

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO V
VZGOJNO-IZOBRAŽEVALNEM ZAVODU**

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Irena Klemenčič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Stroškovno računovodstvo v vzgojno-izobraževalnem zavodu, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 ZAKONSKA PODLAGA ZA USTANOVITEV IN DELOVANJE JAVNIH ZAVODOV TER STANJE V SLOVENIJI.....	2
1.1 Opredelitev javnih zavodov.....	2
1.2 Financiranje javnih zavodov.....	3
1.3 Vrtec kot vzgojno-izobraževalni zavod predšolske vzgoje	3
1.4 Statistični pregled vzgojno-izobraževalnih zavodov predšolske vzgoje	4
2 ZAKONSKA PODLAGA RAČUNOVODENJA V JAVNIH ZAVODIH.....	6
2.1 Zakon o računovodstvu	6
2.2 Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.....	7
2.3 Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.....	7
2.4 Pravilnik o računovodstvu posameznega javnega zavoda.....	8
3 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO JAVNEGA ZAVODA.....	8
3.1 Pomen stroškovnega računovodstva.....	8
3.2 Vrste stroškov in odhodkov v javnem zavodu.....	9
3.3 Delitev posrednih stroškov na posamezne stroškovne nosilce.....	11
4 PRIKAZ STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA IN IZRAČUNA CEN PROGRAMOV VRTCA NA PRIMERU IZBRANEGA VRTCA	12
4.1 Predstavitev izbranega vrtca.....	12
4.2 Financiranje izbranega vrtca in struktura prihodkov v letu 2014.....	15
4.3 Stroški in odhodki izbranega vrtca v letu 2014	19
4.4 Metodologija za izračun cen programov izbranega vrtca.....	22
4.4.1 Izhodišča za izračun cen programov izbranega vrtca.....	24
4.4.2 Stroški dela	26
4.4.3 Stroški materiala in storitev	31
4.4.4 Višina stroškov materiala in storitev na otroka v javnih vrtcih, ki jih je ustanovila Mestna občina Ljubljana	36
4.4.5 Spremembe v metodologiji izračuna cen programov vrtcev v letu 2016.....	38
4.5 Priporočila za izboljšanje stroškovnega računovodstva izbranega vrtca.....	40
SKLEP	41
LITERATURA IN VIRI	44

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Število vrtcev z enotami ter število oddelkov v vrtcih v Sloveniji v šolskih letih 2013/14 in 2014/15.....	5
Tabela 2:	Število otrok, vključenih v vrtce v šolskih letih 2013/14 in 2014/15 v Sloveniji.....	5
Tabela 3:	Struktura prihodkov izbranega vrtca po virih financiranja v letu 2014	16
Tabela 4:	Prihodki od prodaje drugih proizvodov in storitev izbranega vrtca glede na delitev na javno službo in tržno dejavnost izbranega vrtca.....	18
Tabela 5:	Struktura prihodkov po dejavnostih izbranega vrtca v letu 2014.....	19
Tabela 6:	Struktura celotnih stroškov in odhodkov za izbrani vrtec v letu 2014.....	20
Tabela 7:	Mesečne cene programov ljubljanskih javnih vrtcev, v veljavi od 1. 8. 2012.....	23
Tabela 8:	Struktura stroškov dela izbranega vrtca v letu 2014 ter delitev le-teh na osnovno dejavnost predšolske vzgoje in druge dejavnosti vrtca.....	27
Tabela 9:	Prikaz izračuna stroška dela drugih dejavnosti izbranega vrtca na obrok po odjemalcih v letu 2014, glede na ključ delitve stroška dela drugih dejavnosti vrtca.....	30
Tabela 10:	Stroški materiala in storitev v izbranem vrtcu v letu 2014.....	32
Tabela 11:	Prikaz izračuna stroška živil izbranega vrtca na obrok po odjemalcih v letu 2014, glede na ključ delitve stroška živil izbranega vrtca.....	34
Tabela 12:	Povprečni mesečni strošek ogrevanja na otroka v letu 2014 v 23 javnih vrtcih, katerih ustanovitelj je Mestna občina Ljubljana (ljublanski javni vrtci).....	37
Tabela 13:	Stroški nadomeščanja izbranega vrtca v letih od 2013 do 2015 in izračun stroška na normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ	39

KAZALO SLIK

Slika 1:	Organigram izbranega vrtca.....	14
Slika 2:	Struktura prihodkov izbranega vrtca po virih financiranja v letu 2014 (v %)	16
Slika 3:	Struktura stroškov in odhodkov izbranega vrtca v letu 2014 (v %)	20

UVOD

V Sloveniji je v času gospodarske krize veliko pozornosti javnosti namenjene gospodarni porabi proračunskih sredstev. Tako vlada kot vsi proračunski uporabniki bi morali stremeti k doseganju znižanja stroškov javne porabe ter k učinkoviti in gospodarni rabi proračunskih sredstev.

Javni zavodi so kot posredni proračunski uporabniki prav tako dolžni zagotoviti transparentno porabo javnih sredstev. Stroškovno računovodstvo je tako poslovodstvu kot tudi ustanovitelju javnega zavoda v veliko pomoč, saj daje pomembne informacije v zvezi z višino stroškov posamezne dejavnosti. Ustanovitelj lahko primerja in analizira stroške posameznih javnih zavodov ter tako lažje objektivno določi sredstva, ki jih posamezni javni zavod dejansko potrebuje za svoje delovanje, in oceni gospodarnost posameznega javnega zavoda.

Sistem predšolske vzgoje in izobraževanja je v Sloveniji izjemnega pomena, saj je vanj vključenih več kot tri četrtine vseh predšolskih otrok. Pri tem je bilo na primer v letu 2014/15 v javne vrtce vključenih 96 % vseh otrok, kar še povečuje pomembnost kakovosti vzgoje in izobraževanja v javnih zavodih. Za kakovostno izobraževanje pa ni pomembna le višina sredstev, ki jih prejme posamezni javni zavod, temveč tudi, kako s temi sredstvi upravlja. Dobro organizirano stroškovno računovodstvo pripomore k lažjemu načrtovanju stroškov ter načrtovanju aktivnosti na podlagi razpoložljivih sredstev.

Diplomsko delo je razdeljeno na štiri smiselno povezana poglavja. V prvem delu opredeljujem javne zavode in načine financiranja javnih zavodov. Predstavljam zakonsko podlago za delovanje javnih zavodov na področju predšolske vzgoje ter statistični pregled le-teh v Sloveniji.

V drugem delu prikazujem zakonske podlage računovodenja javnih zavodov. Poslovanje javnih zavodov je urejeno na podlagi veljavne zakonodaje, zato je za dobro delujoče računovodstvo javnih zavodov ključno poznavanje Zakona o računovodstvu in podzakonskih aktov na tem področju.

V tretjem delu opredeljujem stroškovno računovodstvo ter vrste stroškov in njihovo delitev v javnem zavodu. Prikazujem tudi delitev stroškov na posamezna stroškovna mesta in stroškovne nosilce, pri čemer je pomembna delitev stroškov na neposredne in posredne stroške.

Osrednji del namenjam prikazu stroškovnega računovodstva na primeru izbranega vrtca. Najprej predstavljam izbrani vrtec ter financiranje in strukturo prihodkov v letu 2014. Nato opisujem strukturo celotnih stroškov in odhodkov za preučevano leto. Podrobno navajam metodologijo za izračun tako imenovane ekonomske cene programov izbranega vrtca. Za zaključek podajam lastna priporočila, ki bi izboljšala stroškovno računovodstvo izbranega vrtca.

1 ZAKONSKA PODLAGA ZA USTANOVITEV IN DELOVANJE JAVNIH ZAVODOV TER STANJE V SLOVENIJI

1.1 Opredelitev javnih zavodov

Zakon o zavodih (Ur.l. RS, št. 12/1991, 8/1996, 36/2000-ZPDZC, 127/2006-ZJZP, v nadaljevanju ZZ) ureja statusna vprašanja zavodov. Skladno s 1. členom ZZ so zavodi organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

Javni zavodi se ustanovijo za opravljanje javnih služb. Skladno s 3. členom ZZ jih lahko ustanovijo republika, občine, mesta in druge z zakonom pooblaščne javne pravne osebe. Javna služba so dejavnosti, katerih trajno in nemoteno opravljanje zagotavlja v javnem interesu republika, občina ali mesto.

Javni zavodi se od ostalih zavodov ločijo po tem, da opravljajo javne službe. Javno službo pa lahko opravljajo tudi zavodi na podlagi koncesije. Statuse na različnih področjih, na primer šolstvo, zdravstvo, urejajo področni zakoni. Ti zakoni določajo posebnosti, na ZZ se sklicujejo le, če v posebnem zakonu status javnega zavoda ni določen drugače (Korpič Horvat, 2008, str. 10).

Organi zavoda so navedeni od 29. do 46. člena ZZ:

- svet zavoda – upravlja zavod. Predstavljajo ga predstavniki ustanovitelja, predstavniki delavcev zavoda ter predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti;
- direktor – je poslovodni organ zavoda. Organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja ter zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda;
- strokovni vodja – vodi strokovno delo zavoda, če je tako določeno z zakonom ali aktom o ustanovitvi. Njegove pravice, dolžnosti in odgovornosti se določijo s statutom ali pravili zavoda;
- strokovni svet – obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda. Sestava, način oblikovanja ter naloge strokovnega sveta zavoda so določene s statutom ali pravili zavoda skladno z zakonom in aktom o ustanovitvi.

Delitev proračunskih uporabnikov na neposredne in posredne uporabnike proračuna, definirane v 3. členu Zakona o javnih financah (Ur.l. RS, 11/2011-UPB4, 14/2013 popr., 101/2013, 55/2015-ZFisP, 96/2015-ZIPRS1617), je pomembna za razumevanje delovanja in financiranja ter pravil računovodenja v javnem sektorju. Neposredni uporabniki so državni in občinski organi ali organizacije ter občinska uprava. Posredni uporabniki so javni zavodi, javni skladi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina.

1.2 Financiranje javnih zavodov

Javni zavodi se lahko financirajo iz javnih in zasebnih sredstev na način in pod pogoji, določenimi z zakoni in aktom o ustanovitvi. Skladno z 48. členom ZZ zavod pridobiva sredstva za delo iz:

- sredstev ustanovitelja,
- s plačili za storitve,
- s prodajo blaga in storitev na trgu.

Sredstva ustanovitelja so pomembna za začetek poslovanja javnega zavoda, na primer občina ustanoviteljica javnega zavoda ob ustanovitvi le-tega preda javnemu zavodu osnovna sredstva v upravljanje. Poleg tega so za začetek poslovanja pomembna tudi likvidnostna sredstva, ki jih prav tako zagotovi ustanovitelj javnega zavoda.

Plačila za storitve javni zavod pridobi za opravljanje javne službe od ustanovitelja za financiranje programa, lahko pa tudi od uporabnikov javnih storitev. Pri tem lahko gre za sofinanciranje istega programa, na primer plačilo vrtca je financirano s strani občine ustanoviteljice ter s strani staršev.

Javni zavod, ki se financira iz državnega ali občinskih proračunov za namene opravljanja javne službe, sklene pogodbo s financerjem. Na podlagi te pogodbe mu pristojni neposredni proračunski uporabnik nakazuje sredstva za izvajanje javne službe (praviloma mesečno). Gre za sredstva za plače, druge stroške dela, prispevke delodajalca in stroške materiala ter storitev (Korpič Horvat, 2004, str. 137).

Sredstva s prodajo blaga in storitev na trgu javni zavod pridobiva z opravljanjem gospodarskih dejavnosti, za katere je bil ustanovljen. Sredstva od prodaje blaga in storitev lahko pridobi tudi z opravljanjem gospodarske dejavnosti, a le kot postransko dejavnost, na primer javni vzgojno-izobraževalni zavod lahko pridobiva dodatna sredstva s prodajo kosil zaposlenim in zunanjim odjemalcem.

1.3 Vrtec kot vzgojno-izobraževalni zavod predšolske vzgoje

Vzgojno-izobraževalni zavodi so skladno z 8. členom Zakona o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja (Ur.l. RS, št. 16/07-UPB5, 36/2008, 58/2009, 64/09 popr., 65/2009 popr., 20/2011, 40/2012-ZUJF, 57/2012-ZPCP-2D, 47/2015, v nadaljevanju ZOFVI) zavodi, ki kot pretežno dejavnost izvajajo programe za predšolske otroke, javno veljavne izobraževalne programe, javno veljavne vzgojne programe domov za učence in dijaških domov in javno veljavne programe za predšolske otroke s posebnimi potrebami oziroma programe vzgoje in izobraževanja za otroke in mladostnike s posebnimi potrebami.

Vrtci so vzgojno-izobraževalni zavodi, ustanovljeni za vzgojo in varstvo predšolskih otrok. V 2. členu Zakona o vrtcih (Ur.l. RS, št. 100/2005-UPB2, 25/2008, 98/2009-ZIUZGK, 36/2010, 62/2010-ZUPJS, 94/2010-ZIU, 40/2012-ZUJF, 14/2015-ZUJFO, v nadaljevanju ZVrt) so določene temeljne naloge vrtcev, ki so: pomoč staršem pri celoviti skrbi za otroke, izboljšanje kvalitete življenja družin in otrok ter ustvarjanje pogojev za otrokov telesni in duševni razvoj.

Vrtec se lahko ustanovi kot vzgojno-izobraževalni zavod, gospodarska družba ali se organizira kot organizacijska enota zavoda, družbe ali druge pravne osebe. Skladno z 41. členom ZOFVI javne vrtce ustanavlja lokalna skupnost. Javni vrtec se lahko ustanovi kot vzgojno-izobraževalni zavod ali organizira kot organizacijska enota javnega vzgojno-izobraževalnega ali drugega zavoda oziroma druge pravne osebe javnega prava.

Financiranje dejavnosti vzgoje in izobraževanja je urejeno v ZOFVI, financiranje programov predšolske vzgoje pa je podrobneje določeno v ZVrt. Programi predšolske vzgoje se skladno s 25. členom ZVrt financirajo iz:

- javnih sredstev,
- sredstev ustanovitelja,
- plačil staršev,
- donacij in drugih virov.

Porabo javnih sredstev v vzgoji in izobraževanju nadzoruje Računsko sodišče Republike Slovenije, v vrtcih pa finančni nadzor opravljata še proračunska inšpekcija ter pristojni organ občine ustanoviteljice vrtca.

1.4 Statistični pregled vzgojno-izobraževalnih zavodov predšolske vzgoje

Statistični urad Republike Slovenije analizira in objavlja podatke o vključenosti otrok v sistem predšolske vzgoje in izobraževanja. V šolskem letu 2014/15 je bilo v vrtce v Sloveniji vključenih 84.750 otrok, kar je več kot tri četrtine vseh predšolskih otrok. Predšolsko vzgojo je v šolskem letu 2014/15 izvajalo 979 vrtcev z enotami. Podrobnejše podatke o številu javnih in zasebnih vrtcev prikazuje Tabela 1.

Tabela 1: Število vrtcev z enotami ter število oddelkov v vrtcih v Sloveniji v šolskih letih 2013/14 in 2014/15

Vrste vrtcev	Šolsko leto 2013/14		Šolsko leto 2014/15	
	Vrtec z enotami	Oddelki	Vrtec z enotami	Oddelki
Javni vrtci	895	4.721	900	4.776
Zasebni vrtci	65	199	79	226
Skupaj	960	4.920	979	5.002

Vir: B. Ložar, Čeprav je v vrtcih vse več otrok, strateški cilj EU 2020 za predšolsko izobraževanje še ni dosežen, 2015, tabela 1.

Iz Tabele 1 je razvidno, da se je tako število javnih kot število zasebnih vrtcev v opazovanem obdobju povečalo. Večina vrtcev (93 % v šolskem letu 2013/14 oziroma 92 % v šolskem letu 2014/15) je javnih. Prav tako se je v proučevanem obdobju povečalo število oddelkov vrtcev.

Prav tako se je povečalo število otrok, vključenih v vrte v Sloveniji, kar prikazuje Tabela 2.

Tabela 2: Število otrok, vključenih v vrte v šolskih letih 2013/14 in 2014/15 v Sloveniji

Vrste vrtcev	Šolsko leto 2013/14			Šolsko leto 2014/15		
	1. starostno obdobje	2. starostno obdobje	Skupaj	1. starostno obdobje	2. starostno obdobje	Skupaj
Javni vrtci	22.887	57.739	80.626	23.033	58.246	81.279
Zasebni vrtci	1.080	1.994	3.074	1.273	2.198	3.471
Skupaj	23.967	59.733	83.700	24.306	60.444	84.750

Vir: B. Ložar, Čeprav je v vrtcih vse več otrok, strateški cilj EU 2020 za predšolsko izobraževanje še ni dosežen, 2015, tabela 2.

Število otrok v vrtcih se je v opazovanem obdobju povečalo predvsem v drugi starostni skupini (otroci od tretjega leta starosti do vstopa v šolo). Zasebne vrte je v letu 2014/15 obiskovalo le 4 % vseh otrok, vključenih v vrtec. Iz Tabele 2 je tudi razvidno, da je sistem javnih vrtcev v Sloveniji prevladujoč ter zato izjemnega pomena za kakovost vzgoje in izobraževanja na področju predšolske vzgoje.

Vključenost otrok v predšolsko vzgojo ima pozitiven vpliv na socialno kohezijo, pozitivno pa lahko vpliva tudi na zaposlenost žensk, usklajevanje delovnega ter družinskega življenja ter rodnosti. Po določenih raziskavah dosegajo 15-letniki, ki so obiskovali predšolsko vzgojo, boljše dosežke na lestvici bralne pismenosti kot tisti, ki je niso. Ni pomemben le obseg predšolske vzgoje, ampak tudi njena kakovost (Čelebič, 2012, str. 5).

2 ZAKONSKA PODLAGA RAČUNOVODENJA V JAVNIH ZAVODIH

2.1 Zakon o računovodstvu

Zakon o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/1999, 30/2002-UJF-C in 114/2006-ZUE, v nadaljevanju ZR) v 1. členu določa, da se na podlagi tega zakona ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelava letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge pravne osebe, kamor spadajo tudi javni zavodi.

V 2. členu ZR je določeno, da morajo v 1. členu določene pravne osebe voditi poslovne knjige ter izdelati letna poročila skladno z določbami ZR in drugimi predpisi, kodeksom računovodskih načel ter slovenskimi računovodskimi standardi. Računovodske standarde izdaja Slovenski inštitut za revizijo.

Javnemu zavodu ZR v 9. členu nalaga, da mora v poslovnih knjigah in poročilih zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe ter sredstev, pridobljenih iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Poleg tega morajo poslovne knjige in poročila zagotavljati možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev in javnih financ. Pri vodenju poslovnih knjig morajo javni zavodi upoštevati enotni kontni načrt, ki je predpisan s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Javni zavodi odhodke izkazujejo glede na vrsto dejavnosti, na katero se nanašajo. Razčlenjujejo jih na odhodke za opravljanje javne službe in odhodke za ustvarjanje prihodkov na trgu. Prihodke morajo prav tako izkazovati po vrstah in namenih iz dejavnosti opravljanja javne službe, dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu ter drugih virov.

19. člen ZR določa ugotavljanje izida poslovanja, ki je lahko:

- presežek prihodkov nad odhodki (presežek) ali
- presežek odhodkov nad prihodki (primanjkljaj).

Presežek se razporeja skladno s predpisi in odločitvijo ustanovitelja pravne osebe, primanjkljaj se krije skladno s predpisi in odločitvijo ustanovitelja pravne osebe. Za razporejanje presežka so pomembna določila ZZ, ki v 48. členu določa, da sme zavod uporabiti presežek le za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni z aktom o ustanovitvi drugače določeno.

31. člen ZR določa, da pravne osebe vrednotijo postavke v računovodskih izkazih skladno z računovodskimi standardi, če ni s tem zakonom ter drugimi predpisi določeno drugače.

2.2 Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 112/2009, 58/2010, 104/2010, 104/2011, 97/2012, 108/13, 94/2014, 100/2015, v nadaljevanju Pravilnik o enotnem kontnem načrtu) določa enotni kontni načrt, ki ga morajo upoštevati neposredni in posredni uporabniki proračuna ter druge osebe javnega prava za vodenje poslovnih knjig. Evidentirati in izkazovati morajo javnofinančne prihodke in druge prejemke, odhodke in druge izdatke, sredstva ter obveznosti do virov sredstev skladno z določbami ZR ter Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava.

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu v 1. členu določa naslednjo členitev:

- razredi, ki so oštevilčeni z enomestno številko,
- skupine, ki so oštevilčene z dvomestno številko,
- podskupine, ki so oštevilčene s trimestno številko,
- konti, ki so oštevilčeni s štirimestno številko,
- podkonti, ki so oštevilčeni s šestmestno številko.

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu v 48. členu določa, da mora biti izkazovanje stroškov urejeno tako, da je iz evidenc in na podlagi sodil mogoče ugotoviti stroške za posamezno dejavnost javnih služb.

2.3 Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike ter druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010, 60/2010 popr., 104/2010, 104/2011, v nadaljevanju Pravilnik o sestavljanju letnih poročil) določa vsebino, členitev ter oblike sestavnih delov letnega poročila za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki so uporabniki enotnega kontnega načrta. Letno poročilo je sestavljeno iz:

- računovodskega poročila, ki obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k obema računovodskima izkazoma,
- poslovnega poročila, ki prikazuje probleme in dosežke pri poslovanju v proučevanem obdobju. Sestavni del tega poročila je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil v 23. členu določa, da določeni uporabniki enotnega kontnega načrta sestavijo izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti na predpisanem obrazcu, v katerem se ločeno prikažejo prihodki in odhodki tekočega obračunskega obdobja za izvajanje javne službe ter prihodki in odhodki tekočega obračunskega obdobja od prodaje blaga in storitev na trgu. Podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, se ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Če ni ustreznjše sodila, se kot sodilo lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti.

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta so navedeni v 1. členu Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov (Ur.l. RS, št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 114/2006-ZUE, 138/2006, 120/2007, 112/2009, 58/2010, 97/2012, 100/2015) in so: javni zavodi, javne agencije in ostali posredni proračunski uporabniki ter drugi.

2.4 Pravilnik o računovodstvu posameznega javnega zavoda

Na podlagi 4. in 52. člena ZR ter skladno s Slovenskimi računovodskimi standardi morajo pravne osebe urediti naloge in organizacijo svojega računovodstva in pravice ter odgovornosti pooblaščenih oseb za razpolaganje z materialnimi in finančnimi sredstvi v pravilniku o računovodstvu. S pravilnikom si podrobneje uredijo način sestavljanja knjigovodskih listin, vrste knjigovodskih listin, odgovornost za sestavo in kontrolo knjigovodskih listin ter njihovo hranjenje.

3 STROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO JAVNEGA ZAVODA

3.1 Pomen stroškovnega računovodstva

Poslovodje v gospodarskih in negospodarskih organizacijah morajo sprejemati številne odločitve in poznati odgovore na naslednja vprašanja: za koliko se bo spremenil dobiček podjetja, če se spremeni način proizvodnje, ali je sestavne dele proizvoda ceneje kupiti ali jih proizvesti, ali je ceneje ter bolje uporabljati zunanje računovodske storitve namesto lastnega računovodstva. Če bi to povedali drugače – dobri poslovodje si nenehno prizadevajo povečati vrednost podjetja s čim cenejšim poslovanjem. Stroškovno računovodstvo je tisti del informacijskega sistema podjetja, ki zagotavlja informacije o stroških in je povezano s poslovanjem znotraj samega podjetja (Čadež & Hočevar, 2008, str. 1).

Osnovni namen stroškovnega računovodstva je zagotavljati takšne informacije o stroških, ki bodo poslovodjem omogočale učinkovitejše in uspešnejše poslovanje. Običajno vsebine in oblike niso predpisane, a tudi tu veljajo določena pravila ter metode, postavljene s strani računovodske stroke oziroma državnih organov.

Stroškovno računovodstvo je del celotnega računovodstva in je računovodstvo notranjega poslovanja organizacije. Stroškovno računovodstvo se ukvarja s spremljanjem in proučevanjem (Turk, Kavčič & Koželj, 2001, str. 16):

- prvin poslovnega procesa,
- ustvarjanja poslovnih učinkov, to je proizvodov in storitev,
- nastajanja poslovnega izida kot posledice hranjenja in prodajanja poslovnih učinkov.

Stroškovno računovodstvo je pomembno tako v javnem sektorju kot tudi v javnih zavodih. Razlog je v pomembnosti informacij v zvezi z višino posameznih stroškov, ki jih na podlagi stroškovnega računovodstva želite posloводство in ustanovitelj javnega zavoda. Za ustanovitelje javnih zavodov, ki jih pogosto tudi financirajo, je pomembno, da poznajo stroške poslovanja javnih zavodov, ki so pod njihovo pristojnostjo. Na podlagi stroškovnega računovodstva ima ustanovitelj vpogled v višino stroškov posameznih dejavnosti javnih zavodov, ki jih lahko med seboj primerja in analizira ter tako lažje oceni, koliko sredstev posamezni javni zavod dejansko potrebuje za svoje poslovanje.

3.2 Vrste stroškov in odhodkov v javnem zavodu

Stroški so vrednostno izraženi potroški prvin poslovnega procesa. Prvine poslovnega procesa, ki se v poslovnem procesu trošijo, so: **delovna sredstva** (stroji, naprave, inštalacije, orodja, prevozna sredstva, inventar, zgradbe, zemljišča, dolgoletni nasadi in osnovna čreda), **predmeti dela** (surovine, material, polproizvodi, energija), **storitve** (prevozne storitve, popravila, poštna in druge storitve) ter **delavci in njihova delovna sila**. Skladno s tako delitvijo lahko tudi stroške razdelimo v štiri skupine glede na njihove naravne vrste: stroški amortizacije oziroma delovnih sredstev, stroški materiala oziroma predmetov dela, stroški storitev in stroški dela (Čadež & Hočvar, 2008, str. 12).

Stroški in odhodki, ki jih proračunski uporabniki in druge osebe javnega prava ločeno izkazujejo po posameznih vrstah, so opredeljeni v 48. členu Pravilnika o enotnem kontnem načrtu:

- **stroški materiala** – konti podskupine 460; v tej podskupini se izkazujejo stroški materiala, kupljenih polizdelkov, vgrajenih delov, pomožnega materiala, energije, nadomestnih delov za osnovna sredstva in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, odpisi drobnega inventarja in embalaže, uskladitev stroškov materiala zaradi ugotovljenih popisnih razlik, stroški pisarniškega materiala, strokovne literature ter drugi stroški materiala;
- **stroški storitev** – konti podskupine 461; v tej podskupini se izkazujejo stroški storitev pri proizvodnji proizvodov, stroški transportnih storitev in storitev, povezanih z vzdrževanjem, najemnine, povračila stroškov zaposlenih v zvezi z delom, stroški plačilnega prometa in bančnih storitev, stroški intelektualnih in osebnih storitev, stroški sejmov, reklame in reprezentance, stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo pravno osebo, ter drugi stroški storitev;

- **stroški amortizacije** – konti podskupine 462; v tej podskupini se izkazujejo amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacija neopredmetenih sredstev, amortizacija drobnega inventarja in embalaže. Posebej se izkazuje amortizacija sredstev za opravljanje dejavnosti javnih služb ter za opravljanje dejavnosti na trgu. V okviru te skupine se izkazuje tudi zmanjšanje stroškov amortizacije, ki se nadomešča v breme obveznosti do virov sredstev;
- **rezervacije** – konti podskupine 463; v tej podskupini se izkazujejo dolgoročne rezervacije za stroške reorganizacije pravne osebe, za pokrivanje pričakovanih izgub iz kočljivih pogodb in za pokrivanje drugih obveznosti, ki se nanašajo na sedanje učinke;
- **stroški dela** – konti podskupine 464; v tej podskupini se izkazujejo plače zaposlenih, nadomestila plač zaposlenih, stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja, regres za letni dopust, povračila in drugi prejemki zaposlenih, delodajalčevi prispevki in druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlenih ter nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki bremenijo pravno osebo;
- **drugi stroški** – konti skupine 465; v tej podskupini se izkazujejo dajatve, ki niso odvisne od poslovnega izida, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami, štipendije dijakom in študentom ter ostali podobni stroški;
- **stroški prodanih zalog** – konti podskupine 466; v tej podskupini se izkazujejo stroški prodanih zalog ter ugotovljeni presežki in primanjkljaji;
- **finančni odhodki** – konti podskupine 467; v tej podskupini se izkazujejo odhodki za obresti, odhodki od prevrednotenja dolgov zaradi spremembe vrednosti, odhodki od prodaje finančnih naložb, drugi finančni odhodki in prevrednotovalni finančni odhodki zaradi oslabitve finančnih naložb ter odhodki zaradi uskladitve rezervacij;
- **drugi odhodki** – konti podskupine 468; v tej podskupini se izkazujejo denarne kazni, odškodnine in druge neobičajne postavke. Kot drugi odhodki se izkazujejo tudi vračila preveč zaračunanih in vplačanih prihodkov iz preteklih let;
- **prevrednotovalni poslovni odhodki** – konti podskupine 469; v tej podskupini se izkazujejo prevrednotovalni odhodki zaradi oslabitve zalog, terjatev iz poslovanja, neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odtujitve neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Stroške je vedno mogoče povezati s tistimi mesti, na katerih so nastali. **Stroškovno mesto** lahko opredelimo kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokroženi del organizacije, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporediti na posamezne stroškovne nosilce (Hočevar, Igličar & Zaman, 2002, str. 82–83).

Stroškovni nosilec je le tehnično ime za namen, za katerega se stroški ugotavljajo. Ugotavljanje stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih najpogosteje vključuje dva procesa (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 86):

- zbiranje stroškov po njihovih naravnih vrstah, na primer stroški dela, stroški materiala, in
- razporejanje stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev.

V organizaciji se sami odločijo, kaj bo opredeljeno kot posamezno stroškovno mesto in posamezni stroškovni nosilec, glede na to, kakšne informacije o posameznih stroških potrebujejo za odločanje. Na primeru vrtca je stroškovno mesto lahko kuhinja, igralnica, telovadnica in drugo. Stroškovni nosilec pa je na primeru vrtca lahko posamezni program predšolske vzgoje, kosilo za različne odjemalce in drugo.

Za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne nosilce je pomembna delitev le-teh na neposredne in posredne (splošne) stroške. **Neposredni stroški** so stroški, ki jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo na posamezni stroškovni nosilec. **Posredni (splošni) stroški** so stroški, ki so jih povzročili dva ali več stroškovnih nosilcev in jih ni mogoče neposredno razporediti na posamezen stroškovni nosilec (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 88).

3.3 Delitev posrednih stroškov na posamezne stroškovne nosilce

Za razporejanje posrednih (splošnih) stroškov na posamezne stroškovne nosilce je pomembno, da ugotovimo, kakšen delež posrednih stroškov je nastal na posameznem stroškovnem nosilcu. Pri tem je pomembno, da posredne stroške najprej razporedimo na posamezna stroškovna mesta, znotraj njih pa jih nato s ključi oziroma koeficienti dodatka splošnih stroškov razporedimo na posamezne stroškovne nosilce (Hočevar, Čadež & Novak, 2012, str. 116–117).

Osnovna enačba **koeficienta dodatka splošnih stroškov** oziroma **ključa** je, da posredne (splošne) stroške delimo z osnovo. Določitev osnove predstavlja največji problem pri izbiri ključa za razporeditev splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Pomembno je, da se pri tem vprašamo, zakaj mora imeti neki stroškovni nosilec več splošnih stroškov kot drugi. Razlog je lahko v večji količini dela, večjem številu strojnih ur ali pa je povezan z večjimi neposrednimi stroški materiala in dela na proizvod. Glede na to lahko določimo velikost osnove za razporeditev splošnih stroškov (Čadež & Hočevar, 2008, str. 135).

Za osnovo iz enačbe koeficienta dodatka splošnih stroškov lahko vzamemo količinske podatke (na primer število neposrednih delovnih ur, število neposrednih strojnih ur) ali vrednostne podatke (na primer vsi neposredni stroški, neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala in podobno) (Hočevar, Igličar & Zaman, 2002, str. 86).

Ključ, ki ga na primeru vzgojno-izobraževalnega zavoda lahko določimo za razporeditev stroškov živil na posamezno dejavnost ali odjemalca, je lahko število in velikost obrokov v določenem obdobju. Velikost obroka določimo glede na razmerje med velikostjo posameznih obrokov, na primer velikost obroka za odrasle je v višini 1,5 otroškega obroka. Prav tako lahko za razporeditev stroškov dela v kuhinji ugotovljamo količino dela na posamezni obrok in glede na to določimo ključ delitve stroškov dela za stroškovno mesto kuhinje.

4 PRIKAZ STROŠKOVNEGA RAČUNOVODSTVA IN IZRAČUNA CEN PROGRAMOV VRTCA NA PRIMERU IZBRANEGA VRTCA

4.1 Predstavitev izbranega vrtca

Izbrani vrtec je bil ustanovljen leta 2004 z Odlokom o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda izbranega vrtca (Ur.l. RS, št. 27/2004, v nadaljevanju Odlok o ustanovitvi). Leta 2008 je Odlok o ustanovitvi prenehal veljati, ker ga je nadomestil Sklep o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda izbranega vrtca (Ur.l. RS, št. 39/2008, 49/2010, v nadaljevanju Sklep o ustanovitvi izbranega vrtca). Ustanovitelj izbranega vrtca je Mestna občina Ljubljana, v kateri deluje 23 javnih vrtcev. Ustanovljen je bil z namenom izvajanja javne službe vzgoje in varstva predšolskih otrok. Vzgojno-izobraževalni program izvaja v skladu s Kurikulumom za vrtce, ki predstavlja strokovno podlago za delo vrtcev na nacionalni ravni in v skladu z Letnim delovnim načrtom izbranega vrtca. Pomembnejše dejavnosti izbranega vrtca po standardni klasifikaciji dejavnosti so:

- predšolska vzgoja,
- druga oskrba z jedmi,
- oddajanje in obratovanje lastnih ali najetih nepremičnin,
- obratovanje športnih objektov,
- dejavnost pralnic in kemičnih čistilnic,
- druge, s prihodkovnega vidika za vrtec manj pomembne dejavnosti.

Organi vrtca so določeni in opredeljeni od 7. do 26. člena Sklepa o ustanovitvi izbranega vrtca in od 46. do 66. člena ZOFVI ter v drugih področnih predpisih. Organi vrtca so:

- **svet vrtca** – je organ upravljanja vrtca. Sestavljajo ga trije predstavniki ustanovitelja Mestne občine Ljubljana, pet predstavnikov delavcev vrtca in trije predstavniki staršev. Predstavnike ustanovitelja imenuje Mestni svet Mestne občine Ljubljana. Delavci vrtca volijo svoje predstavnike v svet vrtca, predstavnike staršev v svet vrtca izvoli svet staršev. Zastopa in predstavlja ga predsednik sveta, v njegovi odsotnosti pa njegov namestnik. Svet vrtca vodi postopek o izbiri in imenovanju ravnatelja vrtca, potrjuje letno poročilo vrtca in finančni načrt vrtca, sprejema program razvoja vrtca, letni delovni načrt in poročilo o njegovi uresnitvi, letno poročilo o samoevalvaciji vrtca, odloča o uvedbi nadstandardnih in drugih programov, obravnava poročila o vzgojno-izobraževalni problematiki, odloča o pritožbah v zvezi s pravicami, obveznostmi in odgovornostmi delavcev iz delovnega razmerja, obravnava zadeve, ki mu jih predloži vzgojiteljski zbor, šolska inšpekcija, reprezentativni sindikat zaposlenih, svet staršev in opravlja druge z zakonom določene naloge;
- **ravatelj vrtca** – je pedagoški vodja in poslovodni organ vrtca, ki organizira, načrtuje in vodi delo in poslovanje vrtca, ga predstavlja in zastopa in je odgovoren za zakonitost in strokovnost dela v vrtcu. Ravnatelj pripravlja program razvoja vrtca, predlog letnega delovnega načrta, predlog nadstandardnih programov, vodi delo vzgojiteljskega zbora in

opravlja druge z zakoni in predpisi določene naloge. Za svoje delo je neposredno odgovoren svetu zavoda, posredno pa svetu staršev in ustanovitelju oziroma financerju. V njegovi odsotnosti ga nadomešča pomočnik ravnatelja, ki opravlja naloge, za katere ga pisno pooblasti ravnatelj;

- **vzgojiteljski zbor in strokovni aktiv vzgojiteljev** – strokovna organa vrtca. Vzgojiteljski zbor, ki ga sestavljajo vzgojitelji vrtca, obravnava in odloča o strokovnih vprašanjih, povezanih z vzgojno-izobraževalnim delom, daje mnenja in predloge o letnem delovnem načrtu, nadstandardnih programih in drugih dejavnostih, daje mnenje o predlogu za imenovanje ravnatelja in opravlja druge strokovne naloge. Strokovni aktiv v vrtcu sestavljajo vzgojitelji in pomočniki vzgojiteljev. Obravnava vzgojno delo, daje vzgojiteljskemu zboru predloge za izboljšanje le-tega, obravnava pripombe staršev in opravlja druge strokovne naloge;
- **svet staršev** – oblikovan je za organizirano uresničevanje interesa staršev. V njem ima vsak oddelek vrtca po enega predstavnika, ki ga izvolijo starši na roditeljskem sestanku oddelka. Svet staršev sodeluje pri nastajanju predloga programa razvoja vrtca, daje mnenje o letnem delovnem načrtu, predlaga nadstandardne programe in daje soglasje k predlogu ravnatelja o nadstandardnih programih, daje mnenje o kandidatih, ki izpolnjujejo pogoje za ravnatelja, razpravlja o poročilih ravnatelja o vzgojno-izobraževalni problematiki, obravnava pritožbe staršev v zvezi z vzgojno-izobraževalnim delom in drugo.

Izbrani vrtec izvaja različne programe vzgoje in varstva predšolskih otrok v 26 oddelkih in ima:

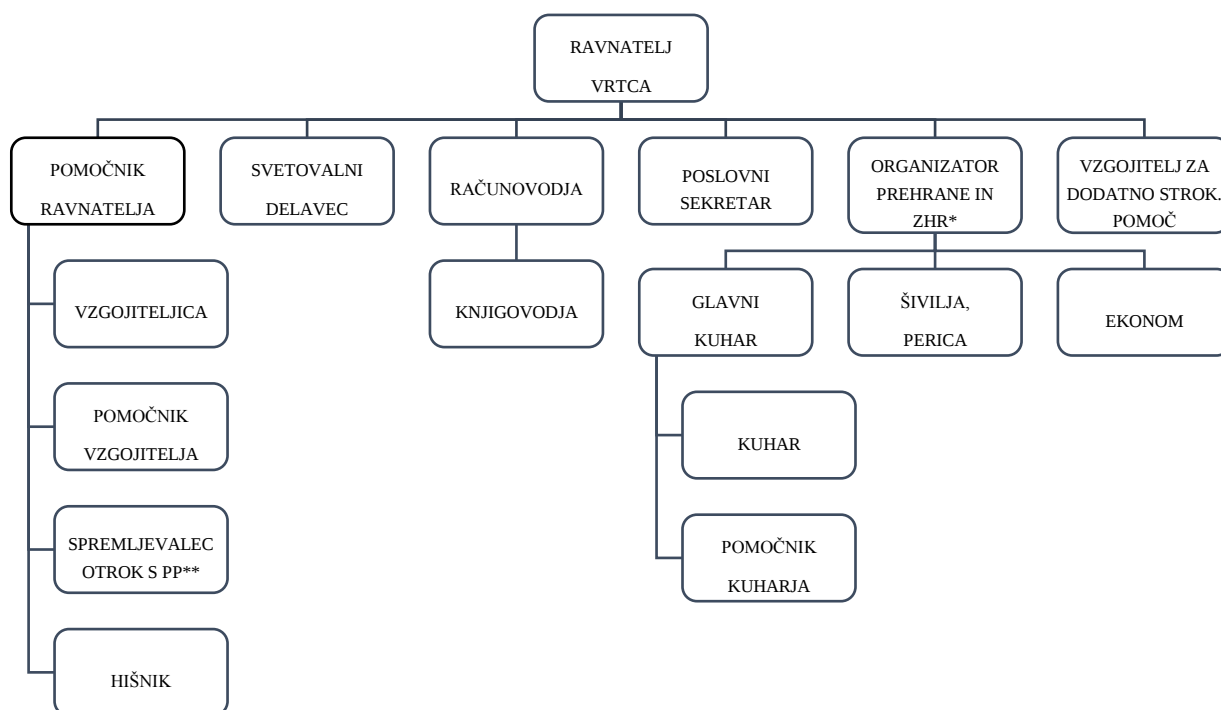
- 9 oddelkov za prvo starostno obdobje, za otroke stare od enega do dveh let,
- 8 oddelkov za drugo starostno obdobje, za otroke stare od pet do šest let,
- 4 oddelke za otroke, stare od tri do štiri leta,
- 4 kombinirane oddelke, za otroke stare od enega od šest let in
- 1 razvojni oddelek za otroke s posebnimi potrebami.

Izvajanje del in nalog je v izbranem vrtcu organizirano v posameznih vsebinsko in organizacijsko zaokroženih celotah po naslednjih ravneh in vsebinah (Izbrani vrtec, 2008b, str. 2):

- poslovođenje,
- vzgojno-izobraževalno delo,
- svetovalno delo,
- finančno-računovodsko delo,
- kadrovsko-administrativno delo,
- tehnično-vzdrževalno delo oziroma hišniško delo,
- oskrbovalno-prehrabeno delo,
- čiščenje,
- druge spremljevalne dejavnosti.

Organizacijska struktura izbranega vrtca je razvidna s Slike 1.

Slika 1: Organigram izbranega vrtca



Legenda: *ZHR – zdravstveno higienski režim

**PP – posebne potrebe

Vir: Izbrani vrtec, Pravilnik o sistemizaciji delovnih mest izbranega vrtca, 2008, priloga 1.

Število sistemiziranih delovnih mest v izbranem vrtcu je določeno na podlagi Pravilnika o normativih za opravljanje dejavnosti predšolske vzgoje (Ur.l. RS, št. 27/2014), kjer je navedeno, koliko delovnih mest pripada posameznemu programu vzgoje in varstva otrok.

Število sistemiziranih delovnih mest se vsako šolsko leto posebej določi s sklepom o določitvi števila sistemiziranih delovnih mest. Sprejme ga ravnatelj vrtca v soglasju z Mestno občino Ljubljana. V izbranem vrtcu je bila v letu 2014 večina delovnih mest sistemiziranih za polni delovni čas. Nekatera delovna mesta (kuhar, hišnik, šivilja, perica, organizator prehrane in zdravstveno higienskega režima, delovno mesto invalida) so skladno z zgoraj navedenim pravilnikom sistemizirana za krajši delovni čas. V sistemizaciji delovnih mest so ta delovna mesta prikazana v deležu glede na polni delovni čas. Če pokažem na primeru šivilje, ki je bila v letu 2014 zaposlena za 5 ur dnevno, to v sistemizaciji pomeni 0,625 delovnega mesta (5 ur / 8 ur dnevno).

V izbranem vrtcu je bilo v letu 2014 za izvajanje osnovne dejavnosti predšolske vzgoje sistemiziranih 79,625 delovnih mest, od tega:

- ravnatelj,
- pomočnik ravnatelja,
- svetovalni delavec,
- 26 vzgojiteljev,
- 30,5 pomočnikov vzgojiteljev,
- vzgojitelj za izvajanje dodatne strokovne pomoči,
- računovodja,
- knjigovodja,
- poslovni sekretar,
- 0,875 organizatorja prehrane in zdravstveno higienskega režima,
- 4,5 kuharja,
- 4 kuharski pomočniki,
- 1,5 hišnika,
- 0,625 šivilje,
- 3,125 perice in
- 1,5 delovnega mesta, na katera so razporejeni invalidi, in sicer 0,5 vzgojitelja in ekonom.

Za druge dejavnosti vrtca, in sicer za kuhanje kosil in drugih obrokov za zaposlene in zunanje odjemalce, so bila v letu 2014 sistemizirana 3 delovna mesta:

- 1,5 delovnega mesta kuharja in
- 1,5 pomočnika kuharja.

Najvišji delež delovnih mest, to je 68 %, so v letu 2014 predstavljala delovna mesta vzgojiteljev in pomočnikov vzgojiteljev. Zaradi zagotavljanja prehrane za otroke, vključene v vrtec, zaposlene v vrtcu, dostavo kosil osnovni šoli in za druge zunanje odjemalce je bilo v letu 2014 v izbranem vrtcu sistemiziranih 14 % delovnih mest, in sicer so to delovna mesta kuharjev in pomočnikov kuharjev, ki delajo v kuhinji vrtca.

4.2 Financiranje izbranega vrtca in struktura prihodkov v letu 2014

Skladno s 27. členom Sklepa o ustanovitvi izbranega vrtca ustanovitelj Mestna občina Ljubljana zagotavlja vrtcu nepremično in premično stvarno premoženje. Premoženje, ki ga ustanovitelj daje vrtcu v uporabo za opravljanje dejavnosti, za katero je ustanovljen, je lastnina ustanovitelja. Vrtec ima to premoženje evidentirano v okviru evidenc o osnovnih sredstvih v skladu s predpisi o računovodstvu.

Vrtec za potrebe poslovanja pridobiva sredstva iz:

- sredstev ustanovitelja Mestne občine Ljubljana,

- sredstev državnega proračuna, in sicer od Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport, za sofinanciranje plačil staršev za drugega in vse nadaljnje otroke iz iste družine, ki so hkrati vključeni v vrtec,
- od plačil staršev za programe vrtca,
- iz sredstev od prodaje drugih proizvodov in storitev,
- iz drugih virov.

Tabela 3 prikazuje strukturo celotnih prihodkov izbranega vrtca po virih financiranja v letu 2014, evidentiranih po načelu nastanka poslovnega dogodka.

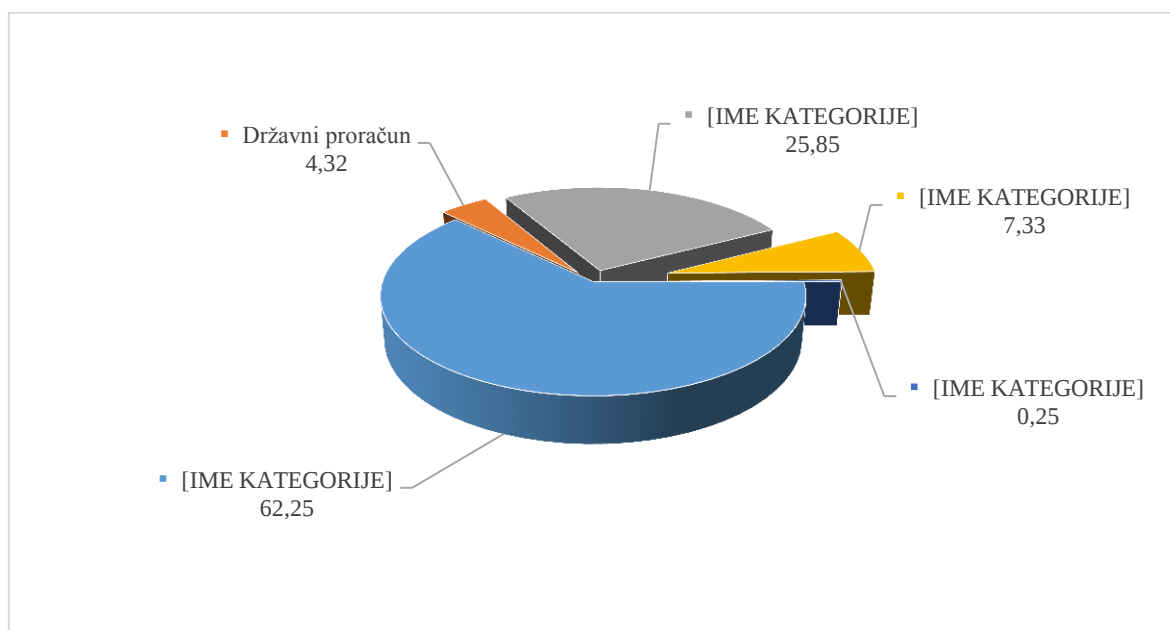
Tabela 3: Struktura prihodkov izbranega vrtca po virih financiranja v letu 2014

Viri sredstev izbranega vrtca	Prihodki v letu 2014 (v EUR)	Delež prihodkov po virih sredstev (v %)
Občinski proračun	1.507.778,11	62,25
Državni proračun	104.605,90	4,32
Plačila staršev za programe vrtca	626.096,53	25,85
Prodaja kosil, pranje perila in najemnine	177.534,98	7,33
Drugi prihodki	6.161,68	0,25
Skupaj prihodki	2.422.177,20	100,00

Vir: Izbrani vrtec, Bruto bilanca izbranega vrtca za leto 2014, 2015.

Slika 2 prikazuje graf strukture prihodkov izbranega vrtca po virih financiranja za leto 2014.

Slika 2: Struktura prihodkov izbranega vrtca po virih financiranja v letu 2014 (v %)



Vir: Tabela 3.

S Slike 2 je razvidno, da izbrani vrtec skoraj dve tretjini sredstev prejme iz javnih sredstev, to je iz občinskega in državnega proračuna. Financiranje izbranega vrtca iz **občinskega proračuna**, to je s strani Mestne občine Ljubljana, je na letni ravni določeno s pogodbo o financiranju. Le-ta določa tekoče zagotavljanje sredstev za plače, prispevke in druge osebne prejemke zaposlenih ter sredstva za stroške materiala in storitev. Vrtec sredstva prejema mesečno, in sicer v višini razlike med ceno programov in plačili staršev, kamor v tem primeru štejem tudi del, ki je sofinanciran iz državnega proračuna, to je od Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport. Občina ustanoviteljica je na podlagi pogodbe dolžna vrtcu zagotoviti tudi sredstva za dejavnosti, ki so del programa vrtca in jih ni mogoče všteti v ceno programa, na primer za izvajanje nadstandardnega programa. Za financiranje investicij in investicijskega vzdrževanja, opreme in delovnih priprav se v primeru potreb sklene posebna pogodba o financiranju.

Vrtcem se v skladu z 32. členom ZVrt zagotavljajo sredstva iz **državnega proračuna** za sofinanciranje plačil staršev, ki imajo v vrtec hkrati vključenih dva ali več otrok. Starši so dolžni plačati za drugega otroka v višini 30 % plačila, ki jim je določeno kot znižano plačilo vrtca z odločbo pristojnega Centra za socialno delo, za tretjega in vsakega nadaljnjega mlajšega otroka pa so plačila oproščeni. Razliko sredstev med z odločbo določenim zneskom in delom, ki ga starši dejansko plačajo, vrtec prejme iz državnega proračuna, to je od Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport. V letu 2014 so ti prihodki znašali 102.887,62 EUR. Poleg navedenega je vrtec ob uspešnem kandidiranju za sredstva evropskih projektov v letu 2014 evidentiral prihodke iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske unije v višini 1.509,30 EUR. Projekt podpira mednarodna partnerstva med različnimi organizacijami z namenom modernizacije in sodelovanja na področju vzgoje in izobraževanja. Kot je razvidno iz Tabele 3, so prihodki iz državnega proračuna v letu 2014 skupaj znašali 104.605,90 EUR.

Višino **plačila staršev za programe vrtca** se določi z odločbo, ki jo po oddaji vloge za uveljavljanje pravic iz javnih sredstev za subvencijo vrtca izda pristojni Center za socialno delo. Zakon o uveljavljanju pravic iz javnih sredstev (Ur.l. RS, št. 62/2010, 40/2011, 40/2012-ZUJF, 57/2012-ZPCP-2D, 14/2013, 56/2013-ZŠtip-1, 99/2013, 14/2015-ZUJFO, 57/2015, 90/2015) v 24. členu določa lestvico višine plačila staršev, ki je določena v odstotku od cene programa, v katerega je otrok vključen. Lestvica je razdeljena na devet dohodkovnih razredov. Starši v najnižjem dohodkovnem razredu z najnižjimi dohodki so plačila oproščeni, v najvišjem dohodkovnem razredu z višjimi dohodki pa plačajo 77 % cene programa. Starši, ki imajo v vrtec vključena dva ali več otrok, plačajo, kot navedeno v prejšnjem odstavku, 30 % cene programa za drugega otroka, za vse mlajše otroke pa so plačila oproščeni. V primeru, da je otrok odsoten iz vrtca, se cena programa zniža za znesek neporabljenih živil. Podrobnosti v zvezi z zaračunavanjem programov vrtca v primeru odsotnosti, glede rezervacij zaradi počitniških odsotnosti ali v primeru daljše odsotnosti zaradi bolezni ali poškodbe otroka in dodatnih popustov za otroke, ki imajo stalno bivališče v Mestni občini Ljubljana, določa ustanovitelj Mestna občina Ljubljana s Sklepom o določitvi cen programov predšolske vzgoje v javnih vrtcih, znižanju plačil staršev in rezervaciji (Ur.l. RS, št. 57/2012), ki velja od 1. 8. 2012.

Izbrani vrtec pridobiva sredstva za poslovanje tudi **od prodaje drugih proizvodov in storitev**, in sicer: od prodaje kosil osnovni šoli, drugim zunanjim odjemalcem in zaposlenim v vrtcu, oddajanjem telovadnice vrtca v najem in pranjem perila za drug javni vrtec. Kot kaže Tabela 3, so ti prihodki v letu 2014 predstavljali 7,33 % vseh prihodkov, kar znaša 177.534,98 EUR. V izbranem vrtcu so ti prihodki pred letom 2006 predstavljali tržno dejavnost vrtca, po reviziji pravilnosti poslovanja izbranega vrtca v letu 2006 in na podlagi naknadno pridobljenih mnenj pristojnih služb Mestne občine Ljubljana pa so prihodki od prodaje kosil osnovni šoli in pranje perila za drug javni vrtec evidentirani kot prihodki javne službe. Delitev te skupine prihodkov med tržno dejavnost in javno službo je prikazana v Tabeli 4.

Tabela 4: Prihodki od prodaje drugih proizvodov in storitev izbranega vrtca glede na delitev na javno službo in tržno dejavnost izbranega vrtca

Viri sredstev izbranega vrtca (prodaja drugih proizvodov in storitev)	Prihodki v letu 2014 (v EUR)		
	Javna služba	Tržna dejavnost	Skupaj
Prodaja kosil osnovni šoli	127.283,94	-	127.283,94
Pranje perila za drug javni vrtec	5.461,88	-	5.461,88
Prodaja kosil drugim zunanjim odjemalcem	-	10.097,55	10.097,55
Prodaja kosil zaposlenim v vrtcu	-	29.739,96	29.739,96
Oddajanje telovadnice v najem	-	4.951,65	4.951,65
Skupaj prihodki (javna/trg)	132.745,82	44.789,16	177.534,98

Vir: Izbrani vrtec, Bruto bilanca izbranega vrtca za leto 2014, 2015.

Iz Tabele 4 je razvidno, da je v letu 2014 izbrani vrtec 132.745,82 EUR, to je tri četrtine prihodkov od prodaje drugih proizvodov in storitev, prejel iz prihodkov, ki so opredeljeni kot prihodki javne službe. Največ prihodkov iz tržne dejavnosti je izbrani vrtec ustvaril s prodajo kosil zaposlenim v vrtcu in zunanjim odjemalcem, in sicer v skupnem znesku 39.837,51 EUR.

Med **druge prihodke**, prikazane v Tabeli 3, ki so v letu 2014 predstavljali 0,25 % vseh prihodkov in so znašali 6.161,68 EUR, spadajo:

- finančni prihodki, ki predstavljajo prihodke od obresti od sredstev na vpogled in prihodke od zamudnih obresti in so v letu 2014 znašali 1.507,58 EUR,
- prihodki iz naslova odškodnin iz sklenjenih zavarovanj, prihodki od tožb (vračilo sodnih stroškov) in drugo; v letu 2014 so znašali 4.654,10 EUR.

Tabela 5 prikazuje strukturo prihodkov po dejavnostih izbranega vrtca in znotraj tega po prihodkih iz javne službe in tržne dejavnosti, ki morajo biti v skladu z 9. členom ZR spremljani ločeno. Prihodki iz občinskega proračuna, iz državnega proračuna in plačila staršev predstavljajo prihodke za financiranje osnovne dejavnosti vrtca, to je predšolske vzgoje, in znašajo 92,42 % vseh prihodkov. Prihodki od prodaje drugih proizvodov in storitev so razdeljeni na tržno dejavnost in javno službo. Tržna dejavnost izbranega vrtca predstavlja samo 1,85 % vseh prihodkov.

Tabela 5: Struktura prihodkov po dejavnostih izbranega vrtca v letu 2014

Prihodki po dejavnostih	Prihodki v letu 2014 (v EUR)			Delež prihodkov (v %)
	Javna služba	Tržna dejavnost	Skupaj	
Predšolska vzgoja	2.238.480,54	-	2.238.480,54	92,42
Prodaja kosil osnovni šoli, pranje perila	132.745,82	-	132.745,82	5,48
Prodaja kosil drugim odjemalcem, najemnine	-	44.789,16	44.789,16	1,85
Drugi prihodki	6.161,68	-	6.161,68	0,25
Skupaj prihodki	2.377.388,04	44.789,16	2.422.177,20	100,00

Vir: Izbrani vrtec, Bruto bilanca izbranega vrtca za leto 2014, 2015.

Za vsako dejavnost, ki jo izbrani vrtec izvaja, mora imeti kalkulacijo cene dejavnosti. Najpomembnejša med njimi je kalkulacija za osnovno dejavnost vrtca, dejavnost predšolske vzgoje, tako imenovana ekonomska cena programov in je podlaga za financiranje programov vrtca. Da bi lahko prikazala izračun cene programov izbranega vrtca, je potrebno predhodno predstaviti stroške in odhodke izbranega vrtca kot osnovo za izračun cene programov vrtca.

4.3 Stroški in odhodki izbranega vrtca v letu 2014

V javnih zavodih in drugih pravnih osebah javnega prava se stroški in odhodki evidentirajo v skladu z določbami ZR in Pravilnika o enotnem kontnem načrtu. Stroški in odhodki se v skladu z 48. členom Pravilnika o enotnem kontnem načrtu izkazujejo na kontih skupine 46 – zaračunani odhodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Stroški in odhodki na kontih skupine 46 se evidentirajo **po načelu nastanka poslovnega dogodka**. To pomeni, da se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo; za opravljene storitve je na primer to na datum opravljene storitve. Izkazovanje stroškov mora biti urejeno tako, da je iz evidenc in na podlagi sodil mogoče stroške ugotoviti po posameznih dejavnostih. V letu 2014 je imel izbrani vrtec skupaj 2.403.021,71 EUR stroškov in odhodkov. Struktura celotnih stroškov in odhodkov je prikazana v Tabeli 6.

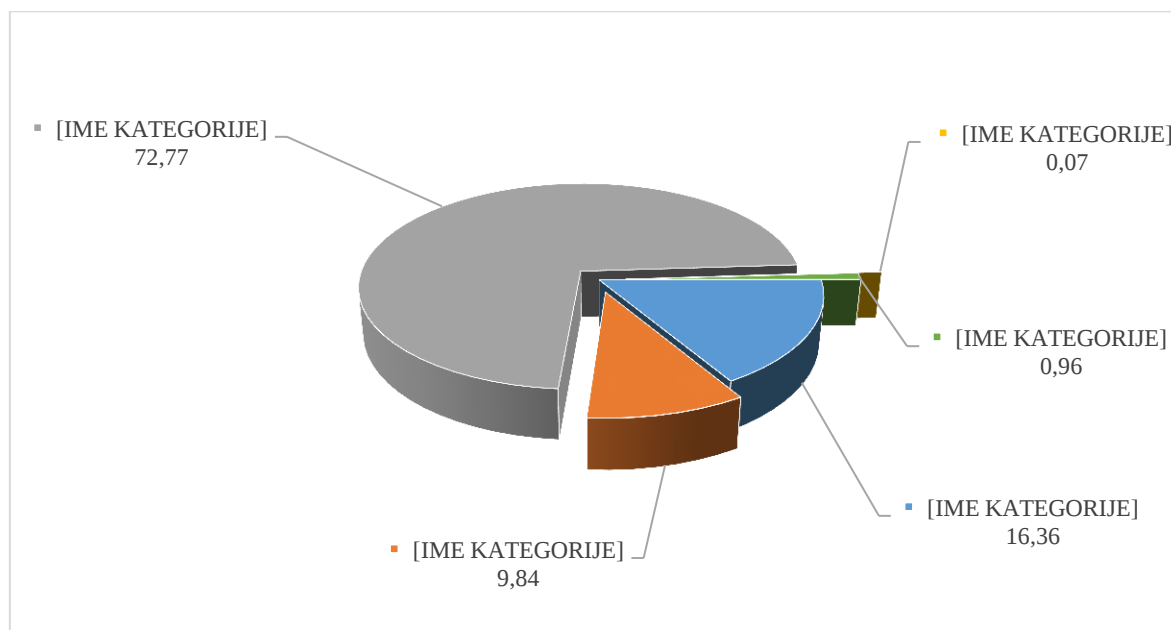
Tabela 6: Struktura celotnih stroškov in odhodkov za izbrani vrtec v letu 2014

Stroški in drugi odhodki	Stroški in odhodki v letu 2014 (v EUR)	Delež stroškov in odhodkov (v %)
Stroški materiala	393.071,40	16,36
Stroški storitev	236.337,64	9,84
Stroški dela	1.748.762,13	72,77
Drugi stroški	1.665,75	0,07
Stroški amortizacije	0,00	0,00
Finančni odhodki	6,72	0,00
Prevrednotovalni poslovni odhodki	23.178,07	0,96
Skupaj stroški in odhodki	2.403.021,71	100,00

Vir: Izbrani vrtec, Bruto bilanca izbranega vrtca za leto 2014, 2015.

Na Sliki 3 prikazujem strukturo stroškov in odhodkov izbranega vrtca za leto 2014.

Slika 3: Struktura stroškov in odhodkov izbranega vrtca v letu 2014 (v %)



Vir: Tabela 6.

S Slike 3 je razvidno, da so v letu 2014 najvišji strošek poslovanja, to je kar 72,77 %, predstavljali **stroški dela**. Med stroške dela štejemo:

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

Drugi najvišji strošek, v višini 393.071,40 EUR, so v letu 2014 v izbranem vrtcu predstavljali **stroški materiala**. Več kot 50 % stroškov materiala je znašal strošek porabe živil (tako za javno službo kot tržno dejavnost). Znatno delež stroškov materiala so predstavljali tudi stroški električne energije, stroški ogrevanja, stroški porabe vode ter material za tekoče vzdrževanje objektov in opreme. Med stroške materiala spadajo tudi didaktična sredstva in igrače za otroke, vključene v vrtec, stroški plenic in drugi.

Tretji najvišji strošek izbranega vrtca so bili v letu 2014 **stroški storitev**, ki so znašali 236.337,64 EUR. Najvišji delež stroškov storitev so zajemali stroški čistilnega servisa, saj vrtec v izbranem letu ni imel zaposlenih čistilk. Poleg tega med stroške storitev sodijo tudi stroški investicijskega in tekočega vzdrževanja, stroški izobraževanja zaposlenih, najem programske računalniške opreme, komunalne storitve ter stroški za delo prek študentskega servisa (nastali zaradi nadomeščanja bolniških odsotnosti zaposlenih) in drugi.

Drugi stroški so v letu 2014 znašali le 0,07 % vseh stroškov in odhodkov. Med druge stroške sodijo stroški članarin, taks, uporabe digitalnih spletnih potrdil in drugi.

Stroškov amortizacije izbrani vrtec v letu 2014 ni imel zaradi pravil obračunavanja amortizacije, določenih s Pravilnikom o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Ur.l. RS, št. 45/2005, 138/2006, 120/2007, 48/2009, 112/2009, 58/2010, 108/2013, 100/2015). Skladno s 4. členom navedenega pravilnika izbrani vrtec uporablja metodo enakomernega časovnega amortiziranja ter stopnje rednega odpisa, ki so določene v prilogi pravilnika. Skladno z 10. členom navedenega pravilnika določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pokrivajo stroške amortizacije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če ne pridobijo iz sredstev javnih financ denarnih sredstev za kritje stroškov amortizacije. Ker nobeden od teh dveh pogojev ni bil izpolnjen, izbrani vrtec v letu 2014 ni imel stroškov amortizacije.

Finančni odhodki izbranega vrtca v znesku 6,72 EUR so v letu 2014 predstavljali odhodke za zamudne obresti zaradi zamud pri plačilih prejetih računov, ki so nastale zaradi zastojev v krogotoku dokumentov. Z uveljavitvijo novele Zakona o opravljanju plačilnih storitev za proračunske uporabnike (Ur.l. RS, št. 59/2010, 111/2013) je skladno s 26. členom zakona

obvezno prejemanje elektronskih računov oziroma e-računov za vse proračunske uporabnike od 1. 1. 2015. Evidentiranje prejetih računov in krogotok potrjevanja računov znotraj izbranega vrtca se je zaradi tega izboljšal, posledično prejeti računi pravočasno prispejo v računovodstvo vrtca. Izbrani vrtec račune plačuje v skladu z veljavno zakonodajo v roku do največ 30 dni po prejemu računa.

Prevrednotovalni poslovni odhodki izbranega vrtca so v letu 2014 predstavljali 0,96 % vseh stroškov in odhodkov. Nastali so zaradi oslabitve vrednosti terjatev do staršev za zapadle terjatve oziroma zaradi neplačanih izdanih računov. Znesek neplačanih računov je v letu 2014 znašal 23.178,07 EUR in je bil dokaj visok, saj zmanjšuje likvidnost izbranega vrtca in s tem možnost porabe namenskih sredstev za nakup materiala in storitev.

4.4 Metodologija za izračun cen programov izbranega vrtca

Metodologijo za izračun cen posameznih programov v javnih vrtcih natančneje določa Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (Ur.l. RS, št. 97/2003, 77/2005, 120/2005, v nadaljevanju Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih).

ZVrt v 28. členu določa elemente cene programov vrtca, ki vsebuje stroške vzgoje, varstva in prehrane. Cene programov vrtca sestavljajo:

- **stroški dela** zaposlenih v vrtcu, ki se ugotavljajo v skladu z zakonom, normativi in standardi ter kolektivno pogodbo,
- **stroški materiala in storitev**, potrebnih za izvajanje programov, brez stroškov živil,
- **stroški živil** za otroke.

Stroški, ki **ne sodijo** med elemente cen programov vrtca, so določeni v 8. členu Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih in so:

- **stroški za investicijsko vzdrževanje in investicije**, ki jih vrtcem zagotavlja občina ustanoviteljica ali jih krijejo iz drugih virov, na primer od prejetih donacij, iz presežka prihodkov nad odhodki iz preteklih let (pod pogojem soglasja sveta zavoda in občine ustanoviteljice) ter iz drugih virov;
- **stroški, ki niso neposredno povezani z izvajanjem programa v okviru javne službe**. Ti stroški so: odpravnine presežnim delavcem, zagotavljanje sredstev za delo sindikalnih zaupnikov, zaposlitev delavcev, s katerimi se presegajo predpisani normativi, sredstva za obnovo obrabljene opreme, pohištva in delovnih priprav, nadomestila delovnim invalidom za čas čakanja na drugo ustrezno delo, stroški sodnih postopkov in poravnava odškodnin na podlagi izvršilnega naslova;

- **stroški za nadomeščanje vzgojiteljev in pomočnikov vzgojiteljev** v primeru nezmožnosti dela zaradi bolezni ali poškodbe do 30 delovnih dni, ki jih vrtcu zagotavlja občina ustanoviteljica. O obsegu teh sredstev se vrtec in občina ustanoviteljica dogovorita na podlagi ugotovljene odsotnosti strokovnih delavcev in izračuna dodatnih stroškov njihovega nadomeščanja zaradi zagotavljanja nemotenega izvajanja programa. Po izteku meseca, za katerega se zagotavlja dodatna sredstva, vrtec občini ustanoviteljici pošlje zahtevek za povračilo stroškov z vsemi navedenimi podatki.

Občine, ustanoviteljice več vrtcev, imajo na podlagi 28. člena ZVrt možnost, da s sklepom določijo enotne cene za enake programe vrtcev, ki veljajo za vse vrtce v tej občini. Sklep o določitvi cen programov predšolske vzgoje v javnih vrtcih, znižanju plačil staršev in rezervaciji (Ur.l. RS, št. 57/2012), ki ga je sprejela Mestna občina Ljubljana, v 1. členu določa enotne cene programov predšolske vzgoje vseh ljubljanskih javnih vrtcev. Cene programov in struktura cen predstavljajo podlago za financiranje javnih vrtcev v Mestni občini Ljubljana in podlago za določitev plačil staršev. Cene programov, v katerih so zajeti stroški vzgoje, varstva in prehrane otrok, so določene za dnevne programe vrtcev, ki trajajo do 9 ur dnevno, in za poldnevne programe, ki trajajo do 5 ur dnevno.

Cene dnevnih programov javnih vrtcev in strukturo cen le-teh, določenih s strani Mestne občine Ljubljana, prikazuje Tabela 7.

Tabela 7: Mesečne cene programov ljubljanskih javnih vrtcev, v veljavi od 1. 8. 2012

Programi vrtca	Cene programov (v EUR)	Struktura cene programov (v EUR)		
		Stroški dela	Stroški materiala in storitev*	Stroški živil
Prvo starostno obdobje	485,00	391,15	55,00	38,85
Drugo starostno obdobje	346,00	252,15	55,00	38,85
Kombinirani oddelki	379,00	285,15	55,00	38,85
Oddelki 3–4-letnih otrok	379,00	285,15	55,00	38,85
Razvojni oddelki	937,00	843,15	55,00	38,85

Legenda: *Stroški materiala in storitev brez stroškov živil

Vir: Sklep o določitvi cen programov predšolske vzgoje v javnih vrtcih, znižanju plačil staršev in rezervaciji (Ur.l. RS, št. 57/2012).

Iz Tabele 7 je razvidno, da Mestna občina Ljubljana določa financiranje stroškov materiala in storitev brez živil v višini 55,00 EUR na otroka mesečno, ne glede na vrsto programa vrtca. Neodvisno od vrste programa se financira tudi stroške živil v višini 38,85 EUR na otroka mesečno (ob predpostavki, da je otrok, ki je vključen v vrtec, prisoten vse delovne dni v mesecu, sicer sorazmerno manj). Cene programov vrtca se med seboj razlikujejo zaradi stroškov dela, ki so višji v oddelkih, kjer je manjše število vključenih otrok, in sicer v razvojnih oddelkih in oddelkih prvega starostnega obdobja.

4.4.1 Izhodišča za izračun cen programov izbranega vrtca

Posebnost pri izračunu cen programov vrtcev je, da se pri izračunu stroškov na otroka ne upošteva dejansko število vključenih otrok, ampak se skladno z 9. členom Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih upošteva število, ki je določeno kot najvišji normativ za oblikovanje posamezne vrste oddelka.

ZVrt v 15. členu določa, da predšolska vzgoja poteka v dveh starostnih obdobjih:

- prvo obdobje: otroci v starosti od enega do treh let in
- drugo obdobje: otroci v starosti od treh let do vstopa v šolo.

Vrste oddelkov in normativi za oblikovanje le-teh so določeni v 25. členu Pravilnika o normativih za opravljanje dejavnosti predšolske vzgoje (Ur.l. RS, št. 27/2014). Vrtec lahko oblikuje homogene, heterogene in kombinirane oddelke. V homogene oddelke so vključeni otroci prvega ali otroci drugega starostnega obdobja v starostnem razponu enega leta, v heterogene oddelke so vključeni otroci prvega ali drugega starostnega obdobja, ne glede na starostni razpon, v kombinirane oddelke pa so vključeni otroci prvega in drugega starostnega obdobja.

Izbrani vrtec je v letu 2014 imel homogene oddelke prvega in drugega starostnega obdobja in kombinirane oddelke, za katere v skladu s 25. členom Pravilnika o normativih za opravljanje dejavnosti predšolske vzgoje (Ur.l. RS, št. 27/2014) veljajo naslednji normativi:

- oddelek prvega starostnega obdobja, homogeni oddelek: največ 12 otrok,
- oddelek drugega starostnega obdobja, v katerem so tri- do štiriletni otroci, homogeni oddelek: največ 17 otrok,
- oddelek drugega starostnega obdobja, kjer je starost otrok pet do šest let, homogeni oddelek: največ 22 otrok,
- kombinirani oddelek: največ 17 otrok.

Na podlagi 2. člena Sklepa o določitvi števila otrok v oddelkih v vrtcih v Mestni občini Ljubljana (Ur.l. RS, št. 130/2003) se število otrok v posameznih oddelkih vrtca glede na veljavne normative lahko poveča za največ dva otroka.

Pri določanju števila otrok v posameznih oddelkih je potrebno upoštevati tudi igralno površino na otroka, ki je določena v 19. členu Pravilnika o normativih in minimalnih tehničnih pogojih za prostor in opremo vrtca (Ur.l. RS, št. 73/2000, 75/2005, 33/2008, 126/2008, 47/2010, 47/2013). Ta določa, da je na otroka potrebno zagotoviti praviloma 4 m², vendar ne manj kot 3 m² notranje igralne površine. V notranjo igralno površino se šteje vsa površina, namenjena vzgojnim dejavnostim otrok v stavbi vrtca, na primer igralnica, dodatni prostor za dejavnosti otrok in osrednji prostor. V igralno površino se ne vštevajo tla, na katerih je pritrjeno pohištvo, na primer težke omare, ter površina tal, namenjena garderobi otrok.

Ob upoštevanju vseh zgoraj naštetih pravil za oblikovanje **najvišjega normativnega števila otrok na oddelek, zmanjšanega za prostorski normativ**, je imel izbrani vrtec v letu 2014 naslednjo strukturo oddelkov in normativno število otrok v njih:

- 9 oddelkov otrok prvega starostnega obdobja s 14 otroki na oddelek, kar skupaj pomeni 126 otrok,
- 8 oddelkov otrok drugega starostnega obdobja od 20 do 24 otrok na oddelek (povprečno 21,375 otroka), skupaj 171 otrok,
- 4 oddelke otrok, starih od tri do štiri leta z 19 otroki na oddelek, kar skupaj pomeni 76 otrok,
- 4 kombinirane oddelke z 19 otroki na oddelek, kar skupaj pomeni 76 otrok,
- 1 razvojni oddelek z otroki s posebnimi potrebami s 6 otroki.

V izbranem vrtcu je bilo v letu 2014 skupno normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ, 455 otrok. Tako je na podlagi normativnega števila otrok, zmanjšanega za prostorski normativ, izbrani vrtec v letu 2014 **za stroške materiala in storitev brez živil** prejel 25.025 EUR mesečno ($55,00 \text{ EUR} \times 455 \text{ otrok}$). Tak način financiranja daje vrtcem finančno varnost, saj prejmejo sredstva za izvajanje dejavnosti v višini, ne glede na dejansko število vključenih otrok.

Pravna podlaga za tovrstno financiranje je določena v 10. členu Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov. Skladno s tem členom je občina ustanoviteljica dolžna vrtcu zagotavljati sredstva v višini cen programov, brez zneska za živila, za število otrok, ki predstavljajo razliko med dejanskim številom otrok v oddelku in najvišjim normativnim številom, če je število otrok v oddelku manjše od števila, ki je določeno kot najvišji normativ za oblikovanje posamezne vrste oddelka.

Informativno vrtec na letni ravni izračunava tudi stroške materiala in storitev brez stroškov živil na dejansko vključenega otroka. V letu 2014 je bilo povprečno mesečno dejansko vključenih v vrtec 428,08 otroka.

Sredstva za financiranje **stroškov plač** s strani občine ustanoviteljice so zagotovljena v višini dejansko nastalega mesečnega stroška, ki se poračunava prek mesečnih zahtevkov za povračilo stroškov.

Mestna občina Ljubljana zagotavlja izbranemu vrtcu financiranje **stroškov živil** v višini 38,85 EUR mesečno na otroka, ob predpostavki, da je otrok prisoten v vrtcu vse dni v mesecu. V primeru, da je otrok zaradi različnih razlogov odsoten in ne obiskuje vrtca, se cena programa zniža za stroške neporabljenih živil.

Tako je pri zagotavljanju sredstev za financiranje stroškov materiala in storitev brez živil, stroškov živil, kot stroškov plač s strani Mestne občine Ljubljana, od skupne vsote potrebno

odšteti del, ki ga vrtec zaračuna staršem otrok, vključenih v vrtec. Zahtevek za povračilo stroškov, ki ga izbrani vrtec mesečno pošilja občini ustanoviteljici, zajema naslednje postavke:

- cene programov pomnožene s številom dejansko vključenih otrok, kar predstavlja polni znesek, ki izbranemu vrtcu pripada, če bi bil financiran samo prek cene programov; od tega sta odšteta mesečna višina, zaračunana staršem otrok, in mesečni znesek za neporabljena živila (ki so všteta v ceno programov) zaradi odsotnosti otrok,
- znesek za stroške materiala in storitev v višini 55,00 EUR na otroka, pomnožen z razliko med normativnim številom otrok (zmanjšanim za prostorski normativ) in številom dejansko vključenih otrok,
- znesek dejanskega stroška plač, prispevkov na plače, premij dodatnega pokojninskega zavarovanja in drugih osebnih prejemkov, in sicer samo tisti del zneska, ki ni vključen v znesek cen programov, pomnoženih s številom dejansko vključenih otrok.

Občina ustanoviteljica sredstva po prikazanem zahtevku vrtcu nakaže enkrat mesečno, in sicer pred izplačilom plač zaposlenim, ki so izplačane do 10. dne v mesecu. Sistem financiranja izbranega vrtca je dokaj dobro urejen z manjšo pomanjkljivostjo: vrtec od občine ustanoviteljice prejme nižji mesečni znesek, kot ga potrebuje za izplačilo plač. Del sredstev, ki jih vrtcu zagotavljajo plačila staršev za storitve, opravljene v preteklem mesecu, prejme v večini šele po izplačilu plač. To bi lahko privedlo do likvidnostnih težav izbranega vrtca.

4.4.2 Stroški dela

Strošek dela kot element cene programov vrtca se izračunava na podlagi 5. člena Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki predpisuje, da se stroški dela obračunajo le za število zaposlenih, potrebnih za izvajanje programa v skladu s predpisanimi normativi, ki jih določajo zakon in podzakonski predpisi. To pomeni, da pri določanju stroškov dela kot elementa cen programov, stroški dela za delavce, katerih dejanska zaposlenost presega predpisane normative, ne morejo biti vključeni v ceno programov. Stroški dela vključujejo plače, obvezne prispevke delodajalca in druge stroške dela, kot so regres za letni dopust, povračila stroškov prehrane med delom, povračila stroškov prevoza na delo in iz dela, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi delavcev, solidarnostne pomoči in drugo, kot jih določajo zakoni, kolektivna pogodba in drugi predpisi za opravljanje predšolske vzgoje.

Tabela 8 prikazuje strukturo stroškov dela izbranega vrtca in delitev le-teh na osnovno dejavnost predšolske vzgoje in druge dejavnosti vrtca. Pri določitvi stroškov dela druge dejavnosti predstavljajo le kuhanje obrokov za zaposlene in zunanje odjemalce, ki so osnovna šola in drugi zunanji odjemalci.

Tabela 8: Struktura stroškov dela izbranega vrtca v letu 2014 ter delitev le-teh na osnovno dejavnost predšolske vzgoje in druge dejavnosti vrtca

Stroški dela	Osnovna dejavnost (v EUR)	Druge dejavnosti (v EUR)	Stroški dela skupaj (v EUR)	Stroški dela skupaj (v %)
Bruto plače	1.304.145,77	29.044,24	1.333.190,01	76,24
Prispevki delodajalca	209.493,81	4.396,05	213.889,86	12,23
Premije KDPZ*	9.058,50	254,16	9.312,66	0,53
Regres za letni dopust	37.838,70	2.508,50	40.347,20	2,31
Povračilo stroškov prehrane	61.342,29	2.098,40	63.440,69	3,63
Povračilo stroškov prevoza na delo	69.857,97	3.224,72	73.082,69	4,18
Jubilejne nagrade	4.793,34	346,51	5.139,85	0,29
Odpravnine ob upokojitvi	9.666,16	0,00	9.666,16	0,55
Solidarnostne pomoči	693,01	0,00	693,01	0,04
Skupaj stroški dela	1.706.889,55	41.872,58	1.748.762,13	100,00
Delež glede na dejavnost (v %)	97,61	2,39	100,00	-

Legenda: *KDPZ – kolektivno dodatno pokojninsko zavarovanje

Vir: Izbrani vrtec, Bruto bilanca izbranega vrtca za leto 2014, 2015.

Iz Tabele 8 je razvidno, da največji strošek dela predstavljajo bruto plače zaposlenih in prispevki za socialno varnost, ki jih delodajalec obračunava glede na bruto plače. Višina stroška dela, ki je posledica izvajanja **osnovne dejavnosti predšolske vzgoje**, znaša 97,61 % vseh stroškov dela in zajema stroške, ki so nastali na naslednjih sistemiziranih delovnih mestih: ravnatelj, pomočnik ravnatelja, svetovalni delavec, 26 vzgojiteljev, 30,5 pomočnikov vzgojiteljev, vzgojitelj za izvajanje dodatne strokovne pomoči, poslovni sekretar, računovodja, knjigovodja, 0,875 organizatorja prehrane in zdravstveno higienskega režima, 4,5 kuharja, 4 kuharski pomočniki, 1,5 hišnika, 0,625 šivilje, 3,125 perice in 1,5 delovnega mesta, na katerega so razporejeni invalidi (0,5 vzgojitelja in ekonom).

Stroške dela drugih dejavnosti (dejavnosti kuhanja obrokov za zaposlene in zunanje odjemalce), prikazane v Tabeli 8, predstavljajo stroški, ki so nastali na sistemiziranih delovnih mestih 1,5 kuharja in 1,5 pomočnika kuharja. Stroški dela drugih dejavnosti so v letu 2014 znašali le 2,39 % vseh stroškov dela.

Izbrani vrtec ima sistemizirana tudi delovna mesta osnovne dejavnosti predšolske vzgoje, ki so nad predpisanimi normativi, zato ne smejo biti upoštevana pri izračunu cen programov vrtca. Za ta delovna mesta občina ustanoviteljica prek mesečnih zahtevkov zagotavlja dodatna finančna sredstva. Ta delovna mesta so:

- invalidi na delovnih mestih ekonom (1,0) in vzgojitelj (0,5),
- vzgojitelj za izvajanje dodatne strokovne pomoči (1,0),
- spremljevalec otrok s posebnimi potrebami, ki v letu 2014 ni bilo zasedeno.

Za določitev cen programov vrtca, elementa stroška dela, se skladno z 9. členom Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, stroški dela za vzgojitelje in pomočnike vzgojiteljev izračunajo posebej za programe v istovrstnih oddelkih in delijo s številom otrok, ki je določeno kot najvišji normativ za oblikovanje posamezne vrste oddelka. K tem stroškom se prištejejo stroški dela za delavce, ki ne delajo neposredno v oddelkih. Skupna vsota predstavlja osnovo za določitev stroška dela kot elementa cen programov vrtca.

Izbrani vrtec izračunava stroške dela v skladu s predpisi in navodili občine ustanoviteljice, ki ceno določa na ravni vseh 23 ljubljanskih vrtcev. Pri izračunu upošteva veljavno sistemizacijo za šolsko leto, ki je osnova za izračun cene. Pri tem upošteva višino bruto plač z vsemi dodatki, prispevki delodajalca in drugimi osebnimi prejemki v višini, kot da ne bi bilo bolniških in drugih odsotnosti, ki vplivajo na znižanje mase plač.

Višina stroškov dela osnovne dejavnosti predšolske vzgoje je odvisna tudi od starostne strukture zaposlenih. Starejši kader je običajno uvrščen v višje plačne razrede zaradi napredovanj v plačne razrede in v nazive v skladu z veljavno zakonodajo. Poleg tega je višina stroškov dela na posamezni program vrtca odvisna od razporeditve vzgojiteljev in pomočnikov vzgojiteljev v posamezne starostne oddelke otrok. Če je na primer več vzgojiteljev v oddelku prvega starostnega obdobja v višjem plačnem razredu kot v oddelkih drugega starostnega obdobja, to poleg različnega števila otrok v posameznem oddelku še dodatno vpliva na višino elementa stroška dela v ceni posameznega programa.

Povprečni mesečni strošek dela na normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ, je v letu 2014 znašal 312,62 EUR ($1.706.889,55 \text{ EUR} / (455 \text{ otrok} \times 12 \text{ mesecev})$). Povprečni mesečni strošek na dejansko vpisanega otroka pa je v letu 2014 znašal 332,27 EUR ($1.706.889,55 \text{ EUR} / (428,08 \text{ otroka} \times 12 \text{ mesecev})$). Ta dva zneska po vsebini nista primerljiva z zneskom stroška plač, ki je določen kot element v ceni programov zaradi posebnosti pri izračunu, ki so opisane v zgornjih odstavkih.

Posebnost pri izračunu cen programov izbranega vrtca je, da je v strošek dela kot element cene programov vključen tudi strošek čistilnega servisa, in sicer v višini 6,33 sistemiziranega delovnega mesta čistilk, ki jih izbrani vrtec nima zaposlenih, in sicer v višini minimalne plače na čistilko. Tako je strošek dela kot element v strukturi cene programov bolj primerljiv med vrtci.

Stroški dela se med vrtci kljub temu razlikujejo, in sicer zaradi različne starostne strukture zaposlenih in posledično različne višine plač zaradi napredovanj javnih uslužbencev.

Da bi izbrani vrtec zagotovil spremljanje stroškov dela po posameznih programih vrtca, bi bilo smiselno oblikovati stroškovna mesta po oddelkih vrtca, ki izvajajo posamezni program, in druga stroškovna mesta (na primer kuhinja in druga). Tako bi izbrani vrtec lahko vsak trenutek zagotavljal informacijo o višini stroškov dela na otroka in preverjal ustreznost višine elementa stroška dela v ceni programov vrtca.

V izbranem vrtcu za potrebe izračuna cen programov vrtca, cen obrokov za posamezne odjemalce in cen drugih storitev stroške razdelijo na posamezne dejavnosti na podlagi priloge Pravilnika o računovodstvu izbranega vrtca, imenovane Sodila za razmejevanje prihodkov in odhodkov med javno službo in tržno dejavnost. Sodila so oblikovana dokaj splošno in ne omogočajo natančnega spremljanja stroškov po posameznih dejavnostih.

V Pravilniku o računovodstvu izbranega vrtca je določeno, kateri stroški se lahko pripišejo ustrezni dejavnosti že na podlagi ustrezne dokumentacije (Izbrani vrtec, 2008a, priloga, str. 4):

- bruto plače in prispevki,
- drugi osebni prejemki (povračilo stroškov prehrane, prevoza na delo, regres za letni dopust, jubilejne nagrade, solidarnostne pomoči),
- premije dodatnega pokojninskega zavarovanja.

Uporabljena dokumentacija za dodelitev stroškov dela na posamezno dejavnost je sistemizacija delovnih mest, potrjena s strani občine ustanoviteljice. Ta določa le ločitev delovnih mest na osnovno dejavnost in druge dejavnosti vrtca. Nadaljnja delitev stroškov dela drugih dejavnosti izbranega vrtca med javno službo in tržno dejavnost se opravi na podlagi števila obrokov, ponderiranih glede na velikost le-teh, in nato določitve deleža stroškov, ki odpade na posamezno dejavnost (Izbrani vrtec, 2008a, priloga, str. 4).

Za namene spremljanja stroškov plač po različnih dejavnostih, zaradi zagotavljanja informacije o stroškovni ceni dejavnosti in zaradi določitve cen dejavnosti (pri programih vrtca na najvišje normativno število otrok), bi bilo smiselno v izbranem vrtcu oblikovati naslednja stroškovna mesta in znotraj njih stroškovne nosilce:

- stroškovno mesto 1: oddelki prvega starostnega obdobja
 - stroškovni nosilec 1.1: program prvega starostnega obdobja
- stroškovno mesto 2: oddelki tri- do štiriletnih otrok
 - stroškovni nosilec 2.1: program tri- do štiriletnih otrok
- stroškovno mesto 3: oddelki drugega starostnega obdobja
 - stroškovni nosilec 3.1: program drugega starostnega obdobja
- stroškovno mesto 4: kombinirani oddelki

- stroškovni nosilec 4.1: program kombiniranih oddelkov
- stroškovno mesto 5: razvojni oddelek
 - stroškovni nosilec 5.1: program razvojnega oddelka
- stroškovno mesto 6: pisarniški prostori
 - stroškovni nosilec 6.1: vsi programi dejavnosti predšolske vzgoje vrtca
- stroškovno mesto 7: kuhinja
 - stroškovni nosilec 7.1: vsi programi dejavnosti predšolske vzgoje vrtca
 - stroškovni nosilec 7.2: kosila za osnovno šolo
 - stroškovni nosilec 7.3: obroki za zaposlene
 - stroškovni nosilec 7.4: kosila za druge zunanje odjemalce
- stroškovno mesto 8: pralnica
 - stroškovni nosilec 8.1: vsi programi dejavnosti predšolske vzgoje vrtca
 - stroškovni nosilec 8.2: pranje perila za drug javni vrtec

Drugi stroškovni nosilci, ki bi jih bilo v izbranem vrtcu smiselno oblikovati in jih uporabljati na vseh navedenih stroškovnih mestih, so:

- stroškovni nosilec 9: nadstandardni program (za stroške dela, ki nastanejo na delovnih mestih, ki jih ustanovitelj financira dodatno, izven cene),
- stroškovni nosilec 10: projekti Evropske unije in drugi projekti (za stroške dela (običajno gre za izplačilo delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela), ki so financirani iz drugih virov, na primer iz prihodkov od uspešnega kandidiranja na razpisane projekte),
- stroškovni nosilec 11: drugo (za stroške dela, ki so financirani iz drugih virov).

Stroške dela, ki nastanejo na stroškovnem mestu kuhinja, je potrebno za potrebe zunanjega poročanja dodatno razdeliti na stroške javne službe in tržne dejavnosti. Tabela 9 prikazuje primer delitve stroškov dela drugih dejavnosti vrtca na posamezne odjemalce. Prikazuje izračun ključa in stroškov dela, ki odpadejo na posamezno dejavnost. Za delitev stroškov dela drugih dejavnosti je potrebno za sodilo uporabiti samo število obrokov za zunanje odjemalce in zaposlene, brez števila obrokov otrok, vključenih v programe vrtca.

Tabela 9: Prikaz izračuna stroška dela drugih dejavnosti izbranega vrtca na obrok po odjemalcih v letu 2014, glede na ključ delitve stroška dela drugih dejavnosti vrtca

Skupina odjemalcev	Enota mere	Število obrokov (letno)	Ponder	Ponderirano število obrokov	Ključ za delitev na odjemalce	Letni strošek dela po odjemalcih (v EUR)	Strošek dela na obrok (v EUR)
1	2	3	4	$5 = 3 \times 4$	$6 = 5 / S\check{S}PO^{**}$	$7 = 6 \times SSD^{***}$	$8 = 7 / 3$
Osnovna šola	kosilo	60.044	1,00	60.044,00	0,76143	31.883,04	0,53
Drugi zunanji	kosilo	1.786	1,45	2.589,70	0,03284	1.375,10	0,77
Zaposleni	kosilo	13.429	1,00	13.429,00	0,17030	7.130,90	0,53
Zaposleni	zajtrk	13.970	0,20	2.794,00	0,03543	1.483,55	0,11

Skupaj	-	89.229	-	78.856,70	1,00000	41.872,58	-
--------	---	--------	---	-----------	---------	-----------	---

Legenda: **SŠPO – skupno število ponderiranih obrokov

***SSD – skupen strošek dela po odjemalcih (za druge dejavnosti vrtca)

Tabela 9 prikazuje izračun stroškov dela na posamezni obrok po različnih odjemalcih, kot ga uporablja izbrani vrtec. V stolpcu 4 so navedeni ponderji po posameznih odjemalcih glede na ocenjeno količino dela, ki ga imajo zaposleni v kuhinji izbranega vrtca s posameznim obrokom in posameznim odjemalcem. Kosila za osnovno šolo in zaposlene so ocenjena s ponderjem 1, ker je višina dela pri teh obrokih primerljiva. Delo s kosili za druge odjemalce je ocenjeno višje, ker je pri njih vključena tudi strežba, ki je pri kosilih za osnovno šolo in zaposlene ni. Ponder za zajtrke zaposlenih je ocenjen s količnikom 0,20.

Glede na skupno ponderirano število obrokov je mogoče razdeliti stroške dela na posamezne odjemalce, kot prikazuje stolpec 6 v Tabeli 9. To je podlaga za izračun stroškov dela na posamezni obrok. Iz Tabele 9 je razvidno, da je bil najvišji strošek dela na obrok v višini 0,77 EUR za kosila za zunanje odjemalce. Prikazan izračun stroškov dela na posamezni obrok izbrani vrtec uporablja za določitev cen obrokov, in sicer elementa cene stroška dela.

4.4.3 Stroški materiala in storitev

Stroški materiala in storitev, brez stroškov živil, so za potrebe oblikovanja cen programov predšolske vzgoje določeni v 6. členu Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo, in sicer so razdeljeni na:

- funkcionalne stroške objektov:
 - ogrevanja,
 - elektrike,
 - plina,
 - vode,
 - komunalnih storitev,
 - nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča,
 - čiščenja prostorov,
 - tekočega vzdrževanja prostorov in opreme,
 - zavarovalnih premij,
 - varovanja objektov,
 - uporabe in vzdrževanja vozil za prevoz hrane;
- funkcionalne stroške osnovne dejavnosti:
 - didaktičnih sredstev in igrač,
 - stalnega strokovnega izobraževanja v skladu s kolektivno pogodbo,
 - obveznih zdravstvenih storitev in varstva pri delu,
 - hišnega perila,

- pisarniškega poslovanja (pisarniški material, stroški plačilnega prometa, časopisi, revije, telefonske storitve in podobno),
- drobnega inventarja;
- druge specifične namenske stroške.

V okviru stroškov materiala in storitev se posebej obravnava še stroške živil, ki so del cene programov vrtca, in stroške, ki niso vključeni v izračun cene (stroški za delo prek študentskega servisa zaradi nadomeščanja vzgojiteljev in pomočnikov vzgojiteljev in stroški investicijskega vzdrževanja).

Stroški materiala in storitev se glede na 9. člen Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih ugotavljajo na število otrok v vseh oddelkih vrtca, upoštevajoč najvišji normativ za oblikovanje posamezne vrste oddelka. Stroški živil za otroke, vključene v vrtec, pa se skladno s 7. členom Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih določijo na podlagi števila obrokov, ki jih vrtec zagotavlja na otroka v posameznem programu. Stroški živil se ugotavljajo na dejansko število dni prisotnosti otrok v vrtcu.

V Tabeli 10 predstavljam stroške materiala in storitev za izbrani vrtec v letu 2014 po skupinah stroškov, ki so razdeljeni smiselno, glede na vsebino. V skupinah od 1 do 6 so predstavljeni stroški materiala in storitev brez stroškov živil, skupina 7 pa predstavlja stroške živil.

Tabela 10: Stroški materiala in storitev v izbranem vrtcu v letu 2014

Skupine stroškov	Skupni stroški materiala in storitev (v EUR)	Stroški drugih dejavnosti (v EUR)	Stroški, dodatno financirani s strani MOL* (v EUR)	Stroški osnovne dejavnosti vrtca (v EUR)	Mesečni stroški materiala in storitev na otroka** (v EUR)
1	2	3	4	5 = 2 - 3 - 4	6 = 5 / št. otrok***
Skupina 1	222.478,37	40.608,73	68.894,18	112.975,46	50,04
Skupina 2	74.895,19	2.901,52	31,94	71.961,73	
Skupina 3	38.643,85	-	9.330,35	29.313,50	
Skupina 4	46.480,80	733,34	19.666,52	26.080,94	
Skupina 5	24.198,48	131,04	290,41	23.777,03	
Skupina 6	11.952,12	2.836,10	-	9.116,02	
Skupina 7	212.425,98	107.005,93	-	105.420,05	-
Skupaj	631.074,79	154.216,66	98.213,40	378.644,73	-

Legenda: *Dodatno financiranje s strani Mestne občine Ljubljana (MOL) za stroške, ki niso vključeni v ceno programov vrtca.

**Normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ

***Normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ, pomnoženo z 12 mesecev

Iz stolpca 6 v Tabeli 10 je razvidno, da so povprečni mesečni stroški materiala in storitev, brez stroška živil, v letu 2014 znašali 50,04 EUR. Ob višini povprečnih mesečnih prevrednotovalnih stroškov na otroka v letu 2014, ki so nastali zaradi neplačanih storitev, v višini 4,25 EUR

(23.178,07 EUR / (455 otrok × 12 mesecev)), ki ni del cene programov vrtca, je to strošek, ki še zagotavlja likvidnost poslovanja vrtca. Strošek materiala in storitev, brez stroška živil, ki je vračunan v ceno programov vrtca, namreč znaša 55,00 EUR na otroka (na normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ).

Za delitev stroškov po posameznih dejavnostih je pomembna delitev le-teh na neposredne in posredne (splošne) stroške. Te predstavljam za vsako skupino stroškov materiala in storitev, kot so prikazani v Tabeli 10. Stroški materiala in storitev po posameznih skupinah stroškov, razdeljeni smiselno glede na vsebino, so:

- **Skupina 1** – stroški električne energije, ogrevanja, vode, varovanja zgradb in prostorov, investicijskega vzdrževanja, tekočega vzdrževanja objektov in igrišč, komunalne storitve, stroški čiščenja prostorov, stroški dezinfekcije prostorov in stroški vzdrževanja in popravila službenega vozila v skupni višini 222.478,37 EUR, kar predstavlja 35 % vseh stroškov materiala in storitev. Vsi stroški iz skupine 1 so fiksni stroški, vezani na objekt ter službeno vozilo, in niso odvisni od števila vključenih otrok v vrtec. Obenem so stroški iz skupine 1 tudi **posredni (splošni) stroški** (razen stroška vzdrževanja igrišč), ker jih ne moremo neposredno razporediti na posamezno dejavnost vrtca. Stroški drugih dejavnosti iz skupine 1, v višini 40.608,73 EUR, so ocenjeni na podlagi različnih subjektivnih sodil. Da bi lahko bolj objektivno spremljali stroške po posameznih stroškovnih mestih, bi bilo smiselno na primer za strošek električne energije in vode namestiti odštevne števec v kuhinji in pralnici. Posledično bi zato lažje določili sodila za razmejevanje stroškov po posameznih dejavnostih, na primer v kuhinji število obrokov, ponderiranih glede na velikost, v pralnici količino opranega perila v kilogramih in podobno. Stroški, financirani s strani Mestne občine Ljubljana v višini 68.894,18 EUR, so stroški čistilnega servisa.
- **Skupina 2** – stroški pisarniškega poslovanja, stroški računalniških, predvsem računovodskih programov, stroški vzdrževanja računalnikov in druge opreme, stroški papirne galanterije in drobní inventar (v vrednosti do 100,00 EUR). To so **posredni (splošni) stroški**, ker jih ne moremo neposredno razporediti na posamezno dejavnost vrtca.
- **Skupina 3** – stroški didaktičnih sredstev in igrač, pleníc, storitev za otroke in drugih sredstev za otroke. To so **neposredni stroški**, ker jih že v trenutku njihovega nastanka lahko razporedimo na osnovno dejavnost predšolske vzgoje otrok. Del stroškov skupine 3 je dodatno financiranih od občine ustanoviteljice zaradi zagotavljanja nadstandardnega programa, ki ni del cene programov vrtca.
- **Skupina 4** – stroški delovne obleke in obutve za zaposlene, zdravniških pregledov, stroški izobraževanja zaposlenih, potni stroški zaposlenih in stroški študentskega servisa, ki so nastali zaradi nadomeščanja vzgojiteljev in pomočnikov vzgojiteljev na krajših bolniških odsotnostih. To so stroški, vezani na zaposlene izbranega vrtca in so v večini **neposredni stroški**, saj jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo na ustrezno dejavnost, v

večini na osnovno dejavnost vrtca. Znotraj drugih dejavnosti vrtca stroške skupine 4 razporedimo s pomočjo ključev in so to **posredni (splošni) stroški**.

- **Skupina 5** – razni drugi stroški, ki jih ni bilo mogoče razporediti v drugo skupino. Ti so v večini **neposredni stroški** osnovne dejavnosti predšolske vzgoje.
- **Skupina 6** – stroški plina za kuhanje, odvoz organskih odpadkov in tekoče vzdrževanje opreme v kuhinji. To so stroški, ki so vsi nastali v kuhinji in jih je mogoče takoj razporediti na stroškovno mesto kuhinje. V okviru tega stroškovnega mesta lahko določimo ključ delitve teh stroškov na podlagi števila obrokov v obdobju, preračunano glede na velikost obroka.
- **Skupina 7** – stroški živil. Tudi to je strošek, ki ga lahko takoj razporedimo na stroškovno mesto kuhinje, znotraj stroškovnega mesta pa s ključem na posamezne dejavnosti oziroma stroškovne nosilce.

Prikaz delitve stroškov živil na posamezne odjemalce na podlagi ključev prikazuje Tabela 11. V stolpcu 4 so navedeni ponderji, ki glede na oceno predstavljajo velikost posameznega obroka glede na drug obrok, ki ima ponder 1. S pomočjo ponderjev in števila posameznih obrokov po odjemalcih lahko določimo strošek živil na posameznega odjemalca in posledično na posamezni obrok.

Tabela 11: Prikaz izračuna stroška živil izbranega vrtca na obrok po odjemalcih v letu 2014, glede na ključ delitve stroška živil izbranega vrtca

Skupina odjemalcev	Enota mere	Število obrokov (letno)	Ponder	Ponderirano število obrokov	Ključ za delitev na odjemalce	Letni strošek živil po odjemalcih (v EUR)	Strošek živil na obrok (v EUR)
1	2	3	4	$5 = 3 \times 4$	$6 = 5 / S\check{S}PO^{**}$	$7 = 6 \times SS\check{Z}^{***}$	$8 = 7 / 3$
Osnovna šola	kosilo	60.044	1,00	60.044,00	0,38356	81.478,11	1,36
Drugi zunanji	kosilo	1.786	1,45	2.589,70	0,01654	3.513,53	1,97
Zaposleni	kosilo	13.429	1,00	13.429,00	0,08578	18.221,90	1,36
Zaposleni	zajtrk	13.970	0,20	2.794,00	0,01785	3.791,80	0,27
Otroci	K+Z*	77.688	1,00	77.688,00	0,49627	105.420,64	1,36
Skupaj	-	166.917	-	156.544,70	1,00000	212.425,98	-

Legenda: *K+Z – kosilo, zajtrk in drugi obroki za otroke, vključene v vrtec

**SŠPO – skupno število ponderiranih obrokov

***SSŽ – skupni strošek živil po odjemalcih

Iz Tabele 11 je razvidno, da je v letu 2014 znašal povprečni dnevni strošek živil na dejansko prisotnega otroka v vrtcu 1,36 EUR. Znesek vključuje dnevni strošek živil za kosilo, zajtrk in druge obroke za otroke, vključene v vrtec.

Ker se stroški materiala in storitev ne ugotavljajo posebej za programe v istovrstnih oddelkih, saj bi bilo to tudi v praksi zelo težko izvedljivo, ampak za vse programe dejavnosti predšolske vzgoje skupaj, bi bilo v izbranem vrtcu temu primerno smiselno oblikovati naslednja stroškovna mesta in njim pripadajoče stroškovne nosilce:

- stroškovno mesto 1: oddelki otrok vseh starostnih obdobj
 - stroškovni nosilec 1.1: vsi programi dejavnosti predšolske vzgoje vrtca
- stroškovno mesto 2: pisarniški prostori
 - stroškovni nosilec 2.1: vsi programi dejavnosti predšolske vzgoje vrtca
 - stroškovni nosilec 2.2: kosila za osnovno šolo
 - stroškovni nosilec 2.3: obroki za zaposlene
 - stroškovni nosilec 2.4: kosila za druge zunanje odjemalce
 - stroškovni nosilec 2.5: pranje perila za drug javni vrtec
 - stroškovni nosilec 2.6: oddajanje telovadnice zunanjim uporabnikom
- stroškovno mesto 3: kuhinja
 - stroškovni nosilec 3.1: vsi programi dejavnosti predšolske vzgoje vrtca
 - stroškovni nosilec 3.2: kosila za osnovno šolo
 - stroškovni nosilec 3.3: obroki za zaposlene
 - stroškovni nosilec 3.4: kosila za druge zunanje odjemalce
- stroškovno mesto 4: pralnica
 - stroškovni nosilec 4.1: vsi programi dejavnosti predšolske vzgoje vrtca
 - stroškovni nosilec 4.2: pranje perila za drug javni vrtec
- stroškovno mesto 5: telovadnica
 - stroškovni nosilec 5.1: vsi programi dejavnosti predšolske vzgoje vrtca
 - stroškovni nosilec 5.2: oddajanje telovadnice zunanjim uporabnikom

Drugi stroškovni nosilci, ki bi jih bilo v izbranem vrtcu smiselno oblikovati in jih uporabljati na vseh navedenih stroškovnih mestih, so:

- stroškovni nosilec 6: nadstandardni program (za material in storitve, ki jih ustanovitelj financira dodatno, izven cene),
- stroškovni nosilec 7: projekti Evropske unije in drugi projekti (za stroške materiala in storitev, ki so financirani iz drugih virov, na primer iz prihodkov od uspešnega kandidiranja na razpisane projekte),
- stroškovni nosilec 8: drugo (za stroške materiala in storitev, ki so financirani iz drugih virov, na primer iz odškodnin iz sklenjenih zavarovanj in drugo).

Stroškovna mesta za izbrani vrtec sem oblikovala glede na prostor (oddelki otrok, pisarniški prostori, kuhinja, pralnica, telovadnica), stroškovne nosilce pa glede na dejavnosti, ki jih izvaja izbrani vrtec (dejavnost predšolske vzgoje, kuhanje kosil za zaposlene in zunanje odjemalce, pranje perila za drug javni vrtec, oddajanje telovadnice v najem) in glede na vir financiranja (občina ustanoviteljica dodatno za nadstandardni program, ki ni zajet v ceni programov vrtca; iz

proračuna za financiranje projektov Evropske unije in drugo). Ob tako oblikovanih stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih bi bilo mogoče iz računovodskega informacijskega sistema izbranega vrtca hitro dobiti kvalitetne informacije, ki jih v nekem trenutku želi bodisi poslovodstvo, financer ali drugi.

4.4.4 Višina stroškov materiala in storitev na otroka v javnih vrtcih, ki jih je ustanovila Mestna občina Ljubljana

Mestna občina Ljubljana je ustanoviteljica 23 javnih vrtcev, ki se med seboj razlikujejo po številu in velikosti enot oziroma objektov, v katerih poteka predšolska vzgoja, starosti objektov, številu in strukturi oddelkov po starostnih obdobjih in drugem. Občina ustanoviteljica vsem ljubljanskim javnim vrtcem zagotavlja sredstva za financiranje, zmanjšana za znesek plačil staršev otrok, vključenih v vrtce, mesečno v višini za:

- stroške plač toliko, kolikor je njihova dejanska višina,
- stroške materiala in storitev brez stroškov živil v višini 55,00 EUR na normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ,
- stroške živil glede na dnevni znesek živil v ceni in dejansko prisotnost otroka.

Zaradi enakega načina financiranja in enakih cen programov vrtcev bi bilo smiselno primerjati fiksne stroške materiala in storitev na otroka, na katere posamezni vrtec nima vpliva. Višina letih je različna, kar pomeni, da imajo ljubljanski javni vrtci posledično na razpolago različno višino namenskih sredstev za druge potrebe, na primer vzgojno-izobraževalne, ki so bolj variabilne narave.

V Tabeli 12 predstavljam primerjavo stroškov ogrevanja na posamezni ljubljanski javni vrtec za leto 2014, in sicer samo del, ki je evidentiran kot strošek opravljanja osnovne dejavnosti predšolske vzgoje. Zaradi zaupnosti podatkov sem posamezne vrtce označila s črkami. Strošek ogrevanja vrtcev je fiksni strošek in ni odvisen od števila vključenih otrok v posamezni vrtec. Poleg tega ima opravljanje drugih dejavnosti vrtcev, na primer kuhanje kosil za zunanje odjemalce, manjši vpliv na višino stroška ogrevanja, kot na primer na višino stroška elektrike ali vode, zato je verjetnost napake pri oceni stroška na osnovno dejavnost manjša. Sodila za delitev stroškov med posamezne vrste dejavnosti namreč oblikuje vsak vrtec sam, kar vpliva na manjšo primerljivost med njimi. Primerljivost med vrtci glede stroškov ogrevanja je večja tudi zaradi predpisane temperature v prostorih, kjer se zadržujejo otroci, in sicer v 50. členu Pravilnika o

normativih in minimalnih tehničnih pogojev za prostor in opremo vrtca (Ur.l. RS, št. 73/2000, 75/2005, 33/2008, 126/2008, 47/2010, 47/2013). Prostori za otroke morajo biti ogrevani na 20 °C, prostori za nego otrok do 3 let na 23 °C in športna igralnica na 18 °C do 19 °C. Ljubljanski vrtci uporabljajo različne vire za ogrevanje, in sicer kurilno olje, toplovod in plin. Vir financiranja tega stroška je prihodek iz cene programov vrtcev, element stroškov materiala in storitev brez živil v celotni višini 55,00 EUR mesečno.

Tabela 12: Povprečni mesečni strošek ogrevanja na otroka v letu 2014 v 23 javnih vrtcih, katerih ustanovitelj je Mestna občina Ljubljana (ljubljski javni vrtci)

Ljubljanski javni vrtci*	Povprečni mesečni strošek ogrevanja na otroka** (v EUR)
G	3,80
K	4,64
U	4,81
F	4,92
N	5,12
D	5,27
B	5,38
L	5,41
Izbrani vrtec	5,50
J	5,55
C	5,58
E	5,67
P	5,72
M	5,76
R	6,04
A	6,29
H	6,55
S	6,56
I	6,61
T	6,81
V	6,98
O	7,65
Z	7,97
Povprečje	5,85

Legenda: *Posamezni ljubljanski javni vrtec je označen s črko.

**Normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ

Vir: Mestna občina Ljubljana, Analiza stroškov materiala, storitev in živil v javnih vrtcih MOL za leto 2014,

Iz Tabele 12 je razvidno, da so imeli ljubljanski javni vrtci v letu 2014 zelo različno višino povprečnih mesečnih stroškov ogrevanja na otroka (izračunano na normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ), in sicer med 3,80 EUR in 7,97 EUR. Razlika med minimalno in maksimalno vrednostjo je torej povprečno 4,17 EUR mesečno na otroka. Če za lažjo primerljivost vzamemo normativno število otrok izbranega vrtca (455 otrok) in primerjamo višino stroškov ogrevanja med najnižjo in najvišjo vrednostjo, ugotovimo, da bi bila razlika v stroških ogrevanja na letni ravni 22.768,20 EUR ($4,17 \text{ EUR} \times 455 \text{ otrok} \times 12 \text{ mesecev}$), kar ni zanemarljiv znesek. Na mesečni ravni so namreč vrtcu s 455 otroki zagotovljena sredstva za financiranje stroškov materiala in storitev brez stroškov živil v višini 25.025,00 EUR ($455 \text{ otrok} \times 55,00 \text{ EUR}$). Povprečno so v letu 2014 znašali stroški ogrevanja ljubljanskih javnih vrtcev 5,85 EUR na otroka, kar predstavlja 10,64 % elementa cene za financiranje stroškov materiala in storitev, brez stroškov živil (55,00 EUR na otroka).

Razlogi za različno višino stroškov ogrevanja na otroka med ljubljanskimi javnimi vrtci v letu 2014 so lahko različni, in sicer:

- različno število in velikost enot oziroma objektov, v katerih poteka predšolska vzgoja,
- starost objektov in izvedene energetske sanacije posameznih objektov,
- različno normativno število otrok posameznega vrtca, zmanjšano za prostorski normativ, zaradi različnega števila oddelkov posameznega vrtca in strukture oddelkov, glede na starostna obdobja otrok; oddelki z različnimi starostnimi obdobji otrok imajo različno normativno število otrok, razlika je lahko tudi do 10 otrok na oddelek,
- sodilo, ki ga je posamezni vrtec uporabil za delitev stroškov med posamezne dejavnosti,
- vir energije za ogrevanje, kot so kurilno olje, toplovod, plin,
- drugi razlogi, na primer popoldansko izvajanje programov predšolske vzgoje.

Priporočljivo bi bilo, da bi Mestna občina Ljubljana kot ustanovitelj in financer javnih vrtcev več pozornosti namenila razlikam v fiksnih stroških med vrtci, saj bi le tako lahko zagotovila pravičnejše financiranje le-teh. Zaradi spremljanja namenske porabe sredstev bi bilo priporočljivo, da bi oblikovala sodila za razmejevanje stroškov na posamezne dejavnosti na ravni vseh 23 javnih vrtcev. Hkrati bi bilo potrebno vzpostaviti sodoben sistem vodenja stroškovnega računovodstva v vrtcih, kar bi bil dolgotrajen in zahteven projekt.

4.4.5 Spremembe v metodologiji izračuna cen programov vrtcev v letu 2016

V letu 2015 je bila sprejeta novela Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki spreminja metodo izračuna cen programov, in sicer vpliva na izračun:

- stroškov dela na otroka,

- stroškov materiala in storitev brez stroškov živil na otroka.

Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (Ur.l. RS, št. 93/2015) namreč v 2. členu določa, da se po novem stroški dela obračunavajo za število zaposlenih, potrebnih za izvajanje programa v skladu s predpisanimi normativi, ki jih določajo zakoni in predpisi, **in za število zaposlenih, ki jih v skladu s predpisi o ugodnejših normativih odobri občina**. Za izbrani vrtec bo pri ponovnem izračunu cen programov vrtca to pomenilo vključitev dodatnih stroškov dela, nastalih na naslednjih delovnih mestih:

- vzgojitelj za izvajanje dodatne strokovne pomoči,
- 1,5 delovnega mesta, na katerega so razporejeni invalidi, in sicer 0,5 vzgojitelja in ekonom,
- drugo: sredstva za delo sindikalnih zaupnikov.

To za določitev cen programov lahko pomeni vsaj dvoje: povišanje cen na ravni Mestne občine Ljubljana zaradi povišanja povprečnih stroškov dela na normativno število otrok ali pa bo element stroškov dela v ceni programov zaradi prioritete, ki jih ima ustanovitelj, ostal nespremenjen in bo občina ustanoviteljica nastali strošek še naprej financirala prek mesečnih zahtevkov za povračilo stroškov.

V 2. členu Pravilnika o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo (Ur.l. RS, št. 93/2015) je tudi določeno, da se stroškom dela prištejejo **sredstva za nadomeščanje odsotnih delavcev** iz razloga nezmožnosti dela zaradi bolezni ali poškodbe do 30 delovnih dni v višini, ki je navedena v finančnem načrtu vrtca, na katerega je občina ustanoviteljica podala soglasje. Ti stroški pred uveljavitvijo novele pravilnika namreč niso bili elementi cene programov.

V Tabeli 13 predstavljam višino stroškov nadomeščanja v izbranem vrtcu na normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ, v letih od 2013 do 2015.

Tabela 13: Stroški nadomeščanja izbranega vrtca v letih od 2013 do 2015 in izračun stroška na normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ

Leto	Letni strošek nadomeščanja (v EUR)	Normativno število otrok*	Povprečni mesečni strošek nadomeščanja na otroka* (v EUR)
2013	19.445,51	455	3,56
2014	22.560,07	455	4,13
2015	25.742,57	455	4,71
Povprečje	22.582,72	455	4,14

Legenda: *Normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ

Tabela 13 prikazuje, da je bila v izbranem vrtcu v letih od 2013 do 2015 povprečna mesečna višina stroškov nadomeščanja na normativno število otrok, zmanjšano za prostorski normativ, 4,14 EUR. To predstavlja 7,53 % zneska, ki je vrtcu zagotovljen za financiranje stroškov materiala in storitev, brez stroškov živil, v višini 55,00 EUR na otroka. Na podlagi navedenih sprememb se občina ustanoviteljica v prihodnje lahko odloči za povišanje cen programov vrtcev ali pa bo izbrani vrtec prisiljen določena sredstva preusmeriti, seveda na podlagi sprejetega in potrjenega finančnega načrta.

4.5 Priporočila za izboljšanje stroškovnega računovodstva izbranega vrtca

Iz predstavitve izračunavanja stroškov izbranega vrtca po posameznih dejavnostih je razbrati, da le-ta sistema stroškovnega računovodstva nima najboljše organiziranega. Sistem bi bilo potrebno posodobiti in celostno urediti.

Priporočljivo bi bilo podrobno preučiti celoten sistem evidentiranja poslovnih dogodkov, določiti stroškovna mesta in izboljšati sodila za delitev stroškov med posamezne dejavnosti oziroma stroškovne nosilce. Sodila za razmejevanje stroškov bi lahko določila tudi občina ustanoviteljica na ravni vseh ljubljanskih vrtcev, saj financira osnovno dejavnost vrtcev, dejavnost predšolske vzgoje. Posodobljena sodila bi bilo potrebno zapisati v Pravilnik o računovodstvu izbranega vrtca. Za določitev stroškov elektrike in vode na posamezno stroškovno mesto bi bilo smiselno namestiti odštevne števec v kuhinji in pralnici izbranega vrtca in mesečno spremljati porabo, kar bi zagotovilo najbolj točne podatke o višini posameznih stroškov na posamezno stroškovno mesto. Znotraj posameznega stroškovnega mesta bi nato lahko določili osnovo za ključne (na primer za kuhinjo število obrokov, ponderirano glede na velikost obrokov, za pralnico kilograme opranega perila in podobno) za delitev na posamezne stroškovne nosilce. Po posameznih stroškovnih nosilcih bi bilo potrebno določili še vrsto dejavnosti, javno službo ali tržno dejavnost, za namen zunanjega poročanja.

V izbranem vrtcu bi bilo priporočljivo zamenjati celoten računovodski in kadrovske informacijski sistem. Izbrani vrtec namreč za vodenje računovodstva in kadrovske evidence uporablja 4 različne računalniške programe, in sicer posebej za vodenje glavne knjige in materialnega spremljanja nabave in porabe živil v kuhinji, posebej za obračun plač, za obračun programov vrtca za starše in posebej za kadrovske evidenco. Posledica tega je veliko ročnega vnašanja podatkov zaradi slabe povezave med programi. V enotnem informacijskem sistemu bi tako izbrani vrtec lahko določil posamezna stroškovna mesta že na primer v kadrovskem programu, ki bi bil povezan s programom za plače, iz katerega bi lahko stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih avtomatično prenesli v glavno knjigo na ustrezne konte, iz katerih bi izbrani vrtec dobil točnejše podatke za nadaljnjo obdelavo. Prav tako bi bilo priporočljivo, da bi nov informacijski sistem omogočal elektronsko vodenje prisotnosti otrok (pomembno za

informacijo kuhinji o številu prisotnih otrok in za obračun programov vrtca, predvsem živil kot elementa cene), elektronsko vodenje prisotnosti zaposlenih (pomembno za obračun plač), elektronsko vodenje števila izdanih obrokov v kuhinji (pomembno za določitev ključa za delitev med dejavnosti in za določitev stroška živil na obrok – izbrani vrtec dnevno evidentira prejem in izdajo živil v kuhinji količinsko in vrednostno, nima pa elektronsko vodenih izdanih obrokov) in drugo.

Trenutno računovodski sistem izbranega vrtca zagotavlja podatke o višini prihodkov in odhodkov po dejavnostih javne službe in tržne dejavnosti, znotraj le-teh (na primer o višini stroškov kuhanja kosil za osnovno šolo znotraj javne službe) pa stroške izračunava izven računovodskega računalniškega programa.

Ob uvedbi novega informacijskega sistema bi bilo potrebno seznaniti vse zaposlene, ki so vključeni v sistem spremljanja prisotnosti otrok in zaposlenih, zaposlene, vključene v sistem nabave materiala in storitev in kasneje pregledovanja in potrjevanja prejetih računov, o pomenu pravilnega obravnavanja dokumentov za pravilno evidentiranje poslovnih dogodkov v računovodstvu in za zagotovitev pravih računovodskih informacij za zunanje in notranje uporabnike.

Predlagane spremembe informacijskega in računovodskega sistema izbranega vrtca bi zahtevale znatne finančne vložke (nov informacijski sistem, odštevalni števci) in intelektualne vložke, saj bi bila sprememba celotnega informacijskega in računovodskega sistema dokaj zahteven projekt. Spremembe, ki so odvisne od usmeritev Mestne občine Ljubljana kot ustanoviteljice in financerja izbranega vrtca, in prioritet posloводства izbranega vrtca, bi bistveno pripomogle k zagotavljanju kvalitetnejših informacij o stroških po posameznih dejavnostih tako za notranje kot zunanje uporabnike.

SKLEP

Vzgojno-izobraževalni zavodi so skladno z 8. členom ZOFVI zavodi, ki kot pretežno dejavnost izvajajo programe za predšolske otroke, javno veljavne izobraževalne programe, javno veljavne vzgojne programe domov za učence in dijaških domov in javno veljavne programe za predšolske otroke s posebnimi potrebami oziroma programe vzgoje in izobraževanja za otroke in mladostnike s posebnimi potrebami.

Vrtci so vzgojno-izobraževalni zavodi, ustanovljeni za vzgojo in varstvo predšolskih otrok. V šolskem letu 2014/15 je bilo v vrtce v Sloveniji vključenih več kot tri četrtine vseh predšolskih otrok, in sicer večina v javne vrtce. Sistem javnih vrtcev v Sloveniji je za kakovost vzgoje in izobraževanja na področju predšolske vzgoje izjemnega pomena. Po določenih raziskavah dosegajo 15-letniki, ki so obiskovali predšolsko vzgojo, boljše dosežke na lestvici bralne pismenosti kot tisti, ki je niso.

V diplomskem delu je predstavljen javni zavod s področja predšolske vzgoje (v delu imenovan izbrani vrtec), njegovo financiranje in metoda izračuna cen posameznih programov vrtca kot osnovne dejavnosti vrtca. Slednje je za poslovanje vrtca posebej pomembno, saj so vrtci financirani prek cen programov. Cene programov vrtca so različne glede na starostna obdobja vključenih otrok. Od višine cen je odvisno zagotavljanje zadostnih sredstev za normalno in kakovostno delovanje javnih zavodov na področju predšolske vzgoje.

Poleg osnovne dejavnosti predšolske vzgoje izbrani vrtec izvaja tudi druge dejavnosti, in sicer oskrbo z jedmi, oddajanje telovadnice vrtca v najem, dejavnost pralnic in čistilnic in druge z prihodkovnega vidika za vrtec manj pomembne dejavnosti. Za vsako dejavnost, ki jo izbrani vrtec izvaja, mora imeti kalkulacijo cene dejavnosti.

Javnim zavodom predpisi nalagajo ločeno spremljanje prihodkov in odhodkov glede na vrsto dejavnosti, in sicer po dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti. Ta delitev je pomembna za zunanje poročanje javnega zavoda.

Pri ugotavljanju stroškov po posameznih dejavnostih in določanju cen le-teh je dobro organizirano stroškovno računovodstvo izjemnega pomena. Ustrezne informacije o stroških po posameznih dejavnostih so pomembne tako za poslovodstvo, financerja kot za zunanje poročanje. V diplomskem delu je predstavljena metoda razporejanja stroškov na posamezne dejavnosti na podlagi delitve stroškov na neposredne in posredne. Neposredne stroške lahko že ob njihovem nastanku neposredno razporedimo na posamezne dejavnosti, posredne pa, ki so posledica izvajanja večjih dejavnosti, na le-te razporedimo s ključi oziroma koeficienti dodatka splošnih stroškov. V izbranem vrtcu stroške dela osnovne dejavnosti predšolske vzgoje, ki predstavljajo največji del celotnih stroškov, razporejajo neposredno na ustrezno dejavnost že ob njihovem nastanku na podlagi sistemizacije delovnih mest. Stroške dela drugih dejavnosti in stroške živil izbrani vrtec razporeja na posamezne dejavnosti s pomočjo ključev. Največjo težavo povzroča razporejanje stroškov, kot so elektrika, voda, ogrevanje in drugi, pri katerih je težko določiti osnovo za razporejanje.

V izbranem vrtcu bi bilo priporočljivo podrobno preučiti in posodobiti celoten sistem stroškovnega računovodstva, določiti stroškovna mesta in izboljšati sodila za delitev stroškov med posamezne dejavnosti oziroma stroškovne nosilce. Sodila za razmejevanje stroškov bi lahko določila tudi občina ustanoviteljica, saj financira osnovno dejavnost vrtca.

Prav tako bi bilo v izbranem vrtcu priporočljivo zamenjati celoten računovodski in kadrovski informacijski sistem. Izbrani vrtec namreč za vodenje računovodstva in kadrovskih evidenc uporablja več različnih računalniških programov, kar ima za posledico slabo povezavo med njimi in veliko ročnega vnašanja podatkov.

Posodobljen sistem stroškovnega računovodstva, ki je odvisen od usmeritev ustanovitelja in financerja izbranega vrtca ter prioritet poslovodstva izbranega vrtca, bi bistveno pripomogel k

zagotavljanju kvalitetnejših informacij o stroških po posameznih dejavnostih tako za notranje kot zunanje uporabnike.

LITERATURA IN VIRI

1. Čadež, S., & Hočevar, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
2. Čelebič, T. (2012). *Predšolska raven izobraževanja v Sloveniji in mednarodna primerjava z državami EU*. Ljubljana: Urad RS za makroekonomske analize in razvoj.
3. Hočevar, M., Čadež, S., & Novak, A. (2012). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Hočevar, M., Igličar, S., & Zaman, M. (2002). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Izbrani vrtec (2008a). *Pravilnik o računovodstvu izbranega vrtca* (interno gradivo). Ljubljana: Izbrani vrtec.
6. Izbrani vrtec (2008b). *Pravilnik o sistemizaciji delovnih mest izbranega vrtca* (interno gradivo). Ljubljana: Izbrani vrtec.
7. Izbrani vrtec (2015). *Bruto bilanca izbranega vrtca za leto 2014* (interno gradivo). Ljubljana: Izbrani vrtec.
8. Korpič Horvat, E. (2004). Pravilnost in smotrnost poslovanja javnih zavodov. *Lex localis: revija za lokalno samoupravo*, (2), 135–148.
9. Korpič Horvat, E. (2008). *Razmejitev med dejavnostjo javne službe in drugimi dejavnostmi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
10. Ložar, B. (2015, 8. maj). *Čeprav je v vrtcih vse več otrok, strateški cilj EU 2020 za predšolsko izobraževanje še ni dosežen*. Najdeno 4. 6. 2016 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/StatWeb/sl/prikazi-novico?id=5162&idp=9&headerbar=7>
11. Mestna občina Ljubljana (2015). *Analiza stroškov materiala, storitev in živil v javnih vrtcih MOL za leto 2014* (interno gradivo). Ljubljana: Mestna občina Ljubljana.
12. Odlok o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda izbranega vrtca. *Uradni list RS* št. 27/2004.
13. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 112/2009, 58/2010, 104/2010, 104/2011, 97/2012, 108/13, 94/2014, 100/2015.
14. Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo. *Uradni list RS* št. 97/2003, 77/2005, 120/2005.
15. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. *Uradni list RS* št. 45/2005, 138/2006, 120/2007, 48/2009, 112/2009, 58/2010, 108/2013, 100/2015.
16. Pravilnik o normativih in minimalnih tehničnih pogojih za prostor in opremo vrtca. *Uradni list RS* št. 73/2000, 75/2005, 33/2008, 126/2008, 47/2010, 47/2013.
17. Pravilnik o normativih za opravljanje dejavnosti predšolske vzgoje. *Uradni list RS* št. 27/2014.
18. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov. *Uradni list RS* št. 134/2003, 34/2004, 13/2005, 114/2006-ZUE, 138/2006, 120/2007, 112/2009, 58/2010, 97/2012, 100/2015.

19. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike ter druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010, 60/2010 popr., 104/2010, 104/2011.
20. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen programov v vrtcih, ki izvajajo javno službo. *Uradni list RS* št. 93/2015.
21. Sklep o določitvi cen programov predšolske vzgoje v javnih vrtcih, znižanju plačil staršev in rezervaciji. *Uradni list RS* št. 57/2012.
22. Sklep o določitvi števila otrok v oddelkih v vrtcih v Mestni občini Ljubljana. *Uradni list RS* št. 130/2003.
23. Sklep o ustanovitvi javnega vzgojno-izobraževalnega zavoda izbranega vrtca. *Uradni list RS* št. 39/2008, 49/2010.
24. Turk, I., Kavčič, S., & Koželj, S. (2001). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
25. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/2011-UPB4, 14/2013 popr., 101/2013, 55/2015-ZFisP, 96/2015-ZIPRS1617.
26. Zakon o opravljanju plačilnih storitev za proračunske uporabnike. *Uradni list RS* št. 59/2010, 111/2013.
27. Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja. *Uradni list RS* št. 16/2007-UPB5, 36/2008, 58/2009, 64/2009 popr., 65/2009 popr., 20/2011, 40/2012-ZUJF, 57/2012-ZPCP-2D, 47/2015.
28. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002-UJF-C, 114/2006-ZUE.
29. Zakon o uveljavljanju pravic iz javnih sredstev. *Uradni list RS* št. 62/2010, 40/2011, 40/2012-ZUJF, 57/2012-ZPCP-2D, 14/2013, 56/2013-ZŠtip-1, 99/2013, 14/2015-ZUJFO, 57/2015, 90/2015.
30. Zakon o vrtcih. *Uradni list RS* št. 100/2005-UPB2, 25/2008, 98/2009-ZIUZGK, 36/2010, 62/2010-ZUPJS, 94/2010-ZIU, 40/2012-ZUJF, 14/2015-ZUJFO.
31. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/1991, 8/1996, 36/2000-ZPDZC, 127/2006-ZJZP.