede na število študentov,
   - splošni stroški domačih konferenc (008) so razporejeni glede na število zaposlenih po dejavnostih.

V tabeli 26 prikazujemo stroške osnovne splošne dejavnosti splošnih služb, razporejene po dejavnostih, glede na izbrano osnovo ključa (merila) za razporejanje splošnih stroškov.

Tabela 26: Razporejeni stroški osnovne splošne dejavnosti splošnih služb na dejavnosti javnega zavoda, glede na izbrano osnovo ključa za razporejanje splošnih stroškov

Razporejeni splošni stroški po dejavnostih - glede na izbrano osnovo ključa (merilo)	Število zaposlenih	Število knjiženj	Število m^2 vzdrževane površine	Število računalnikov	Število študentov	SKUPAJ
Dejavnost rednega dodiplomskega študija	94.494.545,93	5.766.386,48	31.033.488,28	11.755.099,66	15.398.969,74	***158.448.490,08***
Dejavnost izrednega dodiplomskega študija	4.940.891,31	7.544.494,12	5.192.311,04	1.975.374,88	8.937.280,20	***28.590.351,52***
Dejavnost podiplomskega študija	2.470.445,65	5.097.384,87	4.569.849,20	1.619.159,73	4.245.556,02	***18.427.224,97***
Dejavnost podiplomskega študija - Redni magistrski študij	617.611,41	586.984,59	2.306.521,24	1.068.645,42		**4.579.762,66**
Knjižnična dejavnost	11.117.005,40	1.622.114,48	7.922.511,72	1.133.411,81		***21.795.043,42***
Znanstveno raziskovalna dejavnost	617.611,41	3.564.792,23	918.634,71	615.280,70		***5.716.319,06***
Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja	2.470.445,65	2.174.791,29	2.600.062,78	323.831,95		***7.569.131,67***
Založniška dejavnost	617.611,41	374.705,23	109.883,71	32.383,19		***1.134.583,54***
Dokumentacijska dejavnost	1.235.222,82	539.275,34	501.301,23	356.215,14		***2.632.014,53***
Mednarodna dejavnost	1.235.222,82	695.804,56	373.189,95	129.532,78		***2.433.750,11***
SKUPAJ STROŠKI	**119.816.613,80**	**27.966.733,18**	**55.527.753,87**	**19.008.935,25**	**31.643.384,44**	***253.963.420,54***

V tabeli 27 prikazujemo razporejanje splošnih stalnih stroškov javnega visokošolskega zavoda po dejavnostih, in sicer stroške materiala za čiščenje, stroške zavarovalnih premij za opremo in davka na promet nepremičnin. Te stroške smo na dejavnosti razporedili na podlagi ključa z osnovo števila zaposlenih po dejavnostih. Del stroškov zavarovalnih premij za opremo smo razdelili po dejavnostih glede na nabavno vrednost osnovnih sredstev in drobnega inventarja, tisti del teh stroškov, ki ga nismo mogli neposredno pripisati dejavnosti pa smo razporejali glede na število zaposlenih po dejavnostih.

Tabela 27: Razporejeni splošni stalni stroški javnega visokošolskega zavoda na dejavnosti, glede na število zaposlenih po dejavnostih

Razporejeni splošni stalni stroški po dejavnostih - glede na izbrano osnovo ključa	% števila zaposlenih	Material za čiščenje	Zavarovalne premije za opremo	Davek na promet nepremičnin	SKUPAJ
Dejavnost rednega dodiplomskega študija	78,87 %	4.564.197,91	1.652.894,38	3.308.457,80	9.525.550,10
Dejavnost izrednega dodiplomskega študija	4,12 %	238.650,88	86.425,84	172.991,26	498.067,98
Dejavnost podiplomskega študija	2,06 %	119.325,44	43.212,92	86.495,63	249.033,99
Dejavnost podiplomskega študija – Redni magistrski študij	0,52 %	29.831,36	10.803,23	21.623,91	62.258,50
Knjižnična dejavnost	9,28 %	536.964,46	194.458,16	389.230,33	1.120.652,95
Znanstveno raziskovalna dejavnost	0,52 %	29.831,36	10.803,23	21.623,91	62.258,50
Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja	2,06 %	119.325,44	43.212,92	86.495,63	249.033,99
Založniška dejavnost	0,52 %	29.831,36	10.803,23	21.623,91	62.258,50
Dokumentacijska dejavnost	1,03 %	59.662,72	21.606,46	43.247,81	124.516,99
Mednarodna dejavnost	1,03 %	59.662,72	21.606,46	43.247,81	124.516,99
SKUPAJ	**100**	**5.787.283,63**	**2.095.826,86**	**4.195.038,00**	**12.078.148,49**

Strošek amortizacije smo razporejali s pomočjo osnove vrednosti opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, ki pripada določeni dejavnosti. Del amortizacije, ki je nismo razporedili na dejavnosti, se nanaša na infrastrukturo in opremo splošnih služb javnega visokošolskega zavoda, ta del amortizacije pa smo izločili in ga bomo na koncu dela pokrivali s prispevkom za kritje.

Splošne stalne stroške javnega visokošolskega zavoda, kot so stroški varnostne službe, zavarovalne premije za objekt, prispevki za stavbno zemljišče, smo na dejavnosti

razporedili na podlagi ključa z osnovo - število kvadratnih metrov vzdrževane površine, glej tabelo 28.

Tabela 28: Razporejeni splošni stalni stroški javnega visokošolskega zavoda na dejavnosti, glede na število m^2 vzdrževane površine po dejavnostih

Splošni stalni stroški	% m^2 vzdrževane površine	Stroški varnostne službe	Zavarovalne premije za objekt	Prispevki za stavbno zemljišče	SKUPAJ
Dejavnost rednega dodiplomskega študija	55,89 %	7.426.867,51	818.294,16	1.973.678,91	**10.218.840,59**
Dejavnost izrednega dodiplomskega študija	9,35 %	734.402,12	136.911,38	330.222,46	**1.709.746,53**
Dejavnost podiplomskega študija	8,24 %	1.093.646,46	120.498,25	290.634,91	**1.504.779,61**
Dejavnost podiplomskega študija – Redni magistrski študij	4,15 %	551.991,69	60.818,59	146.690,96	**759.501,24**
Knjižnična dejavnost	14,27 %	1.895.998,42	208.901,59	503.858,74	**2.608.758,76**
Znanstveno raziskovalna dejavnost	1,65 %	219.845,68	24.222,65	58.423,66	**302.491,99**
Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja	4,68 %	622.241,42	68.558,72	165.359,73	**856.159,86**
Založniška dejavnost	0,20 %	26.279,13	2.897,42	6.988,42	**36.182,98**
Dokumentacijska dejavnost	0,90 %	119.970,33	13.218,36	31.881,94	**165.070,63**
Mednarodna dejavnost	0,67 %	89.311,02	9.840,31	23.734,27	**122.885,59**
SKUPAJ	**100**	**13.288.782,34**	**1.464.161,44**	**3.531.474,00**	**18.284.417,78**

Tako smo razporedili vse splošne stroške osnovne splošne dejavnosti, ki so financirani z neproračunskimi sredstvi (vir 2), na ostale dejavnosti javnega visokošolskega zavoda.

4.10.2. Znanstveno raziskovalna dejavnost

V delu smo poskušali razporejati splošne stroške po aktivnostih poslovnega procesa tudi za znanstveno raziskovalno dejavnost. Tako smo najprej pripravili seznam vseh aktivnosti omenjene dejavnosti. Vendar, ko smo tem aktivnostim poskušali določiti merila, smo ugotovili, da teh meril ne moremo določiti, ker nimamo podatka na primer o številu raziskovalnih ur ter da merila ne predstavljajo logične povezave med merilom in stroškovnim nosilcem. Težave, ki so se pojavile pri obravnavi te dejavnosti, so tudi, da imamo pri nacionalnih raziskavah in projektih, ki so:

- ciljni raziskovalni projekti (CRP),
- raziskovalni programi in
- raziskovalni projekti,

vnaprej določeno stopnjo za pokrivanje režije glede na vrsto in obseg projekta. Tako teh primerov, ki so financirani s proračunskimi sredstvi, ne moremo dodatno obremenjevati s splošnimi stroški dejavnosti, ki pa so jih ravno tako povzročili.

Tako bi splošne stroške dejavnosti in splošne stroške zavoda lahko razporejali le na inštitute, ki so tržno usmerjeni ter na ostale tržne projekte, ki ne delujejo v okviru inštitutov, ker bodisi ni ustanovljenega inštituta, kot na primer za finančne raziskave in projekte, ali pa raziskovalcem ni v interesu, da raziskavo vodijo preko inštituta. V primeru, da želimo z razporejanjem posrednih stroškov na podlagi aktivnosti doseči kar najboljše rezultate, nam že omenjene težave povedo, da lahko splošne stroške dejavnosti ter splošne stroške zavoda razporejamo le na inštitute in znotraj teh na posamezne raziskave ter na tržne projekte. To pa pomeni, da je v bistvu že na začetku storjena napaka, saj splošne stroške dejavnosti povzročajo tako tržne raziskave kot projekti in programi, financirani s proračunskimi sredstvi, ki so omejeni, tako s stroški kot prihodki.

Glede na spisek vseh aktivnosti lahko razberemo, da večino aktivnosti povzroča ravno dejavnost javne službe za nacionalne raziskave in projekte, vendar teh ne moremo dodatno obremenjevati s splošnimi stroški. Kar pomeni, da bodo tržne raziskave in projekti morali nositi poleg splošnih stroškov, ki jih dejansko povzročajo, tudi splošne stroške javne službe nacionalnega programa, kar posledično pomeni, da bomo tržne raziskave in projekte posredno bolj obremenili s stroški, kot jih dejansko povzročajo.

Tabela 29 : Spisek aktivnosti znanstveno raziskovalne dejavnosti

Aktivnosti znanstveno raziskovalne dejavnosti
RAZPISI
Spremljanje razpisov in obveščanje raziskovalcev
Prijava na razpis
Administrativna pomoč pri prijavi na razpise
Sestavljanje pogodb
DELOVNI ZVEZKI
Pošiljanje člankov v recenzijo
Obveščanje avtorjev o mnenju recenzentov
Izdaja delovnega zvezka
IZVEDBA RAZISKAVE
Pomoč pri pripravi računalniških obdelav za raziskovalce
Pomoč pri pripravi poročil
Kontrola izvajanja raziskovalnih projektov in spremljanje raziskovalnih ur
Priprava člankov za objavo
EBR (Economic and Business Review)
Obvestilo urednikom o članku, ki je bil predlagan za objavo
Določitev dveh recenzentov in pošiljanje člankov v recenzijo
Obveščanje avtorjev o mnenju recenzentov
Izdaja številke revije
ORGANIZACIJA ZNANSTVENO RAZISKOVALNIH SESTANKOV
Pošiljanje vabil
Priprava gradiva za seminar
ORGANIZACIJA KONFERENC
Priprava programa za konferenco
Priprava oglaševalnih akcij
Razpošiljanje vabil
Vabilo predavateljem na konferenci
Organiziranje transporta in hotelske namestitve za predavanje na konferenci
Priprava knjige (zbornika) za konferenco
Pomoč pri pripravi prezentacij na konferenci
Prijava na MŠZŠ za dodelitev sredstev za sofinanciranje dogodka
Priprava poročila o dogodku (vsebinsko in finančno poročilo)
MLADI RAZISKOVALCI
Spremljanje razpisov in obveščanje pedagogov
Pomoč pri pripravi prijave
Pošiljanje prijav

Nadaljevanje tabele

Aktivnosti znanstveno raziskovalne dejavnosti
Spremljanje njihovega podiplomskega usposabljanja
Pomoč pri pripravi letnih in zaključnih poročil
Pošiljanje poročil na ministrstvo
SPREMLJANJE RAZISKOVALCEV
Obveščanje raziskovalcev o poteku njihove izvolitve v naziv
Priprava dokumentacije za izvolitev
Organiziranje sej znanstveno-raziskovalne komisije
Priprava gradiva in poročil za senat
Priprava sklepov o izvolitvi
Sporočanje sprememb na MŠZŠ
FINANČNO POSLOVANJE
Priprava predračuna poslovanja za dejavnost
Spremljanje realizacije finančnega predračuna
Priprava obrazcev za poročila o opravljenem delu
Pregled poročil o opravljenem delu
Izdajanje računov
Priprava finančnih poročil
DRUGE NALOGE
Sestava bibliografij
Nabava literature za raziskovanje

V primeru raziskovalne dejavnosti javne službe za nacionalni raziskovalni program so stroškovni nosilci posamezne raziskovalne naloge, za tržno dejavnost pa posamezna raziskovalna ali svetovalna naloga za druge pravne osebe.

Na podlagi že omenjenih težav smo se odločili, da splošnih stroškov te dejavnosti ne bomo razporejali na podlagi aktivnosti. Stroške osnovne splošne dejavnosti (splošne stroške splošnih služb in splošne stalne stroške) bomo pripisali tej dejavnosti, tako bomo dobili informacijo, koliko nas ta dejavnost stane.

Tabela 30: Prikaz celotnih stroškov za znanstveno raziskovalno dejavnost

ZNANSTVENO RAZISKOVALNA DEJAVNOST	Stroški	
Neposredni stroški	218.188.231,93	
Splošni stroški dejavnosti	12.920.802,78	
Splošni stalni stroški	1.170.405,27	Amortizacija
	29.831,36	Material za čiščenje
	219.845,68	Stroški varnostne službe
	37.291,73	Zavarovalne premije za opremo
	24.222,65	Zavarovalne premije za objekt
	58.423,66	Prispevki za stavbno zemljišče
	21.623,91	Davek na promet nepremičnin
Skupaj splošni stalni stroški	*1.561.644,26*	
Splošni stroški splošnih služb	617.611,41	Splošni stroški; merilo - število zaposlenih
	3.564.792,23	Splošni stroški; merilo - število knjiženj
	918.634,71	Splošni stroški; merilo - število m^2 vzdrževane površine
	615.280,70	Splošni stroški; merilo - število računalnikov
Skupaj splošni stroški splošnih služb	*5.716.319,06*	
Celotni stroški dejavnosti	**238.386.998,03**	

Iz tabele 30 je razvidno, koliko nas stane obravnavana dejavnost.

4.10.3. Dejavnost rednega dodiplomskega izobraževanja

Dejavnost rednega dodiplomskega študija vodimo na enem stroškovnem mestu, ker ne vodimo posebej stroškov in prihodkov glede na univerzitetni in visokošolski študijski program. Posledično temu sledi, da vse stroške pripisujemo le temu stroškovnemu mestu, le da ločimo glede na vir financiranja. Redni dodiplomski študij je financiran iz proračunskih sredstev in delno iz neproračunskih sredstev (za potrdila, obrazce, izpite, diplome in drugo). Splošnih stroškov pri tej dejavnosti ni, saj se stroški vodijo na enem stroškovnem mestu 102, ne glede na študijski program. Da bomo videli, koliko nas stane dejavnost rednega dodiplomskega študija, bomo splošne stroške splošnih služb, ki so financirane iz proračuna za opravljanje redne dejavnosti dodiplomskega študija, prišteli tej dejavnosti. Tako bomo dobili informacijo, koliko nas stane dejavnost rednega dodiplomskega študija oziroma koliko stroškov odpade na rednega študenta oziroma diplomanta.

Tabela 31: Stroški dejavnosti rednega dodiplomskega študija

Dejavnost rednega dodiplomskega študija	102 1	102 2		Skupaj
Neposredni stroški dejavnosti	*1.061.432.353,08*	*443.463.962,46*		**1.504.896.315,54**
Splošni stalni stroški		23.056.637,27	Amortizacija	
		4.564.197,91	Material za čiščenje	
		7.426.867,51	Stroški varnostne službe	
		2.204.818,52	Zavarovalne premije za opremo	
		818.294,16	Zavarovalne premije za objekt	
		1.973.678,91	Prispevki za stavbno zemljišče	
		3.308.457,80	Davek na promet nepremičnin	
Skupaj splošni stalni stroški		*43.352.952,08*		***43.352.952,08***
Splošni stroški splošnih služb		94.494.545,93	Splošni stroški merilo - število zaposlenih	
		5.766.386,48	Splošni stroški merilo - število knjiženj	
		31.033.488,28	Splošni stroški merilo - število m^2 vzdrževane površine	
		11.755.099,66	Splošni stroški merilo - število računalnikov	
		18.035.718,71	Splošni stroški merilo - število študentov	
Skupaj splošni stroški splošnih služb		*161.085.239,069*		***161.085.239,06***
SKUPAJ STROŠKI	**1.061.432.353,08**	**647.902.153,60**		**1.709.334.506,68**
Število študentov	5148	5148		5148
Celotni stroški dejavnosti / število študentov	*206.183,44*	*125.855,12*		*332.038,56*
Število diplom	765	765		765
Celotni stroški dejavnosti / število diplom	*1.387.493,27*	*846.930,92*		*2.234.424,19*

Iz tabele je razvidno koliko nas stane študent rednega dodiplomskega študija na letni ravni in koliko diplomant. Če predpostavljamo, da študent konča študij v šestih letih, vidimo, da nas diplomant rednega študija stane za približno dvanajst odstotkov več. Do razlike pride na račun tistih, ki študija nikoli ne končajo, stroški pa so v nekem obdobju nastali. Ko tem stroškom prištejemo še stroške splošnih služb, ki so financirane iz proračuna (vir 1), dobimo znesek celotnih stroškov redne dejavnosti 1.879.180.687,95 SIT. V tem primeru pa pride na študenta 365.031,21 SIT stroškov, na diplomanta pa 2.456.445,34 SIT. Znova pridemo do istih ugotovitev.

4.10.4. Pomožne dejavnosti javnega zavoda

V nadaljevanju bomo prikazali koliko stroškov osnovne splošne dejavnosti (splošnih stalnih stroškov zavoda in splošnih stroškov splošnih služb) smo razporedili na druge pomožne dejavnosti.

4.10.4.1. Knjižnična dejavnost

Tabela 32: Prikaz celotnih stroškov knjižnične dejavnosti

Knjižnična dejavnost	**401 1**	**401 2**	**SKUPAJ**	
Splošni stroški dejavnosti	61.138.363,54	111.253.096,37	**172.391.459,91**	
Splošni stalni stroški		3.094.340,69		Amortizacija
		536.964,46		Material za čiščenje
		1.895.998,42		Stroški varnostne službe
		286.528,66		Zavarovalne premije za opremo
		208.901,59		Zavarovalne premije za objekt
		503.858,74		Prispevki za stavbno zemljišče
		389.230,33		Davek na promet nepremičnin
Skupaj splošni stalni stroški		*6.915.822,89*	**6.915.822,89**	
Splošni stroški splošnih služb		11.117.005,40		Splošni stroški merilo - število zaposlenih
		1.622.114,48		Splošni stroški merilo - število knjiženj
		7.922.511,72		Splošni stroški merilo - število m^2 vzdrževane površine
		1.133.411,81		Splošni stroški merilo - število računalnikov
Skupaj splošni stroški splošnih služb		*21.795.043,42*	**21.795.043,42**	
Celotni stroški dejavnosti	**61.138.363,54**	**139.963.962,68**	**201.102.326,22**	

4.10.4.2. Dokumentacijska dejavnost

Tabela 33: Prikaz celotnih stroškov dokumentacijske dejavnosti

DOKUMENTACIJSKA DEJAVNOST	**801 1**	**801 2**		**SKUPAJ**
Splošni stroški dejavnosti	1.290.972,42	11.816.592,51		**13.107.564,93**
Splošni stalni stroški		727.941,10	Amortizacija	
		59.9662,72	Material za čiščenje	
		119.970,33	Stroški varnostne službe	
		46.754,58	Zavarovalne premije za opremo	
		13.218,36	Zavarovalne premije za objekt	
		31.881,94	Prispevki za stavbno zemljišče	
		43.247,81	Davek na promet nepremičnin	
Skupaj splošni stalni stroški		*1.042.676,84*		**1.042.676,84**
Splošni stroški splošnih služb		1.235.222,82	Splošni stroški merilo - število zaposlenih	
		539.275,34	Splošni stroški merilo - število knjiženj	
		501.301,23	Splošni stroški merilo - število m^2 vzdrževane površine	
		356.215,14	Splošni stroški merilo - število računalnikov	
Skupaj splošni stroški splošnih služb		*2.632.014,53*		**2.632.014,53**
Celotni stroški dejavnosti	**1.290.972,42**	**15.491.283,88**		**16.782.256,30**

4.10.4.3. Mednarodna dejavnost

Tabela 34: Prikaz celotnih stroškov mednarodne dejavnosti

Mednarodna dejavnost	**901 1**	**901 2**		**SKUPAJ**
Neposredni stroški	2.491.521,68	33.414.148,65		**35.905.670,33**
Splošni stroški dejavnosti		16.502.444,49		**16.502.444,49**
Splošni stalni stroški		144.132,87	Amortizacija	
		59.662,72	Material za čiščenje	
		89.311,02	Stroški varnostne službe	
		26.659,78	Zavarovalne premije za opremo	
		9.840,31	Zavarovalne premije za objekt	
		23.734,27	Prispevki za stavbno zemljišče	
		43.247,81	Davek na promet nepremičnin	
Skupaj splošni stalni stroški		*396.588,77*		**396.588,77**
Splošni stroški splošnih služb		1.235.222,82	Splošni stroški merilo - število zaposlenih	
		695.804,56	Splošni stroški merilo - število knjiženj	
		373.189,95	Splošni stroški merilo - število m^2 vzdrževane površine	
		129.532,78	Splošni stroški merilo - število računalnikov	
Skupaj splošni stroški splošnih služb		2.433.750,11		**2.433.750,11**
Celotni stroški dejavnosti	**2.491.521,68**	**52.746.932,02**		**55.238.453,70**

4.10.4.4. Založniška dejavnost

Tabela 35: Prikaz celotnih stroškov založniške dejavnosti

Dejavnost založništva	**702 1**	**702 2**		**SKUPAJ**
Splošni stroški dejavnosti	3.388.146,00	84.362.707,34		**87.750.853,34**
Splošni stalni stroški		95.211,19	Amortizacija	
		29.831,36	Material za čiščenje	
		26.297,13	Stroški varnostne službe	
		13.909,88	Zavarovalne premije za opremo	
		2.897,42	Zavarovalne premije za objekt	
		6.988,42	Prispevki za stavbno zemljišče	
		21.623,91	Davek na promet nepremičnin	
Skupaj splošni stalni stroški		196.759,32		**196.759,32**
Splošni stroški splošnih služb		617.611,41	Splošni stroški merilo - število zaposlenih	
		374.705,23	Splošni stroški merilo - število knjiženj	
		109.883,71	Splošni stroški merilo - število m^2 vzdrževane površine	
		32.383,19	Splošni stroški merilo - število računalnikov	
Skupaj splošni stroški splošnih služb		1.134.583,54		**1.134.583,54**
Celotni stroški dejavnosti	**3.388.146,00**	**85.694.050,20**		**89.082.196,20**

4.11. Razporejanje stroškov dejavnosti, ki se ne pokrivajo s prihodki ter končni obračun stroškov na stroškovnega nosilca

Ko smo tako vsem dejavnostim razporedili stroške osnovne splošne dejavnosti (splošne stalne stroške zavoda in splošne stroške splošnih služb) na podlagi koeficienta dodatka splošnih stroškov z različnimi količinskimi osnovami, smo ugotovili, ali se dejavnosti pokrivajo s prihodki ali ne. Tako bomo v nadaljevanju prikazali tabelo za vse dejavnosti, iz katere bo razvidno, katere dejavnosti zavoda se pokrivajo s prihodki in katere ne.

Tabela 36: Prikaz celotnih stroškov in prihodkov dejavnosti

Dejavnosti javnega zavoda	Celotni stroški dejavnosti	Prihodki dejavnosti	Prihodki - Stroški
Dejavnost izrednega dodiplomskega študija	325.061.415,28	859.212.905,31	534.151.490,03
Dejavnost podiplomskega študija	338.309.959,58	562.238.691,73	223.928.732,15
Izpopolnjevalna in svetovalna dejavnost	123.212.344,83	130.956.967,70	7.744.622,87
Osnovna splošna dejavnost	271.950.010,19	304.306.577,01	32.356.566,82
Dokumentacijska dejavnost	16.782.256,30	21.605.301,30	4.823.045,00
Dejavnost rednega dodiplomskega študija	1.709.334.506,68	1.121.909.732,46	-587.424.774,22
Znanstveno raziskovalna dejavnost	238.386.998,03	218.810.549,43	-19.576.448,60
Knjižnična dejavnost	201.102.326,22	121.783.104,23	-79.319.221,99
Založniška dejavnost	89.082.196,20	73.494.215,56	-15.587.980,64
Mednarodna dejavnost	55.238.453,70	33.994.493,14	-21.243.960,56

Na podlagi razporejenih stroškov smo prišli do podatka, da se določene dejavnosti ne pokrivajo s prihodki. Te stroške negativnih dejavnosti smo najprej razporedili po ključu splošni stroški negativnih dejavnosti v prihodkih dejavnosti, ki bodo krile negativne dejavnosti.

Za pokritje stroškov negativnih dejavnosti zavoda bomo morali izračunati stopnjo pokritja. To smo izračunali na podlagi pripisanih stroškov negativnih dejavnosti, glede na stopnjo teh stroškov v skupnih prihodkih dejavnosti, ki bodo krile negativne stroške javnega zavoda, kar je razvidno iz tabele 37.

Tabela 37: Izračun stopnje pokritja

Stroški	Dejavnost izrednega dodiplomskega študija	Dejavnost podiplomskega študija
Pripisani stroški negativnih dejavnosti	437.117.847,60	286.034.538,41
Stopnja pokritja negativnih dejavnosti	30,75 %	20,12 %
Skupaj prihodki dejavnosti za pokrivanje negativnih dejavnosti		1.421.451.597,04

Ker nas zanima tudi, koliko so ti stroški vplivali na dosedanje izračune poslovnega učinka, bomo v nadaljevanju prikazali izračune za stroškovne nosilce posamezne dejavnosti.

4.11.1. Končni obračuni stroškov po dejavnostih po pripisu stroškov negativnih dejavnosti

4.11.1.1. Končni obračun stroškov dejavnosti izrednega dodiplomskega študija

Tabela 38: Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih dejavnosti izrednega dodiplomskega študija

Dejavnost izrednega dodiplomskega študija	Izredni študij - Ljubljana	Izredni študij - drugi kraji	Skupaj
Celotni stroški	132.059.417,72	196.063.586,04	328.123.003,76
Pripisani stroški negativnih dejavnosti	297.809.023,57	139.308.824,03	437.117.847,60
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti	428.683.404,81	333.495.868,07	762.179.272,88
Število študentov	1738	813	2551
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število študentov	*246.653,28*	*410.204,02*	*298.776,67*
Število diplomantov	233	62	295
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število diplom	*1.839.842,94*	*5.378.965,61*	*2.583.658,55*

V tabeli 38 so prikazani končni rezultati razporejanja stroškov na stroškovne nosilce dejavnosti. Iz tabele je razvidno koliko celotnih stroškov, ki zajemajo stroške dejavnosti in pripisane stroške negativnih dejavnosti, pripada na študenta oziroma diplomanta. Zanimivi so dobljeni rezultati. Po logiki bi nas moral diplomant stati recimo osemkrat več kot študent, če predpostavimo osem let študija. Dejansko pa nas stane za 7% manj. Do takšnega rezultata pridemo, ker v prvi letnik nismo vpisali študentov na izredni študij, ki se izvaja v Ljubljani, ker se postopoma uvaja izvajanje izrednega študija v drugih krajih. Na izrednem študiju, ki se izvaja v drugih krajih so stroški na študenta v primerjavi s študentom izrednega študija, ki se izvaja v Ljubljani skoraj še enkrat višji. Stroški, ki odpadejo na diplomanta izrednega študija – drugi kraji so izjemno visoki in so 63 % višji kot na študenta, ob predpostavki, da študij konča v osmih letih, ker je zelo malo študentov, ki so že zaključili študij, stroški pa so v nekem obdobju nastali.

4.11.1.2. Končni obračun stroškov dejavnosti podiplomskega študija

Tabela 39: Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih dejavnosti podiplomskega študija, z razporejanjem splošnih stroškov (vir 1) na vse podiplomske študijske programe

Dejavnost podiplomskega študija	Magistrski študij		Specialistični študij		Doktorski študij		Redni magistrski študij	
	VIR1	VIR 2	VIR1	VIR2	VIR1	VIR 2	VIR 1	VIR 2
Celotni stroški	149.119.390,25	69.794.753,71	1.988.598,90	45.857.423,66	2.502.532,28	6.009.380,97	5.553.760,09	56.135.054,67
Pripisani stroški negativnih dejavnosti		235.483.977,83		36.421.521,91		3.139.786,37		10.989.252,30
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti	*149.119.390,25*	*305.278.731,54*	*1.988.598,90*	*82.278.945,56*	*2.502.532,28*	*9.149.167,34*	*5.553.760,09*	*67.124.306,97*
Število študentov	750	750	116	116			35	35
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število študentov	*198.825,85*	*407.038,31*	*17.143,09*	*709.301,25*			*158.678,86*	*1.917.837,34*
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število študentov	*605.864,16*		*726.444,35*		-		*2.076.516,20*	
Število diplomantov	245	245	50	50	10	10	19	19
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število diplom	*608.650,57*	*1.246.035,64*	*39.771,98*	*1.645.578,91*	*250.253,23*	*914.916,73*	*292.303,16*	*3.532.858,26*
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število diplom	*1.854.686,21*		*1.685.350,89*		*1.165.169,96*		*3.825.161,42*	

Tabela 40: Končni obračun stroškov po stroškovnih nosilcih dejavnosti podiplomskega študija, z razporejanjem splošnih stroškov (vir 1) samo na magistrski in doktorski program

Dejavnost podiplomskega študija	Magistrski študij		Specialistični študij		Doktorski študij		Redni magistrski študij	
	VIR1	VIR 2	VIR1	VIR2	VIR1	VIR 2	VIR 1	VIR 2
Celotni stroški	151.070.529,75	69.794.753,71	0,00	45.857.423,66	2.539.991,68	6.009.380,97	5.553.760,09	56.135.054,67
Pripisani stroški negativnih dejavnosti		235.483.977,83		36.421.521,91		3.139.786,37		10.989.252,30
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti	*151.070.529,75*	*305.278.731,54*	*0,00*	*82.278.945,56*	*2.539.991,68*	*9.149.167,34*	*5.553.760,09*	*67.124.306,97*
Število študentov	750	750	116	116			35	35
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število študentov	*201.427,37*	*407.038,31*	*0,00*	*709.301,25*			*158.678,86*	*1.917.837,34*
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število študentov	*608.465,68*			*709.301,25*			*2.076.516,20*	
Število diplomantov	245	245	50	50	10	10	19	19
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število diplom	*616.614,41*	*1.246.035,64*	*0,00*	*1.645.578,91*	*253.999,17*	*914.916,73*	*292.303,16*	*3.532.858,26*
Celotni stroški s pripisom stroškov negativnih dejavnosti / število diplom	*1.862.650,05*		*1.645.578,91*		*1.168.915,90*		*3.825.161,42*	

Iz tabel 39 in 40 lahko razberemo, koliko znašajo stroški na študenta oziroma diplomanta posameznega študijskega programa. V primerjavi s stroški študenta oziroma diplomanta, ki

smo jih izračunali v točki 4.9.2.6., v tabelah 18 in 19, smo prišli do ugotovitev, da so se stroški za podiplomske študijske programe, zaradi pripisa stroškov negativnih dejavnosti, povišali v povprečju za 84 %.

Iz zgornjih dveh tabel lahko razberemo, da smo v primeru, ko splošnih stroškov, financiranih s proračuna, nismo razporejali na specialistični program, dobili podcenjeno stroškovno ceno programa za skoraj 2 %.

SKLEP

Namen specialističnega dela je, kot je opredeljeno v uvodu, na osnovi teoretičnih spoznanj in praktičnih izkušenj izbrati in predstaviti ustrezno metodo kalkulacije stroškov v javnem visokošolskem zavodu. Pri tem smo se najprej osredotočili na tisti del teorije stroškov, ki ga je bilo potrebno obdelati kot osnovo za kalkuliranje stroškovnih cen. V delu smo teoretično predstavili več metod razporejanja posrednih stroškov, nato pa smo se osredotočili na novejšo metodo razporejanja, tako imenovan koncept spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.

Ker morajo javni zavodi informacije o stroških s strani stroškovnega računovodstva kot sestavnega dela računovodstev zadovoljiti zahteve in potrebe tako notranjih kot zunanjih uporabnikov, morajo javni zavodi temu ustrezno prilagoditi organizacijo svojih računovodskih služb. Delo računovodstva javnih zavodov temelji na določilih Zakona o računovodstvu in z njimi povezanih izvedbenih predpisov. Bistveno je, da računovodstvo v svojih temeljnih funkcijah računovodskega predračunavanja, obračunavanja, načrtovanja in nadziranja posreduje uporabne informacije tudi pri odločitvah poslovodstva v zvezi z obvladovanjem stroškov. Spremljanje in razporejanje stroškov v javnih zavodih naj bi potekalo na osnovi dejstva, da odgovorni dobro poznajo in natančno opredelijo vse dejavnosti poslovanja ter da z upoštevanjem zakonske regulative zavod organizira tak stroškovni sistem, ki bo omogočal vpogled v stroške po vseh posameznih dejavnostih poslovanja, po stroškovnih mestih ali mestih odgovornosti, po vrstah stroškov glede na potrebne razvrstitvene kriterije itd.

Posebnost računovodstva javnih zavodov izhaja iz potrebe po specifičnem poročanju o njihovem poslovanju. Ločeno izkazovanje poslovnega izida posameznih dejavnosti je tesno povezano z ugotavljanjem stroškov po dejavnostih. Na prihodkovni strani ne prihaja do težav pri ugotavljanju prihodkov dejavnosti. Na odhodkovni strani pa so predpisi določili nekatera pravila, in sicer:

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

Da pa lahko v javnem zavodu zagotovimo takšno spremljanje, je potrebno, da odgovorni dobro poznajo dejavnosti zavoda, da se te dejavnosti lahko opredelijo. Od opredelitve dejavnosti so odvisni tudi vsi nadaljnji koraki določanja stroškovnih mest ali mest odgovornosti, neposrednih in posrednih stroškov itd.

Ko se v javnem zavodu odločamo o izbiri metode za razporejanje stroškov, moramo imeti pred očmi dejstvo, da vrednostna merila, na primer neposredni stroški dela, materiala, storitev ne zagotavljajo pravega vpogleda v stroške dejavnosti. Dejavnosti visokošolskega zavoda so med seboj različne, tako imajo lahko posamezne dejavnosti relativno zelo velike neposredne stroške, ni pa rečeno, da te dejavnosti trošijo tudi tako velik del posrednih stroškov pomožnih in skupnih dejavnosti zavoda. Poleg tega je lahko vrednotenje tako dela kot drugih stroškov dejavnosti bistveno različno, na primer predavanja na izrednem ali podiplomskem študiju, priznavanje prihodkov pa bistveno različno za šolnino ali kotizacijo za seminar. Zato je razporejanje posrednih stroškov na osnovi ugotavljanja aktivnosti in količinskih meril aktivnosti bolj primerno in bolj objektivno. Tako so kalkulacije izredno pomembne tudi za javne zavode, zaradi pravilnega ugotavljanja stroškov dejavnosti ter zaradi dokazovanja lastne uspešnosti in učinkovitosti pri izvajanju nalog.

Z ustreznim spremljanjem in razvrščanjem stroškov ter z ustrezno metodo razporejanja stroškov na stroškovne nosilce je možno natančno ugotavljanje stroškov. Metoda razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa - SAPP za potrebe razporejanja na stroškovne nosilce izloči vrednostna merila in merila, ki se nanašajo na primarne aktivnosti, ki smo jih izločili iz obravnave. Pri tej metodi so v ospredju merila sekundarne aktivnosti, ki zagotavljajo večjo stopnjo objektivnosti, saj so praviloma količinska in se nanašajo na aktivnosti, katerih stroške ugotavljamo in razporejamo.

Bistvo metode SAPP je, da aktivnosti (in ne poslovni učinki) trošijo prvine poslovnega učinka in povzročajo stroške, medtem ko so poslovni učinki (storitve v našem primeru) le potroški teh aktivnosti. Pri uporabi omenjene metode se osredotočimo na aktivnost, ki se opravlja na različni stroškovnih mestih in za različne poslovne učinke.

Pogoji za uporabo proučevane metode v praksi so, da ima javni visokošolski zavod:

- dobro izdelan pregled aktivnosti poslovnega procesa za vsako dejavnost,
- aktivnosti, povezane z merili aktivnosti, ki so dobro izbrana in dovolj reprezentativna, da zajamejo najširši krog aktivnosti,
- evidence o stroških, povezane tako, da se spremljajo stroški po kontih, po vrstah, po stroškovnih mestih in aktivnostih oziroma, da je možno izdelati stroške po aktivnostih,
- določene stroškovne nosilce kot dejavnosti ali kot poslovne učinke za vsako dejavnost posebej.

Pogoj za uspešno uporabo metode SAPP je, da je računovodstvo zavoda sposobno zagotoviti informacije o neposrednih, posrednih spremenljivih in posrednih stalnih stroških. Z razporejanjem neposrednih stroškov na stroškovne nosilce navadno ni posebnih problemov, z uporabo metode SAPP se razporejajo posredni spremenljivi stroški. Preostale posredne stalne stroške pa razporejamo na stroškovne nosilce z uporabo kake druge metode.

V praktičnem delu smo najprej prikazali potek posameznih korakov metode razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa javnega visokošolskega zavoda, nato pa smo za dejavnost izobraževanja (izredni dodiplomski študij in podiplomski študij) ter dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja prikazali razporejanje stroškov po aktivnostih. V prvem koraku smo najprej identificirali aktivnosti kot povzročitelje stroškov in jim določili merila aktivnosti kot začasne stroškovne nosilce. Nato smo prikazali združene aktivnosti, na katere smo razporejali posredne spremenljive stroške. V nadaljevanju smo s pomočjo formule izračunali količnike za razporejanje posrednih stroškov in jih pomnožili s številom začasnih stroškovnih nosilcev. V drugem koraku pa smo razporedili posredne spremenljive stroške na stroškovne nosilce. Za izračun stroškovnih cen posameznih stroškovnih nosilcev smo nato z uporabo koeficienta dodatka splošnih stroškov, ki kot osnovo za razporejanje upošteva količinska merila (število knjiženj, število računalnikov itd.), razporedili stroške osnovne splošne dejavnosti (splošne stalne stroške zavoda in splošne stroške splošnih služb) na posamezne dejavnosti. Znotraj dejavnosti pa smo te splošne stalne stroške zavoda in splošne stroške splošnih služb razporejali na podlagi koeficienta dodatka splošnih stroškov, ki kot osnovo za razporejanje upošteva vse neposredne stroške dejavnosti.

Nato smo na podlagi razporejenih stroškov prišli do ugotovitve, da se nekatere dejavnosti (dejavnost rednega dodiplomskega študija, znanstveno raziskovalna dejavnost, knjižnična dejavnost, mednarodna dejavnost in založniška dejavnost) ne pokrivajo s prihodki. Tako smo še te stroške negativnih dejavnostih razporedili na dejavnosti (dejavnost izrednega dodiplomskega študija in dejavnost podiplomskega študija), ki bodo krile negativne dejavnosti. Ko smo te stroške razporedili na omenjeni dejavnosti, smo jih razporedili tudi na stroškovne nosilce znotraj dejavnosti in nato izračunali, koliko nas stane študent oziroma diplomant.

S spremljanjem in razporejanjem stroškov po stroškovnih nosilcih smo:

- dobili informacije o stroških, ki odpadejo na količinsko enoto poslovnega učinka in so med drugim podlage za postavljanje in presojanje prodajne cene,
- dobili informacije o stroških, ki se pojavljajo po dejavnostih in so med drugim podlaga za presojanje tamkajšnje odgovornosti in uspeha.

Uvajanje te metode je izjemno zahtevna naloga, saj se znotraj ene dejavnosti opravlja ogromno aktivnosti. Proučevanje vseh aktivnosti za obravnavane dejavnosti (dejavnost izrednega dodiplomskega študija, dejavnost podiplomskega študija ter dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja) pa je obseg dela zelo povečalo. Tako je uvedba tega sistema spremljanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa zelo drag in zapleten proces, ki pa se nam povrne s pripravo objektivnih informacij. Te informacije javni zavodi lahko in morajo uveljaviti do ustanoviteljev in drugih zainteresiranih, ki jim odmerjajo proračunska sredstva in ocenjujejo njihovo delo in uspešnost.

Bistveno vlogo za uspešno uresničevanje obravnavanega sistema SAPP v praksi ima predvsem vodstvo javnega visokošolskega zavoda, ki mora biti naklonjeno spremembam sistema stroškov. Poleg tega pa je za vzpostavitev sistema potrebno dobro sodelovanje z vsemi zaposlenimi javnega visokošolskega zavoda in pa dobra informacijska podpora.

LITERATURA

1. Bohinc Franc: Računovodske informacije v neprofitnih organizacijah. Zbornik referatov 28. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, str. 129-141.
2. Brimson James A.: Activity Accounting: An Activity Based Costing Approch. New York : John Wiley & Sons, 1991. 214 str.
3. Cokins Gary: Activity – Based Cost Management. Chicago : Irwin, 1996. 226 str.
4. Coombs H.M., Jenkins D.E.: Public Sector Financial Management. London : Chapman & Hall, 1994. 300 str.
5. Cooper Robin, Kaplan Robert S.: Profit Priorities from Activity–Based Costing. Harvard Business Review, 1991, maj – junij, str. 101-107.
6. Cooper Robin, Kaplan Robert S.: The Design of Cost Management System. 2 nd Edition. Upper Saddle River : Prentice Hall, Inc., 1999. 536 str.
7. Čižman Milenka: Posebnosti računovodstva javnih zavodov v povezavi z razporejanjem posrednih stroškov na dejavnosti. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 89 str.
8. Čižman Milenka: Uporaba ABC metode za razporejanje stroškov v javnih zavodih. Organizacija, Ljubljana, 35(2002), 4, str. 244-255.
9. Drury Colin: Costing, An Introduction. London : Chapman & Hall, 1994. 491 str.
10. Drury Colin: Management Accounting for Business Decisoin. London : International Thomson Business Press, 1997. 371 str.
11. Gradišar Vera: Računovodstvo javnih zavodov. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 123 str.
12. Hansen R. Don, Mowen M. Maryanne: Management Accounting. Cincinnati : South - Western Publishing Co., 1992. 1043 str.
13. Hartley R.V.: Cost and Managerial Accounting, Boston : Allyn and Bacon, 1986.
14. Heither Les, Ogan Pekin, Matulich Serge: Cost Accounting. Cincinnati : South - Western Publishing Co., 1992. 1039 str.
15. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
16. Hočevar Marko: Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Zbornik referatov o računovodstvu za notranje potrebe podjetjih. Portorož : LM Veritas, 2000, str. 5-44.
17. Horngren T.C., Foster G., Datar M.S.: Cost Accounting, A Managerial Emphasis, 10 th Edition. New Yersey, Englewood Cliffs : Prentice Hall, 2000. 906 str.
18. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.

19. Innes John, Mitchell Falconer: Overhead Cost. London : Academic Press Ltd, Harcourt Brace & Company, CIMA, 1993. 140 str.

20. Izhar Riad: Accounting, Costing and Management. Hong Kong : Burns & Smith, Derby, 2000. 382 str.

21. Jones Rowan, Pendelebury Maurice: Public Sector Accounting. London : Pitman Publishing, 1992. 253 str.

22. Kaplan R.S.: "One Cost System is not Enought". Harward Business Review, Harward, 1988, 1, str. 61-66.

23. Kavčič Slavka: Delitev posrednih stroškov javnega zavoda med javne in tržne storitve. Zbornik referatov II. Seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 121-136.

24. Kavčič Slavka: Upravljalno računovodstvo danes in jutri. Zbornik referatov 26. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994, str. 69-79.

25. Koletnik Franc: Procesno in ciljno usmerjeno stroškovno računovodstvo. Zbornik referatov 26. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1994, str. 103-111.

26. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993, str. 117-124.

27. Lozej Marko: Usmeritve razporejanja stroškov po stroškovnih nosilcih v SRS 16. Zbornik referatov: Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož : LM Veritas, 1995, str. 11-27.

28. Lucey Terry: Costing. Guernsey: The Guermsey Press. Co. Lth., 1993. 586 str.

29. Stanković Andrej: Uvajanje koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa v podjetje: Primer Lek d.d. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 94 str.

30. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.

31. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov na temelju aktivnosti poslovnega procesa kot pogoj uspešnega poslovanja. Ekonomska revija, Ljubljana, 43(1992), 6, str. 620-627.

32. Tekavčič Metka: Teorija omejitev in koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa: nasprotujoča ali dopolnjujoča se pristopa? Slovenska ekonomska revija, Ljubljana, 50 (1999), 4, str. 395-408.

33. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 406 str.

34. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. Tretja dopolnjena izdaja. Kranj : Moderna organizacija, 1994. 492 str.

35. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.

36. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 591 str.
37. Turney Peter B.B.: Activity Based Costing. The Performance Breakthrought. London: Kogan Page, 1996. 322 str.

VIRI

1. Interno gradivo javnega visokošolskega zavoda.
2. 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).
3. Pravilnik o vsebini, členitvi in obliki računovodskih izkazov ter pojasnilih k izkazom za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 48/2000).
4. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 86/99, 110/99, 23/00, 37/00, 2/01 in 35/01).
5. Slovenski računovodski standardi. Zbirka predpisov. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002.
6. Sklep o normativih in standardih za opravljanje izobraževalne dejavnosti v višjem in visokem šolstvu (Uradni list RS, št. 39/92).
7. Sklep o normativih in standardih nacionalnega raziskovalnega programa (Uradni list RS, št. 8/95).
8. Statut Univerze v Ljubljani, Univerza v Ljubljani, 2001.
9. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 30/02).
10. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).
11. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).
12. Zakon o visokem šolstvu (Uradni list RS, št. 67/93 in 99/99).
13. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91).

PRILOGE

PRILOGA 1 - Dejavnost rednega dodiplomskega študija (dejavnost 1)

Tabela 1: Stroški za dejavnost rednega dodiplomskega študija po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

PRILOGA 2 - Dejavnost izrednega dodiplomskega študija (dejavnost 2)

Tabela 1: Stroški za dejavnost izrednega dodiplomskega študija po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah
Tabela 2: Ugotavljanje stroškov po aktivnostih za dejavnost izrednega dodiplomskega študija

PRILOGA 3 - Dejavnost podiplomskega študija (dejavnost 3)

Tabela 1: Stroški za dejavnost podiplomskega študija po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah
Tabela 2: Ugotavljanje stroškov po aktivnostih za dejavnost podiplomskega študija – VIR 1
Tabela 3: Ugotavljanje stroškov po aktivnostih za dejavnost podiplomskega študija – VIR 2

PRILOGA 4 - Dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja (dejavnost 6)

Tabela 1: Stroški za dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah
Tabela 2: Ugotavljanje stroškov po aktivnostih za dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja

PRILOGA 5 - Znanstveno raziskovalna dejavnost (dejavnost 5)

Tabela 1: Stroški za znanstveno raziskovalno dejavnost po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

PRILOGA 6 - Knjižnična dejavnost (dejavnost 4)

Tabela 1: Stroški knjižnične dejavnosti

PRILOGA 7 - Dokumentacijska dejavnost (dejavnost 8)

Tabela 1: Stroški dokumentacijske dejavnosti

PRILOGA 8 - Založniška dejavnost (dejavnost 7)

Tabela 1: Stroški založniške dejavnosti

PRILOGA 9 - Mednarodna dejavnost (dejavnost 9)

Tabela 1: Stroški mednarodne dejavnosti

PRILOGA 10 – Osnovna splošna dejavnost (dejavnost 0)

Tabela 1: Stroški za osnovno splošno dejavnost po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

PRILOGA 1

Tabela 1: Stroški za dejavnost rednega dodiplomskega študija po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

DEJAVNOST REDNI DODIPLOMSKI ŠTUDIJ		NEPOSREDNI STROŠKI		SKUPAJ
		REDNI ŠTUDIJ	REDNI ŠTUDIJ	
Konto	Vrsta stroška	102 1	102 2	
460000	STROŠKI MATER.IN SUROVIN			**0,00**
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE	1.000.177,91	100.395,64	**1.100.573,55**
460110	MATERIAL ZA TELOVADNICO		666.054,38	**666.054,38**
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE	3.180.795,85	245.840,52	**3.426.636,37**
460400	ODPIS DROBNEGA INVENTARJA (ŽIVLJ.DOBA DO 1 LE		81.294,92	**81.294,92**
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE	139.474,64	690.178,34	**829.652,98**
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	6.679.543,72	1.867.410,82	**8.546.954,54**
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA		426.125,14	**426.125,14**
461110	STROŠKI INVESTICIJSKEGA VZDRŽEVANJA			**0,00**
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME	1.089.976,82		**1.089.976,82**
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV	732.415,46		**732.415,46**
461160	NAJEMNINE	4.927.178,62	894.095,85	**5.821.274,47**
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV			**0,00**
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.		6.856.018,00	**6.856.018,00**
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE			**0,00**
461310	ZDRAVSTVENE STORITVE		39.080,20	**39.080,20**
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA			**0,00**
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.	442.396,63		**442.396,63**
461340	SODNI STR.STOR.NOTARJEV, ODVETNIKOV			**0,00**
461360	RAČUNALNIŠKE STORITVE, MANJŠA PROGR.OPREMA	237.121,00	48.106,24	**285.227,24**
461370	PREVAJALSKE STORITVE			**0,00**
461380	POGODBE O DELU	8.311.631,00	48.365.713,00	**56.677.344,00**
461381	POSEBNI DAVEK NA POD	1.990.941,00	12.178.432,00	**14.169.373,00**
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL	33.294,00	149.677,00	**182.971,00**
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU	494.499,00	2.906.145,00	**3.400.644,00**
461390	AVTORSKI HONORARJI	567.640,00	6.205.591,00	**6.773.231,00**
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI	223917,1	1.629.616,93	**1.853.534,03**
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI		268.639,57	**268.639,57**
461420	POŠTNE STORITVE	62.059,17	14.960,86	**77.020,03**
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA		4.280.609,82	**4.280.609,82**
461500	PREVOZNE STORITVE		0,00	**0,00**
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST	6.970,00	6.976,50	**13.946,50**
461610	DNEVNICE V DRŽAVI	14.000,00	75.500,00	**89.500,00**
461611	NOČNINE V DRŽAVI	145.953,17	8.934,83	**154.888,00**
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI		19.370,00	**19.370,00**
461621	KILOMETRINA DOMA	52.507,30	43.909,58	**96.416,88**
461630	DNEVNICE V TUJINI		295.591,35	**295.591,35**
461631	NOČNINE V TUJINI		538.399,64	**538.399,64**
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI	550.576,00	51.723,77	**602.299,77**
461641	KILOMETRINA V TUJINI			**0,00**
461700	STROŠKI PLAČILNEGA PROMETA			**0,00**
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV	5.892,72	50.207,61	**56.100,33**
461720	STROŠKI UNIVERZE		6.537.647,87	**6.537.647,87**
461800	REPREZENTANCA	28.600,04	1.704.851,03	**1.733.451,07**
461900	OGLASI, RAZPISI			**0,00**
461908	STROŠKI REKLAME			**0,00**
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	5.833.674,65	2.540.838,35	**8.374.513,00**
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS	20.184.201,04	316.421,88	**20.500.622,92**
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS	10.056.959,69		**10.056.959,69**
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE			**0,00**
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV			**0,00**
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK			**0,00**
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH			**0,00**
461960	DRUGE ČLANARINE			**0,00**
461961	NAGRADE IN DOTACIJE ŠTUDENTOM		1.101.443,00	**1.101.443,00**
461971	TISKANJE BROŠUR	193.463,22	723.257,40	**916.720,62**
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI			**0,00**
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE	54.083,33	7.531.280,00	**7.585.363,33**
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	586.491.437,00	106.054.433,00	**692.545.870,00**
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO		51.063.829,00	**51.063.829,00**
464020	BRUTO PLAČE - DELOVNO USPEŠNOST	14.358.647,00		**14.358.647,00**
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST		84.362.480,00	**84.362.480,00**
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	134.866.353,00	17.869.560,00	**152.735.913,00**
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE	3.196.769,00		**3.196.769,00**
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	23.918.271,00	1.466.899,81	**25.385.170,81**
464300	PREHRANA MED DELOM	16.510.760,00	1.552.770,00	**18.063.530,00**
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	15.668.235,00	1.887.525,00	**17.555.760,00**
464500	JUBILEJNE NAGRADE	500.893,00		**500.893,00**
464510	ODPRAVNINE	3.391.569,00		**3.391.569,00**
464520	SOLIDARNOSTNE POMOČI		420.500,00	**420.500,00**
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	65.746.499,00	23.530.891,00	**89.277.390,00**
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	48.734.288,00	17.093.309,00	**65.827.597,00**
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	3.937.386,00	990.011,00	**4.927.397,00**
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	446.521,00	161.481,00	**608.002,00**
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	743.442,00	264.697,00	**1.008.139,00**
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	75.676.154,00	27.186.970,00	**102.863.124,00**
467000	OBRESTI	5.186,00	268,61	**5.454,61**
468200	POPISNI PRIMANJKLJAJI PRI OS			**0,00**
468400	ODŠKODNINE			**0,00**
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI			**0,00**
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI		98.000,00	**98.000,00**
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI			**0,00**
SKUPAJ STROŠKI		**1.061.432.353,08**	**443.463.962,46**	**1.504.896.315,54**

PRILOGA 2

Tabela 1: Stroški za dejavnost izrednega dodiplomskega študija po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

DEJAVNOST IZREDNEGA DODIPLOMSKEGA ŠTUDIJA		POSREDNI STR.	NEPOSREDNI STROŠKI		SKUPAJ
			IŠ - Ljubljana	IŠ - drugi kraji	
Konto	**Vrsta stroška**	**2201 2**	**220 2**	**223 2**	
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE		36.556,39		**36.556,39**
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE		5.925.325,52	22.449.944,43	**28.375.269,95**
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	1.200.000,00	1.715.361,46	1.167.924,15	**4.083.285,61**
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA		12.980,00		**12.980,00**
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV		24.544,00		**24.544,00**
461160	NAJEMNINE		238.308,12	21.327,69	**259.635,81**
461220	DRUGE ZAVAROVALNE PREMIJE -nezg., zdrav. zav.	536.696,00		153.174,00	**689.870,00**
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA			227.700,00	**227.700,00**
461350	STROŠKI ŠTUDIJSKIH CENTROV		9.473.724,00	88.642.764,50	**98.116.488,50**
461380	POGODBE O DELU		25.256.367,00	7.867.388,00	**33.123.755,00**
461381	POSEBNI DAVEK NA POD		6.314.130,00	1.966.857,00	**8.280.987,00**
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL		133.312,00	50.321,00	**183.633,00**
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU		1.515.389,00	472.038,00	**1.987.427,00**
461390	AVTORSKI HONORARJI		24.667.862,00	17.787.371,00	**42.455.233,00**
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		20.686.713,60	5.287.623,99	**25.974.337,59**
461420	POŠTNE STORITVE	3.163.193,15		308.323,60	**3.471.516,75**
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	264.813,55		343.304,42	**608.117,97**
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST		17.380,00	47.180,00	**64.560,00**
461610	DNEVNICE V DRŽAVI		71.302,00	50.834,00	**122.136,00**
461611	NOČNINE V DRŽAVI			1.218,00	**1.218,00**
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI			40.920,00	**40.920,00**
461621	KILOMETRINA DOMA		245.089,50	376.713,98	**621.803,48**
461800	REPREZENTANCA		781.127,07	248.084,18	**1.029.211,25**
461900	OGLASI, RAZPISI			1.067.851,20	**1.067.851,20**
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE		1.291.345,24	2.893.841,78	**4.185.187,02**
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS		1.741.732,20	684.216,00	**2.425.948,20**
461971	TISKANJE BROŠUR			108.560,00	**108.560,00**
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE		3.011.232,00	2.383.892,00	**5.395.124,00**
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	7.667.789,00		3.387.804,00	**11.055.593,00**
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO	980.895,00		409.000,00	**1.389.895,00**
464020	BRUTO PLAČE - DELOVNO USPEŠNOST			41.234,00	**41.234,00**
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	3.876.446,00		2.077.758,00	**5.954.204,00**
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	1.135.186,00		540.781,00	**1.675.967,00**
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE	129.199,00		370.847,00	**500.046,00**
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	1.306.820,00			**1.306.820,00**
464300	PREHRANA MED DELOM	633.755,00			**633.755,00**
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	629.160,00		377.550,00	**1.006.710,00**
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	1.246.730,00		611.627,00	**1.858.357,00**
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	924.129,00		453.359,00	**1.377.488,00**
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	74.658,00		36.637,00	**111.295,00**
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	8.465,00		4.141,00	**12.606,00**
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	14.079,00		6.913,00	**20.992,00**
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	772.344,00		391.162,00	**1.163.506,00**
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI		944,91	20,00	**964,91**
SKUPAJ STROŠKI		**24.564.357,70**	**103.160.726,01**	**163.358.205,92**	**291.083.289,63**

PRILOGA 2

Tabela 2: Ugotavljanje stroškov po aktivnostih za dejavnost izrednega dodiplomskega študija

DEJAVNOST IZREDNEGA DODIPLOMSKEGA ŠTUDIJA		Posredni stroški za razporejanje po skupinah aktivnostih	Posredni stroški razporejeni po skupinah aktivnosti								
Konto	**Vrsta stroška**	**2201 2**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE										
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE										
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	1.200.000,00	54.447,02	273.720,03	273.720,03		320.928,07			277.184,84	
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA										
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV										
461160	NAJEMNINE										
461220	DRUGE ZAVAROVALNE PREMIJE -nezg., zdrav. zav.	536.696,00	32.201,76	128.807,04	64.403,52	10.733,92	53.669,60	42.935,68	32.201,76	53.669,60	118.073,12
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA										
461350	STROŠKI ŠTUDIJSKIH CENTROV										
461380	POGODBE O DELU										
461381	POSEBNI DAVEK NA POD										
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL										
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU										
461390	AVTORSKI HONORARJI										
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI										
461420	POŠTNE STORITVE	3.163.193,15	183.011,83	920.050,39	920.050,39	61.350,56	1.078.729,97				
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	264.813,55	23.955,17	120.429,19	120.429,19						
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST										
461610	DNEVNICE V DRŽAVI										
461611	NOČNINE V DRŽAVI										
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI										
461621	KILOMETRINA DOMA										
461800	REPREZENTANCA										
461900	OGLASI, RAZPISI										
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE										
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS										
461971	TISKANJE BROŠUR										
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE										
464000	BRUTO PLAČE - REDNO DELO	7.667.789,00	460.067,34	1.840.269,36	920.134,68	153.355,78	766.778,90	613.423,12	460.067,34	766.778,90	1.686.913,58
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO	980.895,00	58.853,70	235.414,80	117.707,40	19.617,90	98.089,50	78.471,60	58.853,70	98.089,50	215.796,90
464020	BRUTO PLAČE - DELOVNO USPEŠNOST		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	3.876.446,00	232.586,76	930.347,04	465.173,52	77.528,92	387.644,60	310.115,68	232.586,76	387.644,60	852.818,12
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	1.135.186,00	68.111,16	272.444,64	136.222,32	22.703,72	113.518,60	90.814,88	68.111,16	113.518,60	249.740,92
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE	129.199,00	7.751,94	31.007,76	15.503,88	2.583,98	12.919,90	10.335,92	7.751,94	12.919,90	28.423,78
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	1.306.820,00	78.409,20	313.636,80	156.818,40	26.136,40	130.682,00	104.545,60	78.409,20	130.682,00	287.500,40
464300	PREHRANA MED DELOM	633.755,00	38.025,30	152.101,20	76.050,60	12.675,10	63.375,50	50.700,40	38.025,30	63.375,50	139.426,10
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	629.160,00	37.749,60	150.998,40	75.499,20	12.583,20	62.916,00	50.332,80	37.749,60	62.916,00	138.415,20
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	1.246.730,00	74.803,80	299.215,20	149.607,60	24.934,60	124.673,00	99.738,40	74.803,80	124.673,00	274.280,60
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVAN.	924.129,00	55.447,74	221.790,96	110.895,48	18.482,58	92.412,90	73.930,32	55.447,74	92.412,90	203.308,38
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	74.658,00	4.479,48	17.917,92	8.958,96	1.493,16	7.465,80	5.972,64	4.479,48	7.465,80	16.424,76
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	8.465,00	507,90	2.031,60	1.015,80	169,30	846,50	677,20	507,90	846,50	1.862,30
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	14.079,00	844,74	3.378,96	1.689,48	281,58	1.407,90	1.126,32	844,74	1.407,90	3.097,38
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	772.344,00	46.340,64	185.362,56	92.681,28	15.446,88	77.234,40	61.787,52	46.340,64	77.234,40	169.915,68
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI										
SKUPAJ STROŠKI		**24.564.357,70**	**1.457.595,09**	**6.098.923,85**	**3.706.561,73**	**460.077,58**	**3.393.293,15**	**1.594.908,08**	**1.196.181,06**	**2.270.819,94**	**4.385.997,22**

PRILOGA 3

Tabela 1: Stroški za dejavnost podiplomskega študija po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

DEJAVNOST PODIPLOMSKEGA ŠTUDIJA		POSREDNI STROŠKI		NEPOSREDNI STROŠKI								SKUPAJ
				DR	DR 2	MAG	MAG	SPEC	REDNI MAG	REDNI MAG	ICPE	
Konto	Vrsta stroška	3301 1	3301 2	302 1	302 2	303 1	303 2	304 2	332 1	332 2	308 2	
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE									35.234,80		35.234,80
460120	MATERIAL ZA ČIŠČENJE									4.012,00		4.012,00
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE		175.217,80							358.310,54		533.528,34
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE		10.702,99			1.733.752,54				6.518.710,05		8.263.165,58
460600	PISARNIŠKI MATERIAL		3.086.934,69	70.700,00	9.300,00		5.600,00		1.934,12	335.520,35		3.509.989,16
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA									54.022,35		54.022,35
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME								66.835,20	66.582,68		133.417,88
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV		652.130,00							20.296,00		672.426,00
461160	NAJEMNINE									2.643.375,60		2.643.375,60
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV		395.178,66			11.976,00				65.351,98		472.506,64
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.		153.174,00							38.638,00		191.812,00
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA					120.000,00	599.000,00	1.660.280,00				2.379.280,00
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.					2.084.880,00						2.084.880,00
461380	POGODBE O DELU		221.286,00	56.921,00	1.078.043,00	15.424.265,00	8.931.372,00	7.382.704,00	291.924,00	3.891.079,00		37.277.594,00
461381	POSEBNI DAVEK NA POD		55.322,00	14.230,00	269.514,00	3.856.081,00	2.232.855,00	1.845.681,00	72.981,00	972.774,00		9.319.438,00
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL		1.052,00	526,00	4.734,00	58.854,00	20.027,00	13.715,00	1.578,00	11.319,00		111.805,00
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU		13.277,00	3.415,00	64.681,00	925.453,00	535.884,00	442.963,00	17.514,00	233.466,00		2.236.653,00
461390	AVTORSKI HONORARJI		621.957,00	113.000,00	794.094,00	38.909.942,00	6.159.065,00	8.548.914,00		6.359.449,00		61.506.421,00
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		1.304.964,27	1.400.324,09	2.422.667,98	42.892.104,07	10.631.729,15	12.667.507,76		8.268.318,05		79.587.615,37
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI				108.549,95	4.858.463,28	5.660.119,08	1.005.391,79		157.074,27		11.789.598,37
461420	POŠTNE STORITVE		544.740,85	23.250,00		147.050,00	30.000,00			186.326,00		931.366,85
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA		177.503,40							110.386,95		287.890,35
461500	PREVOZNE STORITVE		41.617,49			51.881,84						93.499,33
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST		1.660,00			400,00	480,00			9.170,00		11.710,00
461610	DNEVNICE V DRŽAVI		7.000,00			3.500,00	3.500,00			8.218,00		22.218,00
461611	NOČNINE V DRŽAVI		21.608,00									21.608,00
461621	KILOMETRINA DOMA		13.986,00			59.482,98	6.327,00			65.739,60		145.535,58
461630	DNEVNICE V TUJINI									34.981,27		34.981,27
461641	KILOMETRINA V TUJINI									37.093,13		37.093,13
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV				3.000,00	83.135,72	5.900,00	8.800,00		54.158,28		154.994,00
461800	REPREZENTANCA		2.090.592,33	151.264,98	144.850,50	529.629,12		76.060,28		624.098,14	169.742,72	3.786.238,07
461900	OGLASI, RAZPISI		623.752,72	114.129,60	157.176,00	20.532,00						915.590,32
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE		773.459,78	42.589,71	8.787,93	1.287.332,58		259.131,59		191.428,79	2.080,34	2.564.810,72
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS									33.600,00		33.600,00
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS		2.411.505,80		47.860,80	37.643,60			7.826,00	932.392,00		3.437.228,20
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE					381.092,73				623.240,09		1.004.332,82
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV					7.986.412,41	2.560.922,71		4.641.468,98	7.671.408,98		22.860.213,08
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK					1.080.613,98		55.908,40		2.500.000,00		3.636.522,38
461971	TISKANJE BROŠUR		238.631,60	45.375,92		2.471.566,35	44.775,64	1.355.096,52	451.698,79			4.607.144,82
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI			28.910,00	30.827,50					6.150,00		65.887,50
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE		165.200,00							15.280,00		180.480,00
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	7.955.430,00								1.952.689,00		9.908.119,00
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO		984.951,00									984.951,00
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST		7.018.411,00				5.857.332,00	1.798.688,00		2.738.456,00	899.344,00	18.312.231,00
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	1.284.423,00								343.682,00		1.628.105,00
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	439.910,00								669.510,00		1.109.420,00
464300	PREHRANA MED DELOM	480.740,00								146.420,00		627.160,00
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	377.550,00								125.850,00		503.400,00
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	831.287,00	708.608,00				518.378,00	159.188,00		449.003,00	79.594,00	2.746.058,00
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	616.175,00	525.251,00				384.239,00	117.996,00		332.826,00	58.998,00	2.035.485,00
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	49.788,00	42.441,00				31.041,00	9.532,00		26.893,00	4.766,00	164.461,00
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	5.646,00	4.810,00				3.510,00	1.076,00		3.041,00	538	18.621,00
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	9.394,00	8.000,00				5.850,00	1.796,00		5.072,00	898	31.010,00
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	583.706,00	793.385,00				861.556,00	266.195,00		350.148,00	133.104,00	2.988.094,00
467000	OBRESTI						282,64					282,64
467900	NEGATIVNE TEČAJNE RAZLIKE									9.660,10		9.660,10
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI							5.000,00				5.000,00
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI				463,60	3,20						466,80
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI							220.000,00				220.000,00
STROŠKI SKUPAJ		12.634.049,00	23.888.311,38	2.064.636,30	5.144.550,26	125.016.047,40	45.089.745,22	37.901.624,34	5.553.760,09	50.290.455,00	1.349.065,06	308.932.244,05

PRILOGA 3

Tabela 2: Ugotavljaje stroškov za dejavnost podiplomskega študija - VIR 1

DEJAVNOST PODIPLOMSKEGA ŠTUDIJA		Posredni stroški za razporejanje po skupinah aktivnosti		Posredni stroški razporejeni po skupinah aktivnosti								
Konto	**Vrsta stroška**	**3301 1**	3301 2	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE											
460120	MATERIAL ZA ČIŠČENJE											
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE		175.217,80									
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE		10.702,99									
460600	PISARNIŠKI MATERIAL		3.086.934,69									
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA											
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME											
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV		652.130,00									
461160	NAJEMNINE											
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV		395.178,66									
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.		153.174,00									
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA											
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.											
461380	POGODBE O DELU		221.286,00									
461381	POSEBNI DAVEK NA POD		55.322,00									
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL		1.052,00									
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU		13.277,00									
461390	AVTORSKI HONORARJI		621.957,00									
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		1.304.964,27									
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI											
461420	POŠTNE STORITVE		544.740,85									
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA		177.503,40									
461500	PREVOZNE STORITVE		41.617,49									
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST		1.660,00									
461610	DNEVNICE V DRŽAVI		7.000,00									
461611	NOČNINE V DRŽAVI		21.608,00									
461621	KILOMETRINA DOMA		13.986,00									
461630	DNEVNICE V TUJINI											
461641	KILOMETRINA V TUJINI											
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV											
461800	REPREZENTANCA		2.090.592,33									
461900	OGLASI, RAZPISI		623.752,72									
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE		773.459,78									
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS											
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS		2.411.505,80									
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE											
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV											
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK											
461971	TISKANJE BROŠUR		238.631,60									
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI											
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE		165.200,00									
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	**7.955.430,00**		894.985,88	1.392.200,25	994.428,75	1.093.871,63	696.100,13	497.214,38	795.543,00	497.214,38	1.093.871,63
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO		984.951,00									
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST		7.018.411,00									
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	**1.284.423,00**		144.497,59	224.774,03	160.552,88	176.608,16	112.387,01	80.276,44	128.442,30	80.276,44	176.608,16
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	**439.910,00**		49.489,88	76.984,25	54.988,75	60.487,63	38.492,13	27.494,38	43.991,00	27.494,38	60.487,63
464300	PREHRANA MED DELOM	**480.740,00**		54.083,25	84.129,50	60.092,50	66.101,75	42.064,75	30.046,25	48.074,00	30.046,25	66.101,75
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	**377.550,00**		42.474,38	66.071,25	47.193,75	51.913,13	33.035,63	23.596,88	37.755,00	23.596,88	51.913,13
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	**831.287,00**	708.608,00	93.519,79	145.475,23	103.910,88	114.301,96	72.737,61	51.955,44	83.128,70	51.955,44	114.301,96
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROV	**616.175,00**	525.251,00	69.319,69	107.830,63	77.021,88	84.724,06	53.915,31	38.510,94	61.617,50	38.510,94	84.724,06
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	**49.788,00**	42.441,00	5.601,15	8.712,90	6.223,50	6.845,85	4.356,45	3.111,75	4.978,80	3.111,75	6.845,85
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	**5.646,00**	4.810,00	635,18	988,05	705,75	776,33	494,03	352,88	564,60	352,88	776,33
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	**9.394,00**	8.000,00	1.056,83	1.643,95	1.174,25	1.291,68	821,98	587,13	939,40	587,13	1.291,68
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	**583.706,00**	793.385,00	65.666,93	102.148,55	72.963,25	80.259,58	51.074,28	36.481,63	58.370,60	36.481,63	80.259,58
467000	OBRESTI											
467900	NEGATIVNE TEČAJNE RAZLIKE											
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI											
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI											
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI											
STROŠKI SKUPAJ		**12.634.049,00**	10.489.688,60	**1.421.330,51**	**2.210.958,58**	**1.579.256,13**	**1.737.181,74**	**1.105.479,29**	**789.628,06**	**1.263.404,90**	**789.628,06**	**1.737.181,74**

PRILOGA 3

Tabela 3: Ugotavljaje stroškov za dejavnost podiplomskega študija - VIR 2

DEJAVNOST PODIPLOMSKEGA ŠTUDIJA			Posredni stroški za razporejanje po skupinah aktivnosti	Posredni stroški razporejeni po skupinah aktivnosti								
Konto	**Vrsta stroška**	3301 1	**3301 2**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE											
460120	MATERIAL ZA ČIŠČENJE											
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE		**175.217,80**	5.256,53	29.787,03	14.017,42	43.804,45	26.282,67	8.760,89	3.504,36	26.282,67	17.521,78
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE		**10.702,99**									10.702,99
460600	PISARNIŠKI MATERIAL		**3.086.934,69**	92.608,04	524.778,90	246.954,78	771.733,67	463.040,20	154.346,73	61.738,69	463.040,20	308.693,47
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA											
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME											
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV		**652.130,00**			163.032,50		163.032,50	163.032,50		163.032,50	
461160	NAJEMNINE											
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV		**395.178,66**			395.178,66						
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.		**153.174,00**	17.232,08	26.805,45	19.146,75	21.061,43	13.402,73	9.573,38	15.317,40	9.573,38	21.061,43
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA											
461330	RACUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.											
461380	POGODBE O DELU		**221.286,00**			221.286,00						
461381	POSEBNI DAVEK NA POD		**55.322,00**			55.322,00						
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL		**1.052,00**			1.052,00						
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU		**13.277,00**			13.277,00						
461390	AVTORSKI HONORARJI		**621.957,00**			621.957,00						
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		**1.304.964,27**			1.304.964,27						
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI											
461420	POŠTNE STORITVE		**544.740,85**	59.380,26	134.270,77	134.270,77	19.793,42	152.247,09		44.778,55		
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA		**177.503,40**		35.500,68	88.751,70			53.251,02			
461500	PREVOZNE STORITVE		**41.617,49**			41.617,49						
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST		**1.660,00**			1.660,00						
461610	DNEVNICE V DRŽAVI		**7.000,00**			7.000,00						
461611	NOČNINE V DRŽAVI		**21.608,00**			21.608,00						
461621	KILOMETRINA DOMA		**13.986,00**			13.986,00						
461630	DNEVNICE V TUJINI											
461641	KILOMETRINA V TUJINI											
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV											
461800	REPREZENTANCA		**2.090.592,33**				2.090.592,33					
461900	OGLASI, RAZPISI		**623.752,72**	623.752,72								
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE		**773.459,78**	61.876,78	139.222,76	154.691,96	23.203,79	309.383,91			85.080,58	
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS											
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS		**2.411.505,80**	482.301,16	1.446.903,48	482.301,16						
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE											
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV											
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK											
461971	TISKANJE BROŠUR		**238.631,60**	73.172,89	165.458,71							
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI											
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE		**165.200,00**				165.200,00					
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	7.955.430,00										
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO		**984.951,00**	110.806,99	172.366,43	123.118,88	135.430,76	86.183,21	61.559,44	98.495,10	61.559,44	135.430,76
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST		**7.018.411,00**	789.571,24	1.228.221,93	877.301,38	965.031,51	614.110,96	438.650,69	701.841,10	438.650,69	965.031,51
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	1.284.423,00										
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	439.910,00										
464300	PREHRANA MED DELOM	480.740,00										
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	377.550,00										
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	831.287,00	**708.608,00**	79.718,40	124.006,40	88.576,00	97.433,60	62.003,20	44.288,00	70.860,80	44.288,00	97.433,60
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROV	616.175,00	**525.251,00**	59.090,74	91.918,93	65.656,38	72.222,01	45.959,46	32.828,19	52.525,10	32.828,19	72.222,01
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	49.788,00	**42.441,00**	4.774,61	7.427,18	5.305,13	5.835,64	3.713,59	2.652,56	4.244,10	2.652,56	5.835,64
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	5.646,00	**4.810,00**	541,13	841,75	601,25	661,38	420,88	300,63	481,00	300,63	661,38
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	9.394,00	**8.000,00**	900,00	1.400,00	1.000,00	1.100,00	700,00	500,00	800,00	500,00	1.100,00
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	583.706,00	**793.385,00**	89.255,81	138.842,38	99.173,13	109.090,44	69.421,19	49.586,56	79.338,50	49.586,56	109.090,44
467000	OBRESTI											
467900	NEGATIVNE TEČAJNE RAZLIKE											
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI											
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI											
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI											
STROŠKI SKUPAJ		12.634.049,00	**23.888.311,38**	**2.550.239,38**	**4.267.752,74**	**5.262.807,58**	**4.522.194,43**	**2.009.901,58**	**1.019.330,58**	**1.133.924,70**	**1.377.375,39**	**1.744.785,00**

PRILOGA 4

Tabela 1: Stroški za dejavnost izpopolnjevanja in svetovanja po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

DEJAVNOST IZPOPOLNJEVANJA IN SVETOVANJA		POSREDNI STROŠKI	NEPOSREDNI STROŠKI				SKUPAJ
			SEMINARJI	ZAKLJUČENE SKUPINE	SVETOVANJA	KONZ. MAG	
Konto	Vrsta stroška	6601 4	6602 4	6603 4	6604 4	6618 4	
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE						0,00
460120	MATERIAL ZA ČIŠČENJE		848,37				848,37
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE	267.970,43				81.302,00	349.272,43
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE	78.269,34				1.396.301,29	1.474.570,63
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	70.554,02	664.231,95	926.724,93		78.194,39	1.739.705,29
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME	74.458,00	18.408,00				92.866,00
461130	VZDRŽEVANJE RACUNALNIŠKIH PROGRAMOV		167.192,00			39.884,00	207.076,00
461160	NAJEMNINE	67.572,09	299.823,48	35.400,00		64.900,00	467.695,57
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.	191.812,00					191.812,00
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE		507.015,79	135.670,50	*9.500,00*		652.186,29
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA	316.536,06					316.536,06
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.		183.880,00	668.975,04		122.040,52	974.895,56
461380	POGODBE O DELU					425.832,00	425.832,00
461381	POSEBNI DAVEK NA POD					106.458,00	106.458,00
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGOD O DELU					25.549,00	25.549,00
461390	AVTORSKI HONORARJI	108.000,00	13.165.500,00	7.828.577,00	*6.002.802,00*	1.195.835,00	28.300.714,00
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		4.286.931,62	10.588.663,19	*3.478.389,92*	945.552,53	19.299.537,26
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI		159.566,37	1.412.793,91			1.572.360,28
461420	POŠTNE STORITVE	1.587.129,30	81.576,64	23.700,00	*1.200,00*		1.693.605,94
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	285.861,24	18.408,00			3.343,33	307.612,57
461500	PREVOZNE STORITVE			122.026,41			122.026,41
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST	8.840,00	580,00	30.720,00	*2.340,00*	11.200,00	53.680,00
461610	DNEVNICE V DRŽAVI			154.994,00	*1.750,00*	24.276,00	181.020,00
461611	NOČNINE V DRŽAVI					34.594,00	34.594,00
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI		400,00	9.835,46			10.235,46
461621	KILOMETRINA DOMA	86.761,53	7.570,00	477.817,69	*17.391,00*	198.710,25	788.250,47
461630	DNEVNICE V TUJINI			71.637,66			71.637,66
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI			143.978,29			143.978,29
461641	KILOMETRINA V TUJINI			17.473,05			17.473,05
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV		20.131,44	96.968,34		3.000,00	120.099,78
461800	REPREZENTANCA	146.183,35	2.561.756,41	1.039.434,18	*253.970,00*	359.275,00	4.360.618,94
461900	OGLASI, RAZPISI	117.745,12	4.879.424,48			189.980,00	5.187.149,60
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	238.569,92	1.158.750,64	691.441,48	*18.008,77*	110.655,09	2.217.425,90
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS	14.086,80	714.882,74	1.569.850,88	*928.378,26*	269.438,00	3.496.636,68
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV		969.983,00			59.000,00	1.028.983,00
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK		247.800,00	714.018,46			961.818,46
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH					11.341,00	11.341,00
461971	TISKANJE BROŠUR		1.442.597,86	152.644,80			1.595.242,66
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI		51.056,58	293.149,20		60.711,00	404.916,78
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE	335.653,68	118.000,00	38.270,00		10.207,00	502.130,68
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	9.901.910,00					9.901.910,00
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO	432.937,00					432.937,00
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	12.467.097,00		1.010.000,00			13.477.097,00
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	1.973.306,00					1.973.306,00
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE	77.421,00					77.421,00
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	474.840,00					474.840,00
464300	PREHRANA MED DELOM	549.030,00					549.030,00
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	503.400,00					503.400,00
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	2.214.102,00		89.385,00			2.303.487,00
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	1.641.191,00		66.256,00			1.707.447,00
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	132.593,00		5.353,00			137.946,00
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	15.017,00		606,00			15.623,00
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	25.021,00		1.010,00			26.031,00
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	1.956.505,00		125.680,00			2.082.185,00
467000	OBRESTI		1.635,05				1.635,05
467900	NEGATIVNE TEČAJNE RAZLIKE			73.892,23			73.892,23
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI			340,00			340,00
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI			118.410,25			118.410,25
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI		36.160,76				36.160,76
SKUPAJ STROŠKI		**36.360.372,88**	**31.764.111,18**	**28.735.696,95**	***10.713.729,95***	**5.827.579,40**	**113.401.490,36**

PRILOGA 4

Tabela 2: Ugotavljanje stroškov za dejavnost po aktivnostih

DEJAVNOST IZPOPOLNJEVANJA IN SVETOVANJA		Posredni stroški za razporejanje po skupinah aktivnosti	Posredni stroški razporejeni po skupinah aktivnosti							
Konto	**Vrsta stroška**	**6601 4**	**10**	**11**	**3**	**2**	**6**	**5**	**8**	**9**
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE									
460120	MATERIAL ZA ČIŠČENJE									
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE	267.970,43		53.594,09		26.797,04	26.797,04	66.992,61	53.594,09	40.195,56
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE	78.269,34	26.611,58	25.828,88						25.828,88
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	70.554,02	3.527,70	10.583,10	7.055,40	3.527,70	3.527,70	17.638,51	14.110,80	10.583,10
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME	74.458,00		11.913,28		11.913,28	11.913,28	13.402,44	13.402,44	11.913,28
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV									
461160	NAJEMNINE	67.572,09		13.514,42		13.514,42		13.514,42	13.514,42	13.514,42
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.	191.812,00	44.116,76	47.953,00	28.771,80	11.508,72	3.836,24	21.099,32	17.263,08	17.263,08
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE									
461320	**STROŠKI IZOBRAŽEVANJA**	**316.536,06**								
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.									
461390	AVTORSKI HONORARJI	108.000,00		54.000,00	54.000,00					
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI									
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI									
461420	POŠTNE STORITVE	1.587.129,30		634.851,72		79.356,47		634.851,72	238.069,40	
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	285.861,24	114.344,50	57.172,25		57.172,25	28.586,12			28.586,12
461500	PREVOZNE STORITVE									
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST	8.840,00		4.420,00	4.420,00					
461610	DNEVNICE V DRŽAVI									
461611	NOČNINE V DRŽAVI									
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI									
461621	KILOMETRINA DOMA	86.761,53		43.380,77	43.380,77					
461630	DNEVNICE V TUJINI									
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI									
461641	KILOMETRINA V TUJINI									
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV									
461800	REPREZENTANCA	146.183,35			146.183,35					
461900	OGLASI, RAZPISI	117.745,12	117.745,12							
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	238.569,92		71.570,98		47.713,98	11.928,50	47.713,98	35.785,49	23.856,99
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS	14.086,80		14.086,80						
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV									
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK									
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH									
461971	TISKANJE BROŠUR									
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI									
461990	**DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE**	**335.653,68**								
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	9.901.910,00	2.277.439,30	2.475.477,50	1.485.286,50	594.114,60	198.038,20	1.089.210,10	891.171,90	891.171,90
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO	432.937,00	99.575,51	108.234,25	64.940,55	25.976,22	8.658,74	47.623,07	38.964,33	38.964,33
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	12.467.097,00	2.867.432,31	3.116.774,25	1.870.064,55	748.025,82	249.341,94	1.371.380,67	1.122.038,73	1.122.038,73
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	1.973.306,00	453.860,38	493.326,50	295.995,90	118.398,36	39.466,12	217.063,66	177.597,54	177.597,54
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE	77.421,00	17.806,83	19.355,25	11.613,15	4.645,26	1.548,42	8.516,31	6.967,89	6.967,89
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	474.840,00	109.213,20	118.710,00	71.226,00	28.490,40	9.496,80	52.232,40	42.735,60	42.735,60
464300	PREHRANA MED DELOM	549.030,00	126.276,90	137.257,50	82.354,50	32.941,80	10.980,60	60.393,30	49.412,70	49.412,70
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	503.400,00	115.782,00	125.850,00	75.510,00	30.204,00	10.068,00	55.374,00	45.306,00	45.306,00
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	2.214.102,00	509.243,46	553.525,50	332.115,30	132.846,12	44.282,04	243.551,22	199.269,18	199.269,18
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	1.641.191,00	377.473,93	410.297,75	246.178,65	98.471,46	32.823,82	180.531,01	147.707,19	147.707,19
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	132.593,00	30.496,39	33.148,25	19.888,95	7.955,58	2.651,86	14.585,23	11.933,37	11.933,37
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	15.017,00	3.453,91	3.754,25	2.252,55	901,02	300,34	1.651,87	1.351,53	1.351,53
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	25.021,00	5.754,83	6.255,25	3.753,15	1.501,26	500,42	2.752,31	2.251,89	2.251,89
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	1.956.505,00	449.996,15	489.126,25	293.475,75	117.390,30	39.130,10	215.215,55	176.085,45	176.085,45
467000	OBRESTI									
467900	NEGATIVNE TEČAJNE RAZLIKE									
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI									
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI									
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI									
	SKUPAJ STROŠKI	**36.360.372,88**	**7.750.150,75**	**9.133.961,78**	**5.138.466,82**	**2.193.366,06**	**733.876,28**	**4.375.293,69**	**3.298.533,01**	**3.084.534,74**

IZLOČENI SPLOŠNI STROŠKI 652.189,74

RAZPOREJENI POSREDNI SPREMENLJIVI STROŠK 35.708.183,14

PRILOGA 5

Tabela 1: Stroški za znanstveno raziskovalno dejavnost po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

ZNANSTVENO RAZISKOVALNA DEJAVNOST		SPLOŠNI STR. DEJ.	INŠTITUT A	INŠTITUT A	INŠTITUT A	INŠTITUT A	INŠTITUT B	INŠTITUT B	INŠTITUT B	INŠTITUT B	INŠTITUT B	INŠTITUT C	INŠTITUT C	INŠTITUT C	INŠTITUT C	INŠTITUT C	INŠTITUT D	INŠTITUT D	INŠTITUT E
		5501 2	5004 3	5573 2	5573 4	5015 3	5572 2	5009 2	5020 4	5543 2	5557 2	5514 2	5514 4	5548 2	5520 2	5513 2	5524 2	5553 2	5010 4
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE																		
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE	169.643,47						34.414,80					46.527,40						17.062,80
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE	938.838,03				14.154,37		14.353,70											
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	253.548,30						16.570,60					67.225,88						5.543,40
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME																		
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV	9.982,00																	
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.	51.058,00																	
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE	17.700,00						84.870,32					2.469,00					183.432,11	
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA																		
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.																		
461360	RAČUNALNIŠKE STORITVE, MANJŠA PROGR.OPREMA																		2.360,00
461370	PREVAJALSKE STORITVE														234.500,77				
461381	POSEBNI DAVEK NA POD											9.598,00							
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL											1.052,00							
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU											2.306,00							
461390	AVTORSKI HONORARJI	111.758,00	1.043.750,00		193.881,00		97.676,00	454.106,00		1.422.187,00		176.460,00	389.787,00	873.319,00	203.377,08				3.375.000,00
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		1.816.495,83							2.361.106,80			694.076,00	538.250,00	430.600,00	491.995,08			1.229.166,67
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI											257.208,72							
461420	POSTNE STORITVE	309.249,31									11.000,00		106.242,60						
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	267.264,13											7.975,33						
461500	PREVOZNE STORITVE												382,88						
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST	2.270,00					3.708,21	19.052,54		3.360,00	13.656,16		15.519,04					3.316,39	5.120,00
461610	DNEVNICE V DRŽAVI	3.500,00								1.750,00									
461611	NOČNINE V DRŽAVI	49.600,00																	
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI										14.015,10								
461621	KILOMETRINA DOMA	14.024,40						22.115,40		14.644,08			8.640,00						14.652,00
461630	DNEVNICE V TUJINI	9.141,62					25.275,29	124.092,74		38.752,10	169.064,89		411.993,30					17.916,60	104.695,26
461631	NOČNINE V TUJINI		117.083,80				12.065,31	117.715,08		18.927,77	156.337,40		252.804,98					35.838,96	
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI	137.188,00						237.931,33					397.996,03		176.900,00			923,99	
461641	KILOMETRINA V TUJINI	14.319,24					55.188,36			109.275,90	265.914,00		148.359,54					38.260,20	45.473,10
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV						11.000,00	3.000,00	3.392,74				29.058,27		9.834,20			9.000,00	
461800	REPREZENTANCA	211.878,00				12.540,00						11.000,00	35.710,00						59.734,00
461900	OGLASI, RAZPISI																		
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	266.433,76						27.128,20		7.161,42			155.680,94	2.601,90			1.472,64	4.071,00	
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS	147810,78																	
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS	1.746.594,81					212.420,00	27.950,00			83.850,00	19.006,00	3.002.721,93	895.922,03					
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE	61.000,00						409.122,28					105.259,70						
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV																		
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK																		
461943	ŠPEDITERSKI IN CARINSKI STROŠKI							26.386,06											
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH						17.199,75						15.337,95						
461971	TISKANJE BROŠUR																100.300,00		
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI							274.504,86											
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE	65166,48			324.500,00			104.122,00					386.561,50						
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	2.201.436,00																	
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO	17.749,00																	
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	3.414.025,00		599.561,00			599.561,00					599.561,00					576.835,00		
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	454.052,00																	
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE	48.351,00																	
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	169.470,00																	
464300	PREHRANA MED DELOM	144.705,00																	
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	125.850,00																	
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	547.512,00		53.058,00			53.058,00					53.058,00					51.047,00		
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	405.846,00		39.329,00			39.329,00					39.329,00					37.839,00		
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	32.793,00		3.179,00			3.179,00					3.179,00					3.059,00		
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	3.712,00		360			360					360					346		
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	6.181,00		598			598					598					576		
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	470.284,00		64.332,00			88.735,00					88.722,00					85.365,00		
464840	POSEBNI DAVEK NA POD																		
464850	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL OD POD																		
464860	PRISP. ZA SPIZ OD POD																		
465400	ŠTIPENDIJE ZA MLADE RAZISKOVALCE																		
467000	OBRESTI	18.444,45																	
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI	2.424,00																	
SKUPAJ STROŠKI		**12.920.802,78**	**2.977.329,63**	**760.417,00**	**518.381,00**	**26.694,37**	**1.219.352,92**	**1.997.435,91**	**3.392,74**	**3.977.165,07**	**713.837,55**	**1.261.437,72**	**6.280.329,27**	**2.310.092,93**	**1.055.212,05**	**491.995,08**	**856.839,64**	**292.759,25**	**4.858.807,23**

PRILOGA 5

Tabela 1: Stroški za znanstveno raziskovalno dejavnost po stroškovnih m

Nadaljevanje tabele

	ZNANSTVENO RAZISKOVALNA DEJAVNOST	INŠTITUT E	INŠTITUT E	INŠTITUT F	INŠTITUT F	INŠTITUT F	INŠTITUT F	INŠTITUT G	INŠTITUT H	INŠTITUT H	INŠTITUT H	INŠTITUT H	INŠTITUT H	INŠTITUT I	CRP	CRP	CRP	CRP	CRP
		5521 2	**5530 2**	**5547 2**	**5547 4**	**5536 4**	**5539 4**	**5005 2**	**5002 2**	**5002 4**	**5556 2**	**5515 2**	**5518 2**	**5001 2**	**5003 2**	**5006 3**	**5014 3**	**5019 2**	**5545 2**
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE																		
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE																		
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE											9.499,00							
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	684,05			4.277,74	4.443,69													
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME																		
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV																		
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.													7.150,00					
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE													178765,35		24.695,19			
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA																		
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.																		
461360	RAČUNALNIŠKE STORITVE, MANJŠA PROGR.OPREMA																		
461370	PREVAJALSKE STORITVE											68.528,75							
461381	POSEBNI DAVEK NA POD																		
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL																		
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU																		
461390	AVTORSKI HONORARJI		420.000,00			1.724.412,00	350.000,00						70.000,00		3.332.000,00		2.949.000,00		
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		968.850,00							430.600,00			836.684,81		861.200,00	684.594,47		384.482,94	
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI																		
461420	POŠTNE STORITVE																		
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA										27.612,00	29.972,00							
461500	PREVOZNE STORITVE													33.932,28					
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST						6.030,02			1.160,00				1.500,00					
461610	DNEVNICE V DRŽAVI						2.625,00			10.500,00				37.081,72					7.000,00
461611	NOČNINE V DRŽAVI						8.154,00												21.208,00
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI																		
461621	KILOMETRINA DOMA					11.559,90	3.682,80			28.860,00				11.022,00					13.299,00
461630	DNEVNICE V TUJINI													293.726,16		72.148,74			110.335,44
461631	NOČNINE V TUJINI													211.133,17		99.287,20			96.586,74
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI													205.274,50		54.928,50			106.332,60
461641	KILOMETRINA V TUJINI						67.602,13												
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV													7.766,46					1.857,10
461800	REPREZENTANCA						41.950,00												
461900	OGLASI, RAZPISI																		
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	103.374,83				2.761,20	48.616,00				297,36				12.030,10				
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS																		
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS					59.701,20	49.862,80				167.700,00				294.769,90				
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE																		
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV																		
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK																		
461943	ŠPEDITERSKI IN CARINSKI STROŠKI																		
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH																		
461971	TISKANJE BROŠUR																		
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI																		
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE		4.916,67																
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO																		
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO																		
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	599.561,00		599.561,00				550.133,00	401.849,00					352.421,00					
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP																		
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE																		
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA																		
464300	PREHRANA MED DELOM																		
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST																		
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	53.058,00		53.058,00				48.685,00	35.562,00					31.188,00					
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	39.329,00		39.329,00				36.088,00	26.361,00					23.119,00					
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	3.179,00		3.179,00				2.917,00	2.131,00					1.869,00					
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	360		360				329	240					210					
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	598		598				550	402					353					
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	88.735,00		88.730,00				56.841,00	59.476,00					52.161,00					
464840	POSEBNI DAVEK NA POD																		
464850	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL OD POD																		
464860	PRISP. ZA SPIZ OD POD																		
465400	ŠTIPENDIJE ZA MLADE RAZISKOVALCE																		
467000	OBRESTI																		
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI																		
SKUPAJ STROŠKI		**888.878,88**	**1.393.766,67**	**784.815,00**	**4.277,74**	**1.802.877,99**	**578.522,75**	**695.543,00**	**526.021,00**	**471.120,00**	**195.609,36**	**107.999,75**	**906.684,81**	**1.448.672,64**	**4.500.000,00**	**935.654,10**	**2.949.000,00**	**384.482,94**	**356.618,88**

PRILOGA 5

Tabela 1: Stroški za znanstveno raziskovalno dejavnost po stroškovnih m

Nadaljevanje tabele

	ZNANSTVENO RAZISKOVALNA DEJAVNOST	CRP	CRP	CRP	CRP	CRP	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	MŠZŠ - NI R	MŠZŠ - NI R	MŠZŠ - NI R
		5546 2	**5546 3**	**5007 3**	**5544 2**	**5544 3**	**5502 3**	**5503 3**	**5504 3**	**5505 3**	**5506 3**	**5507 3**	**5508 3**	**5525 2**	**5525 3**	**5535 3**	**5013 3**	**5522 3**	**5523 3**
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE										22.184,00								
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE						137.116,00	34.125,60		41.689,40	67.713,12								
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE							523.870,63	63.808,28	35.898,13	307.049,96	129.318,56							
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	31.846,16			23.371,99		103.833,83				72.930,75								
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME										5.310,00	13.688,00							
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV																		
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.																		
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE				102.069,00			210.985,81	115.202,25	25.503,55	44.604,00	247.355,06			22.933,00	241.123,57			
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA																		
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.													2.143.808,80					
461360	RAČUNALNIŠKE STORITVE, MANJŠA PROGR.OPREMA										48.041,34								
461370	PREVAJALSKE STORITVE				455.058,44														
461381	POSEBNI DAVEK NA POD																		
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL																		
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU																		
461390	AVTORSKI HONORARJI	389.942,07	634.744,00		810.600,00		3.198,92	156.100,00	917.322,93	13.000,00		933.738,73							
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI	2.869.410,75							120.428,24				143.956,33						
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI								215.300,00										
461420	POŠTNE STORITVE						103.880,00		33.078,41		17.150,00								
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA						2.384,59												
461500	PREVOZNE STORITVE				11.378,22			17.055,00		12.169,76									
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST			1.620,00	600		37.120,00	6.632,50		22.778,12	13.002,84	1.310,00	1.140,00						
461610	DNEVNICE V DRŽAVI			1.218,00			14.000,00			15.750,00	35.000,00		1.218,00						
461611	NOČNINE V DRŽAVI						584.126,02			42.162,00									
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI																		
461621	KILOMETRINA DOMA			13.796,64			322.272,30			20.210,46	113.185,80		13.796,64						
461630	DNEVNICE V TUJINI				225.829,38			310.692,49	165.780,23	400.851,92	132.141,74	183.685,74			29.005,98	119.826,72			
461631	NOČNINE V TUJINI	42.322,10			61.658,02			329.972,40	97.640,93	150.907,55	57.146,57	208.193,45			13.917,54	344.198,94			
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI	6.563,75			490.255,88			512.130,70	471.522,00	247.829,16	54.898,22	180.445,09				346.740,38			
461641	KILOMETRINA V TUJINI							17.387,32			22.636,98	119.619,49							
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV	1.500,00			19.950,85		5.500,00	12.000,00	8.732,54	3.000,00	3.629,44	15.385,47			4.500,00		3.000,00		
461800	REPREZENTANCA				12.060,00		21.585,02				49.739,99								
461900	OGLASI, RAZPISI						706.190,89												
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	80.936,20			1.784,16		62.842,14		4.577,22						22.687,47				
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS																		
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS	26.832,00			961.480,00		2.170.804,06	48.074,00	1.207.440,00		42.931,20	134.160,00			641.874,30			139.961,14	226.371,00
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE																536.938,00		
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV				816.076,20														
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK				450.000,00				229.211,00										
461943	ŠPEDITERSKI IN CARINSKI STROŠKI										29.001,16								
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH							60.633,31		19.638,10	8.042,14								
461971	TISKANJE BROŠUR																		
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI																		
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE							10.237,00		15.800,00		91.883,50							
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO		1.784.000,00			2.198.000,00	8.359.209,00	4.966.879,00	8.359.200,00	5.960.255,00	4.914.397,00	5.852.915,00			7.255.614,00	1.791.823,00			
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO																		
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST																		
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP																		
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE																		
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA																		
464300	PREHRANA MED DELOM																		
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST																		
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.		157.884,00			194.521,00	739.798,00	439.570,00	739.787,00	527.483,00	434.928,00	517.981,00			642.125,00	158.578,00			
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE		117.030,00			144.189,00	548.373,00	325.829,00	548.364,00	390.995,00	322.382,00	383.951,00			475.968,00	117.542,00			
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU		9.456,00			11.651,00	44.293,00	26.321,00	44.312,00	31.575,00	26.052,00	31.010,00			38.457,00	9.497,00			
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE		1.070,00			1.319,00	5.024,00	2.981,00	4.998,00	3.576,00	2.952,00	3.516,00			4.355,00	1.073,00			
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO		1.784,00			2.198,00	8.352,00	4.969,00	8.345,00	5.963,00	4.909,00	5.844,00			7.255,00	1.791,00			
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE		264.032,00			266.251,00	1.237.174,00	735.094,00	1.237.162,00	882.123,00	654.972,00	825.788,00			903.223,00	240.452,00			
464840	POSEBNI DAVEK NA POD																		
464850	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL OD POD																		
464860	PRISP. ZA SPIZ OD POD																		
465400	ŠTIPENDIJE ZA MLADE RAZISKOVALCE																		
467000	OBRESTI																		
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI																		
SKUPAJ STROŠKI		**3.449.353,03**	**2.970.000,00**	**16.634,64**	**4.442.172,14**	**2.818.129,00**	**15.217.076,77**	**8.751.539,76**	**14.592.212,03**	**8.869.158,15**	**7.506.931,25**	**9.879.788,09**	**160.110,97**	**2.143.808,80**	**10.061.915,29**	**3.372.645,61**	**539.938,00**	**139.961,14**	**226.371,00**

PRILOGA 5

Tabela 1: Stroški za znanstveno raziskovalno dejavnost po stroškovnih m

Nadaljevanje tabele

ZNANSTVENO RAZISKOVALNA DEJAVNOST		MŠZŠ- MD	MŠZŠ- MD	MŠZŠ- MD	MLADI RAZIS.	MLADI RAZIS.	OSTALO MŠŽ	TP	TP	TP	TP	TP	TP	TP	TP	TP	TP	SKUPAJ
		5527 3	5586 2	5586 3	5510 2	5510 3	5554 2	5526 2	5531 2	5534 2	5540 2	5551 2	5558 2	5558 4	5560 2	5598 2	5599 2	
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE																	**22.184,00**
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE																	**548.292,59**
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE					134.472,80	38.694,48											**2.209.957,94**
460600	PISARNIŠKI MATERIAL					21.871,71										71.480,04		**677.628,14**
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME															50.572,80		**69.570,80**
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV																	**9.982,00**
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.																	**58.208,00**
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE																	**1.501.708,21**
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA					310.392,66												**310.392,66**
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.																	**2.143.808,80**
461360	RAČUNALNIŠKE STORITVE, MANJŠA PROGR.OPREMA																	**50.401,34**
461370	PREVAJALSKE STORITVE					9.204,00												**767.291,96**
461381	POSEBNI DAVEK NA POD																	**9.598,00**
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL																	**1.052,00**
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU																	**2.306,00**
461390	AVTORSKI HONORARJI	240.952,00	172.967,00				522.495,00		193.040,00	66.261,27		4.308.000,00			610.000,00	690.000,00	600.000,00	**28.449.075,00**
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI							2.020.106,32	1.488.248,85	1.076.500,00		430.600,00	592.070,19	675.000,00			581.175,52	**21.725.598,80**
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI															92.245,28		**564.754,00**
461420	POŠTNE STORITVE																	**580.600,32**
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA					2.644,00												**337.852,05**
461500	PREVOZNE STORITVE																	**74.918,14**
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST			1.660,00						1.120,00						4.635,37		**166.311,19**
461610	DNEVNICE V DRŽAVI																	**129.642,72**
461611	NOČNINE V DRŽAVI																	**705.250,02**
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI																	**14.015,10**
461621	KILOMETRINA DOMA									18.144,08								**643.905,50**
461630	DNEVNICE V TUJINI	97.543,78		24.588,10					235.657,11	121.086,76						243.667,42		**3.667.499,51**
461631	NOČNINE V TUJINI	20.366,02		47.462,93						124.690,79						240.466,12		**2.856.723,77**
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI	68.245,24		25.000,00		95.863,21			86.071,00	127.833,00						4.463,69		**4.035.336,27**
461641	KILOMETRINA V TUJINI			29.235,48												99.270,72		**1.032.542,46**
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV	4.911,48	2.500,00	2.453,32						2.656,71	15.000,00					3.000,00		**182.628,58**
461800	REPREZENTANCA															67.255,00		**523.452,01**
461900	OGLASI, RAZPISI																	**706.190,89**
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE					33.700,80					3.617,88		14.683,92			64.894,77		**921.353,91**
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS																	**147.810,78**
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS												970.875,66			353.089,11		**13.484.391,14**
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE																	**1.112.319,98**
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV																	**816.076,20**
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK																	**679.211,00**
461943	ŠPEDITERSKI IN CARINSKI STROŠKI																	**55.387,22**
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH																	**120.851,25**
461971	TISKANJE BROŠUR																	**100.300,00**
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI																	**274.504,86**
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE																	**1.003.187,15**
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO				4.190.290,00	20.483.304,00												**78.317.322,00**
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO				4.292.324,00													**4.310.073,00**
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST				946.037,00													**9.239.105,00**
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP				541.325,00	12.193.723,00												**13.189.100,00**
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE																	**48.351,00**
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA				161.750,00	1.337.440,00												**1.668.660,00**
464300	PREHRANA MED DELOM				71.750,00	869.895,00												**1.086.350,00**
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST					1.289.962,00												**1.415.812,00**
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.				926.525,00	2.891.917,00												**9.350.381,00**
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE				686.819,00	2.143.605,00												**6.930.945,00**
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU				55.486,00	173.190,00												**559.964,00**
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE				6.279,00	19.610,00												**63.390,00**
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO				10.460,00	32.678,00												**105.600,00**
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE				748.511,00	1.715.626,00												**10.853.789,00**
464840	POSEBNI DAVEK NA POD																	**0,00**
464850	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL OD POD																	**0,00**
464860	PRISP. ZA SPIZ OD POD																	**0,00**
465400	ŠTIPENDIJE ZA MLADE RAZISKOVALCE					455.252,00												**455.252,00**
467000	OBRESTI																	**18.444,45**
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI																	**2.424,00**
SKUPAJ STROŠKI		**432.018,52**	**175.467,00**	**130.399,83**	**12.637.556,00**	**44.214.351,18**	**561.189,48**	**2.020.106,32**	**2.003.016,96**	**1.538.292,61**	**18.617,88**	**4.738.600,00**	**1.577.629,77**	**675.000,00**	**610.000,00**	**1.985.040,32**	**1.181.175,52**	**231.109.034,71**

PRILOGA 6

Tabela 1: Stroški knjižnične dejavnosti

KNJIŽNIČNA DEJAVNOST		SPLOŠNI STROŠKI DEJ.		SKUPAJ
Konto	**Vrsta stroška**	**401 1**	**401 2**	
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE	169.046,80	30.506,54	**199.553,34**
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE	196.110,29	337.365,56	**533.475,85**
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE	327.968,44	32.000,00	**359.968,44**
460510	KNJIGE ZA KNJIŽNICO	0,00	62.999.520,40	**62.999.520,40**
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	746.113,16	26.670,56	**772.783,72**
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA	350.619,66	54.946,45	**405.566,11**
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME	108.846,74	0,00	**108.846,74**
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV	0,00	422.440,00	**422.440,00**
461160	NAJEMNINE	36.411,43	0,00	**36.411,43**
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.	0,00	807.264,00	**807.264,00**
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE	465.715,10	86.508,75	**552.223,85**
461380	POGODBE O DELU	995.520,00	0,00	**995.520,00**
461381	POSEBNI DAVEK NA POD	248.880,00	0,00	**248.880,00**
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL	1.052,00	0,00	**1.052,00**
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU	59.731,00	0,00	**59.731,00**
461420	POŠTNE STORITVE	23.963,51	1.053.790,17	**1.077.753,68**
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	10.785,62	640.860,21	**651.645,83**
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST	7.440,00	3.050,00	**10.490,00**
461610	DNEVNICE V DRŽAVI	31.500,00	7.000,00	**38.500,00**
461611	NOČNINE V DRŽAVI	115.402,00	0,00	**115.402,00**
461621	KILOMETRINA DOMA	50.181,00	28.480,32	**78.661,32**
461630	DNEVNICE V TUJINI	154.178,94	307.661,40	**461.840,34**
461631	NOČNINE V TUJINI	108.295,28	155.903,75	**264.199,03**
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI	12.051,65	248.106,58	**260.158,23**
461641	KILOMETRINA V TUJINI	84.132,00	0,00	**84.132,00**
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV	120.015,03	11.043,99	**131.059,02**
461720	STROŠKI UNIVERZE	0,00	3.746.116,00	**3.746.116,00**
461800	REPREZENTANCA	1.520,00	0,00	**1.520,00**
461900	OGLASI, RAZPISI	99.120,00	0,00	**99.120,00**
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	645.737,30	0,00	**645.737,30**
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS	0,00	174.340,92	**174.340,92**
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS	795.904,20	0,00	**795.904,20**
461943	ŠPEDITERSKI IN CARINSKI STROŠKI	47.505,36	0,00	**47.505,36**
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH	25.494,91	0,00	**25.494,91**
461971	TISKANJE BROŠUR	77.998,00	0,00	**77.998,00**
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI	462.638,24	13.456,14	**476.094,38**
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE	60.806,63	0,00	**60.806,63**
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	31.322.988,00	9.086.009,00	**40.408.997,00**
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO	0,00	337.301,00	**337.301,00**
464020	BRUTO PLAČE - DELOVNO USPEŠNOST	756.572,00	0,00	**756.572,00**
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	-15.650,00	18.958.104,00	**18.942.454,00**
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	6.506.740,00	1.514.684,00	**8.021.424,00**
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE	1.944.829,00	859.690,00	**2.804.519,00**
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	1.583.030,00	1.172.560,00	**2.755.590,00**
464300	PREHRANA MED DELOM	1.901.360,00	819.715,00	**2.721.075,00**
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	1.761.900,00	755.100,00	**2.517.000,00**
464500	JUBILEJNE NAGRADE	167.673,00	81.712,00	**249.385,00**
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	3.642.269,00	2.751.601,00	**6.393.870,00**
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	2.699.821,00	2.039.625,00	**4.739.446,00**
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	218.768,00	164.784,00	**383.552,00**
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	24.621,00	18.665,00	**43.286,00**
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	40.581,00	31.098,00	**71.679,00**
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	1.940.689,00	1.472.393,00	**3.413.082,00**
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI	1.488,25	3.023,63	**4.511,88**
SKUPAJ STROŠKI		**61.138.363,54**	**111.253.096,37**	**172.391.459,91**

PRILOGA 7

Tabela: 1 Stroški dokumentacijske dejavnosti

DOKUMENTACIJSKA DEJAVNOST		SPLOŠNI STROŠKI DEJ.		SKUPAJ
Konto	**Vrsta stroška**	**8800 1**	**8800 2**	
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE	3.422,00		**3.422,00**
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE	107.710,34		**107.710,34**
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE	468.074,44		**468.074,44**
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	100.640,63	2.052,14	**102.692,77**
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA	20.179,42		**20.179,42**
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME	245.237,51		**245.237,51**
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.		77.276,00	**77.276,00**
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE	21.240,00		**21.240,00**
461390	AVTORSKI HONORARJI		564.706,00	**564.706,00**
461420	POŠTNE STORITVE	110.005,15	79.350,09	**189.355,24**
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA		106.514,28	**106.514,28**
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV	10.500,00		**10.500,00**
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	43.233,53		**43.233,53**
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS	108.809,40		**108.809,40**
461971	TISKANJE BROŠUR	51.920,00		**51.920,00**
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO		4.877.148,00	**4.877.148,00**
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST		2.421.638,00	**2.421.638,00**
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP		1.032.398,00	**1.032.398,00**
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE		163.903,00	**163.903,00**
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA		146.700,00	**146.700,00**
464300	PREHRANA MED DELOM		284.155,00	**284.155,00**
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST		251.700,00	**251.700,00**
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.		758.657,00	**758.657,00**
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE		562.341,00	**562.341,00**
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU		45.434,00	**45.434,00**
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE		5.144,00	**5.144,00**
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO		8.569,00	**8.569,00**
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE		428.907,00	**428.907,00**
SKUPAJ STROŠKI		**1.290.972,42**	**11.816.592,51**	**13.107.564,93**

Tabela 2 : Prikaz celotnih stroškov dejavnosti

DOKUMENTACIJSKA DEJAVNOST	**801 1**	**801 2**		**Skupaj**
Splošni stroški dejavnosti	1.290.972,42	11.816.592,51		**13.107.564,93**
Splošni stalni stroški		727.941,10	Amortizacija	
		59.662,72	Material za čiščenje	
		119.970,33	Stroški varnostne službe	
		46.754,58	Zavarovalne premie za opremo	
		13.218,36	Zavarovalne premije za objekt	
		31.881,94	Prispevki za stavbno zemljišče	
		43.247,81	Davek na promet nepremičnin	
Skupaj splošni stalni stroški		*1.042.676,84*		**1.042.676,84**
Splošni stroški splošnih služb		1.235.222,82	Splošni stroški merilo - število zaposlenih	
		539.275,34	Splošni stroški merilo - število knjiženj	
		501.301,23	Splošni stroški merilo - število m2 vzdrževane površine	
		356.215,14	Splošni stroški merilo - število računalnikov	
Skupaj splošni stroški splošnih služb		*2.632.014,53*		**2.632.014,53**
Celotni stroški dejavnosti	**1.290.972,42**	**15.491.283,88**		**16.782.256,30**

Prihodki	21.163.626,00	441.675,30	**21.605.301,30**
P - C	**19.872.653,58**	**-15.049.608,58**	**4.823.045,00**

Splošni stroški dejavnosti	**13.107.564,93**
Splošni stalni stroški	**1.042.676,84**
Splošni stroški splošnih služb	**2.632.014,53**
Pripisani stroški negat. Dej.	**8.682.923,60**
TC	**25.465.179,90**
P - C	**-3.859.878,60**

PRILOGA 8

Tabela 1: Stroški založniške dejavnosti

DEJAVNOST ZALOŽNIŠTVA		SPLOŠNI STROŠKI DEJ.		SKUPAJ
Konto	**Vrsta stroška**	**7703 1**	**7703 2**	
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE		69.228,24	**69.228,24**
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE		7.923,04	**7.923,04**
460600	PISARNIŠKI MATERIAL		53.238,06	**53.238,06**
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.		38.638,00	**38.638,00**
461390	AVTORSKI HONORARJI		19.083.555,00	**19.083.555,00**
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		17.092.562,32	**17.092.562,32**
461420	POŠTNE STORITVE		3.884,93	**3.884,93**
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE		22.052,06	**22.052,06**
461970	TISKANJE IN RAZMNOŽEVANJE UČBENIKOV		45.072.346,63	**45.072.346,63**
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	2.102.566,00		**2.102.566,00**
464020	BRUTO PLAČE - DELOVNO USPEŠNOST	49.442,00		**49.442,00**
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST		2.335.692,00	**2.335.692,00**
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	369.451,00		**369.451,00**
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	73.350,00		**73.350,00**
464300	PREHRANA MED DELOM	150.945,00		**150.945,00**
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	125.850,00		**125.850,00**
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	226.566,00	206.709,00	**433.275,00**
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	167.936,00	153.220,00	**321.156,00**
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	13.569,00	12.376,00	**25.945,00**
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	1.537,00	1.398,00	**2.935,00**
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	2.560,00	2.338,00	**4.898,00**
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	104.374,00	199.046,00	**303.420,00**
467000	OBRESTI		8.500,00	**8.500,00**
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI		0,06	**0,06**
SKUPAJ STROŠKI		**3.388.146,00**	**84.362.707,34**	**87.750.853,34**

Tabela 2: Prikaz celotnih stroškov dejavnosti založništva

Dejavnost založništva	**702 1**	**702 2**		**Skupaj**
Splošni stroški dejavnosti	3.388.146,00	84.362.707,34		**87.750.853,34**
Splošni stalni stroški		95.211,19	Amortizacija	
		29.831,36	Material za čiščenje	
		26.297,13	Stroški varnostne službe	
		13.909,88	Zavarovalne premie za opremo	
		2.897,42	Zavarovalne premije za objekt	
		6.988,42	Prispevki za stavbno zemljišče	
		21.623,91	Davek na promet nepremičnin	
Skupaj splošni stalni stroški		196.759,32		**196.759,32**
Splošni stroški splošnih služb		617.611,41	Splošni stroški merilo - število zaposlenih	
		374.705,23	Splošni stroški merilo - število knjiženj	
		109.883,71	Splošni stroški merilo - število m2 vzdrževane površine	
		32.383,19	Splošni stroški merilo - število računalnikov	
Skupaj splošni stroški splošnih služb		1.134.583,54		**1.134.583,54**
Celotni stroški dejavnosti	**3.388.146,00**	**85.694.050,20**		**89.082.196,20**

Prihodki	19.397.657,80	54.096.557,76	**73.494.215,56**
P - C	16.009.511,80	-31.597.492,44	-15.587.980,64

PRILOGA 9

Tabela 1: Stroški mednarodne dejavnosti

MEDNARODNA DEJAVNOST		SPLOŠNI STROŠKI DEJ.	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP	MP
Konto	**Vrsta stroška**	**901 2**	**9913 2**	**9920 2**	**9921 2**	**9922 2**	**9924 1**	**9924 2**	**9926 2**	**9927 2**	**9928 2**	**9929 1**	**9929 2**	**9932 2**	**9933 2**	**9934 2**	**9935 2**	**9936 2**
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE												4.720,00					
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE	22.376,34															18.737,71	
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE	8.773,47				77.625,70									531.743,51	498.254,03		
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	125.444,27									1.002,50	9.293,56	5.599,97	6.201,10	35.666,93		6.472,89	
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV	66.080,00																
461160	NAJEMNINE												14.371,90					
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV												15.481,76					
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.	77.276,00																17.900,00
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE	346.970,01		80.320,98						20.199,60							173.546,00	
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.												53.100,00					
461390	AVTORSKI HONORARJI									18.175,00		535.260,00	250.000,00		343.280,00	152.248,00		
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI								91.745,00	455.833,69		259.600,00	447.319,12			177.471,25		505.955,00
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI														427.097,93			
461420	POŠTNE STORITVE	27.525,45				2.920,17		8.100,00					4.005,00				21.993,00	
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	74.448,75											805,35				26.427,00	
461500	PREVOZNE STORITVE												490.158,38					
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST	1.620,00					8.299,04	4.200,00						5.420,00			4.235,00	10.460,00
461610	DNEVNICE V DRŽAVI												52.500,00					
461611	NOČNINE V DRŽAVI												180.000,00					
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI	21.073,80												4.740,00			3.930,00	
461621	KILOMETRINA DOMA							40.716,56					170.082,00	2.791,50			2.773,50	
461630	DNEVNICE V TUJINI	345.938,20	74.065,54				436.302,32							256.883,40			403.690,74	171.648,54
461631	NOČNINE V TUJINI	227.578,83	27.723,90				236.683,00	64.855,01						260.834,15			437.424,08	211.499,39
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI	681.316,77	5.385,02				36.176,00							334.473,60	310.437,00		418.227,12	91.637,24
461641	KILOMETRINA V TUJINI		123.987,60				122.763,44										77.700,00	
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV	31.244,40		3.000,00					6.000,00	3.000,00			15.000,00	3.000,00	6.000,00		19.835,70	7.036,62
461800	REPREZENTANCA	67.344,93						95.242,89					751.399,95		38.964,00			
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	40.022,10						9.233,50					109.953,23	1.643,74	54.160,80	37.717,17	210.333,47	
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS													111.800,00				
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS	127.997,82			221.084,50				308.120,80			289.059,78	578.343,29	2.404.818,00				
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE	219.600,00													21.604,01			
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK														192.998,00			
461943	ŠPEDITERSKI IN CARINSKI STROŠKI													14.367,90				
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH	887.155,35																
461961	NAGRADE IN DOTACIJE ŠTUDENTOM										8.053.603,27							
461971	TISKANJE BROŠUR							112.128,00										
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI	338.975,00																
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE								1.078.163,04			558.084,54	55.228,71					6.868,53
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO	4.416.102,00																
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO	203.326,00																
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	3.702.145,00																
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP	879.284,00																
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE	598.135,00																
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA	123.350,00																
464300	PREHRANA MED DELOM	232.040,00																
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST	251.655,00																
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	872.910,00																
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	647.041,00																
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	52.279,00																
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	5.915,00																
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	9.854,00																
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	769.647,00																
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI												4.000,00					
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI												180,04					
SKUPAJ STROŠKI		**16.502.444,49**	**231.162,06**	**83.320,98**	**221.084,50**	**80.545,87**	**840.223,80**	**334.475,96**	**1.484.028,84**	**497.208,29**	**8.054.605,77**	**1.651.297,88**	**3.202.248,70**	**3.406.973,39**	**1.961.952,18**	**865.690,45**	**1.825.326,21**	**1.023.005,32**

PRILOGA 9

Tabela 1: Stroški mednarodne dejavnosti

Nadaljevanje tabele

MEDNARODNA DEJAVNOST		MP	MP	MP	MP	MP	MP	MK	MK	MK	MK	SKUPAJ
Konto	Vrsta stroška	9937 2	9938 2	9939 2	9940 2	9941 2	9942 2	01116 2	01143 2	01132 2	01136 2	
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE											**4.720,00**
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE					24.938,12						**66.052,17**
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE			750.894,48				74.911,24				**1.942.202,43**
460600	PISARNIŠKI MATERIAL								684,05			**190.365,27**
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV											**66.080,00**
461160	NAJEMNINE											**14.371,90**
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV											**15.481,76**
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.											**95.176,00**
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE		31.969,00		203.595,17					11.118,81		**867.719,57**
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.											**53.100,00**
461390	AVTORSKI HONORARJI		2.253.850,00	234.413,00		81.984,00				100.000,00	46.292,00	**4.015.502,00**
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI		1.408.023,25					22.833,60			253.278,92	**3.622.059,83**
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI											**427.097,93**
461420	POŠTNE STORITVE	800								16.950,00		**82.293,62**
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA			2.277,59								**103.958,69**
461500	PREVOZNE STORITVE				22.236,65							**512.395,03**
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST	750	11.140,00		33.772,54						600,00	**80.496,58**
461610	DNEVNICE V DRŽAVI	7.000,00	55.811,00								1.750,00	**117.061,00**
461611	NOČNINE V DRŽAVI	16.708,00	130.392,00	290.214,35								**617.314,35**
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI	2.640,00								2.000,00		**34.383,80**
461621	KILOMETRINA DOMA		202.768,08								5.644,08	**424.775,72**
461630	DNEVNICE V TUJINI	221.643,64	152.209,79	10.113,57	23.088,74					161.147,27		**2.256.731,75**
461631	NOČNINE V TUJINI	224.623,64	39.324,00		377.320,92							**2.107.866,92**
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI	99.096,60	36.057,00	3.634,95	219.935,00			121.842,69		67.943,54	138.573,00	**2.564.735,53**
461641	KILOMETRINA V TUJINI				164.420,10							**488.871,14**
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV	11.237,49	15.680,00				9.031,89	3.000,00		3.360,97	6.000,00	**142.427,07**
461800	REPREZENTANCA		49.140,00								11.190,00	**1.013.281,77**
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE			882,05					3.618,51			**467.564,57**
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS											**111.800,00**
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS		122.980,00			186.258,80					911.181,17	**5.149.844,16**
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE											**241.204,01**
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK		279.035,52									**472.033,52**
461943	ŠPEDITERSKI IN CARINSKI STROŠKI											**14.367,90**
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH		113.480,00								31.414,04	**1.032.049,39**
461961	NAGRADE IN DOTACIJE ŠTUDENTOM											**8.053.603,27**
461971	TISKANJE BROŠUR											**112.128,00**
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI											**338.975,00**
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE		3.160,00									**1.701.504,82**
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO											**4.416.102,00**
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO											**203.326,00**
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST											**3.702.145,00**
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP											**879.284,00**
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE											**598.135,00**
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA											**123.350,00**
464300	PREHRANA MED DELOM											**232.040,00**
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST											**251.655,00**
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.											**872.910,00**
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE											**647.041,00**
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU											**52.279,00**
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE											**5.915,00**
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO											**9.854,00**
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE											**769.647,00**
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI											**4.000,00**
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI										18.655,31	**18.835,35**
SKUPAJ STROŠKI		**584.499,37**	**4.905.019,64**	**1.292.429,99**	**1.044.369,12**	**293.180,92**	**9.031,89**	**222.587,53**	**4.302,56**	**362.520,59**	**1.424.578,52**	**52.408.114,82**

PRILOGA 10

Tabela 1: Stroški za osnovno splošno dejavnost po stroškovnih mestih, virih financiranja in vrstah

OSNOVNA SPLOŠNA DEJAVNOST		SPLOŠNI STROŠKI		VODSTVO, TAJNIŠTVO,KADROVSKA		RAČ. FINANČNA ENOTA		TEH.VZDRŽ. SLUŽBA		SLUŽBA ZA INFORMATIKO		STROŠKI CENTROV
		001 2	001 1	002 1	002 2	003 1	003 2	004 1	004 2	005 1	005 2	006 2
460000	STROŠKI MATER.IN SUROVIN								144.278,60			
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE										20.791,60	
460110	MATERIAL ZA TELOVADNICO											
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE				94.412,85		44.059,33		13.598.403,34		25.176,76	66.465,27
460400	ODPIS DROBNEGA INVENTARJA (ŽIVLJ.DOBA DO 1 LE	1.467.745,88										
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE				2.195.906,86		120.052,07				20.400,00	474.054,88
460600	PISARNIŠKI MATERIAL				3.979.301,80		1.707.299,99		243.900,00		975.600,00	150.461,52
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA								19.468.917,37			
461110	STROŠKI INVESTICIJSKEGA VZDRŽEVANJA								15.788.711,97			
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME						344.122,41				2.413.304,93	
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV				1.212.204,65		913.036,11				813.197,18	
461160	NAJEMNINE	1.504.017,97			45.000,00							14.750,00
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV											
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.				561.638,00		306.348,00		154.552,00		140.754,00	
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE				2.331.065,67		309.041,67				658.440,00	1.291.910,75
461310	ZDRAVSTVENE STORITVE				163.364,20							
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA				1.353.110,00							
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.				3.122.098,70							579.214,25
461340	SODNI STR.STOR.NOTARJEV, ODVETNIKOV				139.271,00							
461360	RAČUNALNIŠKE STORITVE, MANJŠA PROGR.OPREMA											41.603,85
461370	PREVAJALSKE STORITVE				14.537,33							
461380	POGODBE O DELU	600.000,00			3.470.147,00							747.273,00
461381	POSEBNI DAVEK NA POD	150.000,00			867.537,00							186.818,00
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL	526,00			4.734,00							1.052,00
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU	36.000,00			208.208,00							44.836,00
461390	AVTORSKI HONORARJI				6.368.225,00							4.271.355,00
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI				1.069.026,18							67.059,86
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI											236.941,78
461420	POŠTNE STORITVE				4.093.450,24		2.298.459,51				255.384,49	
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	1.000.000,00			2.557.156,72		664.981,60		426.800,00		580.320,00	175.460,40
461500	PREVOZNE STORITVE				261.329,41							89.671,05
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST				9.580,00						2.430,00	18.597,50
461610	DNEVNICE V DRŽAVI				9.968,00						1.750,00	39.494,00
461611	NOČNINE V DRŽAVI				75.840,00						12.326,04	106.096,29
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI				13.000,00							20.205,50
461621	KILOMETRINA DOMA				65.670,72				102.196,59			121.098,38
461630	DNEVNICE V TUJINI				459.156,62							843.090,18
461631	NOČNINE V TUJINI				712.499,63							541.762,74
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI				669.981,58							1.014.401,40
461641	KILOMETRINA V TUJINI				6.983,20							131.645,40
461700	STROŠKI PLAČILNEGA PROMETA						510.255,18					
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV				92.950,57							73.273,70
461720	STROŠKI UNIVERZE											
461800	REPREZENTANCA	79.619,52			4.330.380,39							510.378,14
461900	OGLASI, RAZPISI				3.766.448,00							
461908	STROŠKI REKLAME											392.940,00
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE				2.294.753,55		1.200.124,31				155.860,30	406.127,16
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS											125.775,00
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS				6.212.256,87							500.285,68
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE											117.165,03
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV											663.348,34
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK											50.156,80
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH				38.085,10							697.199,95
461960	DRUGE ČLANARINE										190.991,96	
461961	NAGRADE IN DOTACIJE ŠTUDENTOM				133.334,00		72.820,00					
461971	TISKANJE BROŠUR				1.106.106,53							276.780,80
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI				603.194,77							15.033,20
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE	5.145.425,70			183.400,00							666.688,20

OSNOVNA SPLOŠNA DEJAVNOST		SPLOŠNI STROŠKI		VODSTVO, TAJNIŠTVO,KADROVSKA		RAČ. FINANČNA ENOTA		TEH.VZDRŽ. SLUŽBA		SLUŽBA ZA INFORMATIKO		STROŠKI CENTROV
		001 2	001 1	002 1	002 2	003 1	003 2	004 1	004 2	005 1	005 2	006 2
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO			16.634.942,00	9.686.704,00	9.422.061,00	3.484.475,00	2.763.562,00	1.242.763,00	3.992.551,00	3.697.300,00	2.156.598,00
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO			1.245.816,00			1.971.860,00		583.270,00		627.713,00	234.874,00
464020	BRUTO PLAČE - DELOVNO USPEŠNOST			375.893,00		226.090,00		69.358,00		93.555,00		
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST			19.517.177,00	599.561,00		8.389.134,00		2.344.985,00		4.822.448,00	2.791.739,00
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP			2.649.619,00	1.601.819,00	1.882.311,00	495.490,00	704.251,00	272.686,00	685.294,00	766.088,00	158.678,00
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE			686.914,00		539.555,00	102.679,00	726.401,00		210.600,00	58.002,00	
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA			1.127.750,00	1.286.750,00	371.680,00	639.190,00	759.120,00	75.000,00	150.000,00	131.250,00	486.960,00
464300	PREHRANA MED DELOM			919.295,00	624.560,00	538.200,00	262.200,00	331.200,00	96.600,00	303.600,00	193.200,00	144.705,00
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST			912.412,00	629.250,00	503.400,00	251.700,00	251.700,00	125.850,00	251.700,00	251.700,00	125.850,00
464500	JUBILEJNE NAGRADE						81.712,00			83.836,00		
464510	ODPRAVNINE											
464520	SOLIDARNOSTNE POMOČI											
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.			1.813.919,00	2.507.119,00	1.160.400,00	1.455.550,00	407.059,00	374.567,00	461.146,00	876.981,00	473.849,00
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE			1.344.564,00	2.300.460,00	860.143,00	995.752,00	301.726,00	267.645,00	341.823,00	650.052,00	351.238,00
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU			108.631,00	165.902,00	69.502,00	68.473,00	24.381,00	22.429,00	27.619,00	52.524,00	28.380,00
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE			11.550,00	17.751,00	7.872,00	9.861,00	2.752,00	2.102,00	3.132,00	5.040,00	3.215,00
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO			20.049,00	29.614,00	13.126,00	16.436,00	4.603,00	4.233,00	5.213,00	9.907,00	5.346,00
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE			1.505.458,00	2.262.215,00	891.141,00	1.251.621,00	202.371,00	187.864,00	236.425,00	600.003,00	419.023,00
467000	OBRESTI				17.412,58							
468200	POPISNI PRIMANJKLJAJI PRI OS				180.537,64							
468400	ODŠKODNINE				236.000,00							
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI				175.973,50							
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI				5.094.144,71							
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI											
SKUPAJ STROŠKI SPLOŠNIH SLUŽB		**9.983.335,07**	**0,00**	**48.873.989,00**	**82.311.087,57**	**16.485.481,00**	**27.966.733,18**	**6.548.484,00**	**55.527.753,87**	**6.846.494,00**	**19.008.935,26**	**23.150.926,00**

SPLOŠNI STALNI STROŠKI

460120	MATERIAL ZA ČIŠČENJE	5.787.283,63	213.226,00									
460200	STROŠKI ELEKTRIČNE ENERGIJE	0,00	18.955.698,88									
460210	STROŠKI OGREVANJA	0,00	21.466.744,50									
461140	STROŠKI VARNOSTNE SLUŽBE	13.288.782,34	0,00									
461150	STROŠKI ČIŠČENJA	0,00	32.244.111,73									
461200	ZAVAROVALNE PREMIJE ZA OPREMO	3.003.818,62	0,00									
461210	ZAVAROVALNE PREMIJE ZA OBJEKT	1.464.161,44	0,00									
461400	KOMUNALNE STORITVE - VODA	0,00	1.786.153,96									
461410	KOMUNALNE STORITVE - SMETI	0,00	2.305.449,95									
462000	AMORTIZ.NEOPREDM.IN OPREDM.OS V JS	138.299.949,87	0,00									
465100	PRISPEVEK ZA STAVBNO ZEMLJIŠČE	3.531.474,00	0,00									
465110	DAVEK NA PROMET NEPREMIČNIN	4.195.038,00	0,00									
SKUPAJ SPLOŠNI STALNI STROŠKI		**169.570.507,90**	**76.971.385,02**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
SKUPAJ STROŠKI		**179.553.842,97**	**76.971.385,02**	**48.873.989,00**	**82.311.087,57**	**16.485.481,00**	**27.966.733,18**	**6.548.484,00**	**55.527.753,87**	**6.846.494,00**	**19.008.935,26**	**23.150.926,00**

PRILOGA 10

Tabela 1: Stroški za osnovno splošno dejavnost po stroškovnih mestih, vi

Nadaljevanje tabele

OSNOVNA SPLOŠNA DEJAVNOST		Center A	Center B	Center C	Center D	OSTALO		Ostalo A	Ostalo B	Ostalo C	Ostalo D	Ostalo E	Ostalo F	Ostalo G
		006128 2	006134 2	006138 2	006141 2	**00700 1**	**00700 2**	007109 1	007109 2	007124 2	007125 2	007133 2	007146 2	007123 2
460000	STROŠKI MATER.IN SUROVIN													
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE					**18.361,43**	**22.679,60**	18.361,43	22.679,60					
460110	MATERIAL ZA TELOVADNICO													
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE		39.439,14	27.026,13		**150.230,87**	**136.500,04**	150.230,87	113.395,64					23.104,40
460400	ODPIS DROBNEGA INVENTARJA (ŽIVLJ.DOBA DO 1 LE													
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE		15.687,50	458.367,38		**1.640.102,93**	**1.571.044,59**	1.640.102,93	1.169.844,59					
460600	PISARNIŠKI MATERIAL		63.883,40	86.578,12		**69.477,30**	**270.720,30**	69.477,30				107.685,91		163.034,39
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA													
461110	STROŠKI INVESTICIJSKEGA VZDRŽEVANJA													
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME					**42.244,00**	**14.160,00**	42.244,00	14.160,00					
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV					**0,00**	**52.068,97**		52.068,97					
461160	NAJEMNINE		14.750,00			**46.485,06**	**461.626,20**	4.485,06		11.626,20			450.000,00	
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV													
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.					**16.150,00**		16.150,00						
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE	412.493,89		879.416,86		**2.209.419,81**	**3.358.562,85**	2.209.419,81	1.822.235,40	1.391.247,29	145.080,16			
461310	ZDRAVSTVENE STORITVE					**6.362,83**	**12.134,16**	6.362,83	12.134,16					
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA						**1.825.632,38**		629.000,00	1.196.632,38				
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.		566.400,00	12.814,25		**2.500,00**	**205.573,33**	2.500,00	95.833,33	109.740,00				
461340	SODNI STR.STOR.NOTARJEV, ODVETNIKOV													
461360	RAČUNALNIŠKE STORITVE, MANJŠA PROGR.OPREMA		41.603,85			**54.162,00**		54.162,00						
461370	PREVAJALSKE STORITVE					**328.174,42**	**117.707,82**	328.174,42	108.679,09	9.028,73				
461380	POGODBE O DELU		747.273,00											
461381	POSEBNI DAVEK NA POD		186.818,00											
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL		1.052,00											
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU		44.836,00											
461390	AVTORSKI HONORARJI	10.588,00	384.515,00	3.876.252,00		**631.926,37**	**583.262,63**	631.926,37	223.262,63				360.000,00	
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI			67.059,86		**233.836,17**		233.836,17						
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI			236.941,78										
461420	POŠTNE STORITVE					**4.642,00**	**78.421,56**	4.642,00	21.018,00	55.744,50			606,89	1.052,17
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA	52.221,60	90.021,60	33.217,20		**15.761,58**	**166.901,38**	15.761,58	52.557,42					63.850,45
461500	PREVOZNE STORITVE		23.600,00	66.071,05		**23.147,30**	**18.781,39**	23.147,30	6.577,46	12.203,93				
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST	920,00	1.580,00	13.997,50	2.100,00	**52.395,01**	**120.847,42**	52.395,01	105.676,36	12.901,06		2.270,00		
461610	DNEVNICE V DRŽAVI	1.750,00		37.744,00		**83.296,98**	**278.370,78**	83.296,98	263.152,78	10.500,00		4.718,00		
461611	NOČNINE V DRŽAVI			106.096,29		**41.590,52**	**261.109,50**	41.590,52	194.209,50	44.400,00		22.500,00		
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI	13.815,50		6.390,00			**39.758,40**		39.758,40					
461621	KILOMETRINA DOMA	6.444,90		100.476,68	14.176,80	**207.092,12**	**617.568,72**	207.092,12	564.899,28	33.646,80		19.022,64		
461630	DNEVNICE V TUJINI	172.714,90	63.829,57	606.545,71		**2.341.314,79**	**3.105.504,87**	2.341.314,79	1.923.717,54	956.461,91	225.325,42			
461631	NOČNINE V TUJINI	279.975,94	62.021,85	199.764,95		**1.164.141,26**	**2.076.240,66**	1.164.141,26	1.232.687,91	737.492,20	106.060,55			
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI	146.049,20	75.700,00	792.652,20		**2.112.771,96**	**3.851.127,46**	2.112.771,96	1.803.819,26	1.867.085,05	180.223,15			
461641	KILOMETRINA V TUJINI		12.685,20	118.960,20		**860.313,78**	**939.136,73**	860.313,78	854.651,09	84.485,64				
461700	STROŠKI PLAČILNEGA PROMETA													
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV	14.427,00	3.000,00	55.846,70		**151.610,39**	**134.449,09**	151.610,39	108.795,09	24.154,00	1.500,00			
461720	STROŠKI UNIVERZE													
461800	REPREZENTANCA	193.466,65	50.600,00	259.871,49	6.440,00	**5.087,00**	**2.033.580,91**			11.450,00			1.368.700,00	28.160,00
461900	OGLASI, RAZPISI						**90.270,00**					90.270,00		
461908	STROŠKI REKLAME		392.940,00											
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	10.831,10	154.248,52	147.114,82	93.932,72	**50.386,00**	**728.903,17**	50.386,00	95.274,98	75.520,00		185.892,48		259.864,96
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS			125.775,00										
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS		189.023,30	311.262,38			**670.855,90**		76.583,00	128.570,00		435.516,90		
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE	84.332,02		32.833,01										
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV	663.348,34												
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK			50.156,80										
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH	657.922,95		39.277,00		**525.724,98**	**144.852,77**	525.724,98	144.852,77					
461960	DRUGE ČLANARINE					**5.000,00**	**-27.447,38**	5.000,00	16.597,80		-44.045,18			
461961	NAGRADE IN DOTACIJE ŠTUDENTOM													
461971	TISKANJE BROŠUR		100.890,00	175.890,80			**56.640,00**					56.640,00		
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI			15.033,20		**12.387,52**	**-4.887,52**	12.387,52	-4.887,52					
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE		349.280,00	317.408,20		**426.973,06**	**3.295.386,85**	316.973,06	104.808,32	3.117.578,53				

OSNOVNA SPLOŠNA DEJAVNOST		Center A	Center B	Center C	Center D	OSTALO		Ostalo A	Ostalo B	Ostalo C	Ostalo D	Ostalo E	Ostalo F	Ostalo G
		006128 2	006134 2	006138 2	006141 2	**00700 1**	**00700 2**	007109 1	007109 2	007124 2	007125 2	007133 2	007146 2	007123 2
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO			2.156.598,00										
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO			234.874,00										
464020	BRUTO PLAČE - DELOVNO USPEŠNOST													
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST	599.561,00	899.344,00	1.292.834,00										
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP			158.678,00										
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE													
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA			486.960,00										
464300	PREHRANA MED DELOM			144.705,00										
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST			125.850,00										
464500	JUBILEJNE NAGRADE													
464510	ODPRAVNINE													
464520	SOLIDARNOSTNE POMOČI													
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.	53.058,00	79.594,00	341.197,00										
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE	39.329,00	58.998,00	252.911,00										
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU	3.179,00	4.766,00	20.435,00										
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE	360,00	538,00	2.317,00										
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO	598,00	898,00	3.850,00										
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE	60.785,00	106.746,00	251.492,00										
467000	OBRESTI						**625,07**					625,07		
468200	POPISNI PRIMANJKLJAJI PRI OS													
468400	ODŠKODNINE													
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI													
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI						**3.802.276,34**			245.833,33		3.121.443,01		
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI													
SKUPAJ STROŠKI SPLOŠNIH SLUŽB		**3.478.171,99**	**4.826.561,93**	**14.729.542,56**	**116.649,52**	**13.533.069,44**	**31.110.946,94**	**13.375.982,44**	**11.868.042,85**	**10.136.301,55**	**614.144,10**	**4.046.584,01**	**2.179.306,89**	**539.066,37**

SPLOŠNI STALNI STROŠKI

460120	MATERIAL ZA ČIŠČENJE					**0,00**	**0,00**							
460200	STROŠKI ELEKTRIČNE ENERGIJE					**0,00**	**0,00**							
460210	STROŠKI OGREVANJA					**0,00**	**0,00**							
461140	STROŠKI VARNOSTNE SLUŽBE					**0,00**	**0,00**							
461150	STROŠKI ČIŠČENJA					**0,00**	**0,00**							
461200	ZAVAROVALNE PREMIJE ZA OPREMO					**0,00**	**0,00**							
461210	ZAVAROVALNE PREMIJE ZA OBJEKT					**0,00**	**0,00**							
461400	KOMUNALNE STORITVE - VODA					**0,00**	**0,00**							
461410	KOMUNALNE STORITVE - SMETI					**0,00**	**0,00**							
462000	AMORTIZ.NEOPREDM.IN OPREDM.OS V JS					**0,00**	**0,00**							
465100	PRISPEVEK ZA STAVBNO ZEMLJIŠČE					**0,00**	**0,00**							
465110	DAVEK NA PROMET NEPREMIČNIN					**0,00**	**0,00**							
SKUPAJ SPLOŠNI STALNI STROŠKI		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
SKUPAJ STROŠKI		**3.478.171,99**	**4.826.561,93**	**14.729.542,56**	**116.649,52**	**13.533.069,44**	**31.110.946,94**	**13.375.982,44**	**11.868.042,85**	**10.136.301,55**	**614.144,10**	**4.046.584,01**	**2.179.306,89**	**539.066,37**

PRILOGA 10

Tabela 1: Stroški za osnovno splošno dejavnost po stroškovnih mestih, vi

Nadaljevanje tabele

OSNOVNA SPLOŠNA DEJAVNOST		Ostalo H	Ostalo I	Ostalo J	DOMAČE KONFERENCE			SKUPAJ
		007140 2	0076129 1	007129 2	008 2	009103 2	009117 2	
460000	STROŠKI MATER.IN SUROVIN							144.278,60
460100	MATERIAL ZA RAČUNALNIKE							61.832,63
460110	MATERIAL ZA TELOVADNICO							0,00
460300	MATERIAL ZA TEKOČE VZDRŽEVANJE							14.115.248,46
460400	ODPIS DROBNEGA INVENTARJA (ŽIVLJ.DOBA DO 1 LE							1.467.745,88
460500	STROK.LITERATURA, ČASOPISI, REVIJE			401.200,00				6.021.561,33
460600	PISARNIŠKI MATERIAL							7.396.760,91
461100	STROŠKI SPROTNEGA VZDRŽEVANJA					300.427,90		19.769.345,27
461110	STROŠKI INVESTICIJSKEGA VZDRŽEVANJA							15.788.711,97
461120	STROŠKI VZDRŽEVANJA RAČUNAL.OPREME							2.813.831,34
461130	VZDRŽEVANJE RAČUNALNIŠKIH PROGRAMOV							2.990.506,91
461160	NAJEMNINE		42.000,00					2.071.879,23
461170	NAJEMNINE DOM PODIPLOMCEV							0,00
461220	DRUGE ZAVAR.PREMIJE-nezg.,zdrav.zav.				3.621,00			1.183.063,00
461300	KOTIZACIJE ZA KONFERENCE, SIMPOZIJE				1.935.186,81			12.093.627,56
461310	ZDRAVSTVENE STORITVE							181.861,19
461320	STROŠKI IZOBRAŽEVANJA							3.178.742,38
461330	RAČUNOV.REVIZ.IN SVETOV.STOR.PRED.							3.909.386,28
461340	SODNI STR.STOR.NOTARJEV, ODVETNIKOV							139.271,00
461360	RAČUNALNIŠKE STORITVE, MANJŠA PROGR.OPREMA							95.765,85
461370	PREVAJALSKE STORITVE							460.419,57
461380	POGODBE O DELU							4.817.420,00
461381	POSEBNI DAVEK NA POD							1.204.355,00
461382	PRISPEVEK ZA NESREČO-PAVŠAL							6.312,00
461383	PRISPEVEK ZA PIZ OD POGODB O DELU							289.044,00
461390	AVTORSKI HONORARJI				25.000,00			11.879.769,00
461391	AVTORSKI HONORARJI -DAVČNI ZAVEZANCI				322.950,00			1.692.872,21
461392	AVTORSKI HONORARJI - TUJCI							236.941,78
461420	POŠTNE STORITVE							6.730.357,80
461430	STROŠKI TELEFONA, FAXA			50.493,51				5.587.381,68
461500	PREVOZNE STORITVE				15.169,76			408.098,91
461600	NADOMESTILO ZA UPORABO CEST				4.410,00			208.259,93
461610	DNEVNICE V DRŽAVI				9.450,00			422.329,76
461611	NOČNINE V DRŽAVI							496.962,35
461620	JAVNI PREVOZ V DRŽAVI							72.963,90
461621	KILOMETRINA DOMA				62.105,10			1.175.731,63
461630	DNEVNICE V TUJINI				669.536,40			7.418.602,86
461631	NOČNINE V TUJINI				762.867,54			5.257.511,83
461640	JAVNI PREVOZ V TUJINI				636.085,86			8.284.368,26
461641	KILOMETRINA V TUJINI				58.765,00			1.996.844,11
461700	STROŠKI PLAČILNEGA PROMETA							510.255,18
461710	STROŠKI BANČNIH STORITEV				44.678,79			496.962,54
461720	STROŠKI UNIVERZE							0,00
461800	REPREZENTANCA	1.000,01	5.087,00	624.270,90	146.028,68			7.105.074,64
461900	OGLASI, RAZPISI							3.856.718,00
461908	STROŠKI REKLAME							392.940,00
461910	FOTOKOPIRANJE, RAZMNOŽEVANJE	32.498,38		79.852,37				4.836.154,49
461920	STROŠKI DEMONSTRATORJEV -ŠTUD.SERVIS							125.775,00
461930	DRUGI STROŠKI - ŠTUDENTSKI SERVIS			30.186,00				7.383.398,45
461940	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - NI STORITVE				81.799,50			198.964,53
461941	STROŠKI ZA PREDAVANJE TUJCEV							663.348,34
461942	POVRAČ.STR.FIZ.OSEB - STOR.IN DAVEK				43.888,39			94.045,19
461950	ČLANARINE V MEDNARODNIH ORGANIZACIJAH							1.405.862,80
461960	DRUGE ČLANARINE				44.045,18			212.589,76
461961	NAGRADE IN DOTACIJE ŠTUDENTOM							206.154,00
461971	TISKANJE BROŠUR							1.439.527,33
461980	DRUGE STORITVE IN DRUGI NEMAT.STROŠKI					25.477,00		651.204,97
461990	DRUGE NEPROIZVODNE STORITVE		110.000,00	73.000,00	38.114,64			9.755.988,45

OSNOVNA SPLOŠNA DEJAVNOST		Ostalo H	Ostalo I	Ostalo J	DOMAČE KONFERENCE			SKUPAJ
		007140 2	0076129 1	007129 2	008 2	009103 2	009117 2	
464000	BRUTO PLAČE-REDNO DELO							53.080.956,00
464010	BRUTO PLAČE - DOPOLNILNO DELO							4.663.533,00
464020	BRUTO PLAČE - DELOVNO USPEŠNOST							764.896,00
464021	DODATNA DELOVNA USPEŠNOST							38.465.044,00
464100	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - LD ŠD,DP							9.216.236,00
464110	BRUTO NADOMESTILA PLAČ - BOLEZNINE							2.324.151,00
464200	PREVOZ NA DELO IN IZ DELA							5.027.700,00
464300	PREHRANA MED DELOM							3.413.560,00
464400	REGRES ZA LETNI DOPUST							3.303.562,00
464500	JUBILEJNE NAGRADE							165.548,00
464510	ODPRAVNINE							0,00
464520	SOLIDARNOSTNE POMOČI							0,00
464600	PRISP.ZA POKOJ.IN INVALID.ZAVAR.							9.530.590,00
464610	PRISPEVEK ZA OBVEZ.ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE							7.413.403,00
464620	PRISPEVEK ZA NESREČO PRI DELU							567.841,00
464630	PRISPEVEK ZA ZAPOSLOVANJE							63.275,00
464640	PRISPEVEK ZA PORODNIŠKO VARSTVO							108.527,00
464700	DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE							7.556.121,00
467000	OBRESTI							18.037,65
468200	POPISNI PRIMANJKLJAJI PRI OS							180.537,64
468400	ODŠKODNINE							236.000,00
468500	RAZNE TAKSE IN SODNI STROŠKI							175.973,50
468900	DRUGI IZREDNI ODHODKI			435.000,00				8.896.421,05
469000	PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI ODHODKI						179.550,00	179.550,00
SKUPAJ STROŠKI SPLOŠNIH SLUŽB		**33.498,39**	**157.087,00**	**1.694.002,78**	**4.903.702,65**	**325.904,90**	**179.550,00**	**346.756.392,88**

SPLOŠNI STALNI STROŠKI

460120	MATERIAL ZA ČIŠČENJE							6.000.509,63
460200	STROŠKI ELEKTRIČNE ENERGIJE					31.669,77		18.987.368,65
460210	STROŠKI OGREVANJA					4.417,14		21.471.161,64
461140	STROŠKI VARNOSTNE SLUŽBE							13.288.782,34
461150	STROŠKI ČIŠČENJA					9.912,00		32.254.023,73
461200	ZAVAROVALNE PREMIJE ZA OPREMO							3.003.818,62
461210	ZAVAROVALNE PREMIJE ZA OBJEKT					35.825,00		1.499.986,44
461400	KOMUNALNE STORITVE - VODA							1.786.153,96
461410	KOMUNALNE STORITVE - SMETI							2.305.449,95
462000	AMORTIZ.NEOPREDM.IN OPREDM.OS V JS							138.299.949,87
465100	PRISPEVEK ZA STAVBNO ZEMLJIŠČE							3.531.474,00
465110	DAVEK NA PROMET NEPREMIČNIN							4.195.038,00
SKUPAJ SPLOŠNI STALNI STROŠKI		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**81.823,91**	**0,00**	**246.623.716,83**
SKUPAJ STROŠKI		**33.498,39**	**157.087,00**	**1.694.002,78**	**4.903.702,65**	**407.728,81**	**179.550,00**	**593.380.109,71**