

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

RAČUNOVODSTVO V JAVNEM ZAVODU

Ljubljana, september 2006

JANJA KRISTANČIČ

IZJAVA

Študentka **Janja KRISTANČIČ** izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom **prof. dr. Marka HOČEVARJA** in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

| | |
|---|-----------|
| 1 UVOD | 1 |
| 2 JAVNI SEKTOR IN JAVNI ZAVOD | 2 |
| 2.1 JAVNI SEKTOR | 2 |
| 2.1.1 Razvrstitev subjektov javnega sektorja | 3 |
| 2.2 JAVNI ZAVOD | 4 |
| 2.2.1 Ustanovitev javnega zavoda | 4 |
| 2.2.2 Upravljanje in vodenje javnega zavoda | 6 |
| 2.2.3 Dejavnosti in financiranje javnega zavoda | 6 |
| 2.2.4 Protislovja v zasnovi javnega zavoda | 8 |
| 3 ZAKONSKI OKVIR RAČUNOVODSTVA JAVNEGA ZAVODA | 9 |
| 3.1 ZAKON O RAČUNOVODSTVU | 9 |
| 3.2 PRAVILNIK O ENOTNEM KONTNEM NAČRTU ZA PRORAČUN, PRORAČUNSKÉ UPORABNIKE IN DRUGE OSEBE JAVNEGA PRAVA | 10 |
| 3.3 PRAVILNIK O RAZČLENJEVANJU IN MERJENJU PRIHODKOV IN ODHODKOV PRAVNIH OSEB JAVNEGA PRAVA | 12 |
| 3.4 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARD 36 – RAČUNOVODSKE REŠITVE V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH – PRAVNIH OSEBAH ZASEBNEGA PRAVA | 13 |
| 4 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA V JAVNEM ZAVODU | 13 |
| 4.1 RAČUNOVODSTVO | 13 |
| 4.2 KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNE KNJIGE | 14 |
| 4.2.1 Knjigovodske listine | 15 |
| 4.2.2 Poslovne knjige | 16 |
| 4.3 RAČUNOVODSKI IZKAZI IN LETNO POROČILO | 17 |
| 4.3.1 Letno poročilo | 18 |
| 4.3.2 Računovodski izkazi javnega zavoda | 19 |
| 4.3.2.1 Bilanca stanja | 19 |
| 4.3.2.2 Izkaz prihodkov in odhodkov | 19 |
| 4.3.2.3 Pojasnila k računovodskim izkazom | 19 |
| 4.4 PRIHODKI IN ODHODKI | 20 |
| 4.4.1 Prihodki | 20 |
| 4.4.2 Odhodki | 21 |
| 4.5 POSEBNOSTI UGOTAVLJANJA IN OBRAVNAVANJA VRST POSLOVNEGA IZIDA | 22 |
| 4.6 OBRAVNAVANJE STROŠKOV PO DEJAVNOSTIH JAVNEGA ZAVODA | 23 |
| 4.6.1 Opredelitev stroškov in pojmi povezani s stroški | 23 |
| 4.6.2 Razporejanje stroškov med dejavnostjo javne službe in tržno dejavnostjo | 24 |
| 4.7 POSEBNOSTI AMORTIZACIJE | 25 |
| 5 NADZOR NAD DELOVANJEM JAVNEGA ZAVODA | 26 |
| 5.1 NOTRANJI NADZOR | 27 |
| 5.1.1 Notranje kontroliranje | 27 |
| 5.1.2 Notranje revidiranje | 28 |
| 5.2 ZUNANJI NADZOR | 30 |
| 6 PRIMER JAVNEGA ZAVODA - CENTER ZA SOCIALNO DELO KOPER | 32 |
| 6.1 PREDSTAVITEV CENTRA ZA SOCIALNO DELO KOPER | 32 |
| 6.1.1 Dejavnosti CSD Koper | 33 |

| | |
|---|-----------|
| 6.1.2 Organiziranost CSD Koper..... | 34 |
| 6.2 RAČUNOVODSTVO V JAVNEM ZAVODU CSD KOPER..... | 35 |
| 6.2.1 Organiziranost računovodstva CSD Koper | 35 |
| 6.2.2 Pooblastila in odgovornost delavcev v računovodstvu CSD Koper | 36 |
| 6.2.3 Knjigovodske listine in poslovne knjige CSD Koper..... | 37 |
| 6.2.4 Letno poročilo in računovodski izkazi | 37 |
| 6.2.5 Nadzor..... | 38 |
| 6.2.6 Izvajanje dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti | 39 |
| 6.2.6.1 Stroški in odhodki | 39 |
| 6.2.6.2 Prihodki | 40 |
| 6.2.6.3 Sodila za razmejevanje..... | 40 |
| 7 SKLEP..... | 41 |
| LITERATURA | 43 |
| VIRI..... | 44 |

KAZALO SLIK

| | |
|--|----|
| Slika 1: Financiranje javnega zavoda..... | 7 |
| Slika 2: Informacije in računovodstvo | 14 |
| Slika 3: Stopnje knjigovodskega procesa..... | 15 |
| Slika 4: Letno poročilo javnega zavoda | 18 |

PRILOGE

| | |
|--|----|
| PRILOGA 1: Bilanca stanja CSD Koper | 2 |
| PRILOGA 2: Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev | 4 |
| PRILOGA 3: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper | 6 |
| PRILOGA 4: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper po vrstah dejavnosti | 7 |
| PRILOGA 5: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper po načelu denarnega toka..... | 8 |
| PRILOGA 6: Izkaz računa finančnih terjatev in naložb | 11 |
| PRILOGA 7: Izkaz računa financiranja | 12 |

1 UVOD

Javni zavodi so nepridobitne organizacije, katerih temeljna dejavnost ni ustvarjanje dobička, temveč zagotovitev dobrin v javnem interesu. V javnih zavodih izvajajo družbene dejavnosti, kamor spadajo dejavnosti vzgoje, izobraževanja, znanosti, kulture, zdravstva, socialnega varstva in podobno. Država oziroma lokalne skupnosti tako preko javnih zavodov organizirajo javno preskrbo za svoje državljane oziroma občane in jim omogočajo bolj varno, zdravo, kvalitetno življenje. Na podlagi tega lahko rečemo, da so javni zavodi podaljšana roka države oziroma lokalne skupnosti, prek katere le ta izvaja svojo servisno funkcijo in tako javnim zavodom omeji samostojnost poslovanja. Poleg opravljanja temeljne dejavnosti (to je opravljanje dejavnosti javne službe), ki jo javnim zavodom določi ustanovitelj, pa javni zavodi lahko opravljajo tudi tržno (lastno) dejavnost, čeprav je to v nasprotju z osnovno opredelitvijo zavoda kot nepridobitne organizacije.

V svojem diplomskem delu želim predstaviti delovanje in računovodstvo javnega zavoda na podlagi različnih zakonov in predpisov ter posebnosti računovodstva, ki se pojavljajo zaradi specifičnega položaja zavoda, saj mu država omejuje samostojnost, kot zaradi opravljanja različnih dejavnosti, in sicer dejavnosti javne službe ter tržne (lastne) dejavnosti.

Na začetku diplomskega dela sem predstavila javni sektor ter razvrstila subjekte javnega sektorja. Ti se delijo na neposredne uporabnike proračuna in posredne uporabnike proračuna, kamor spadajo tudi javni zavodi.

V nadaljevanju sem opredelila javni zavod, ki je organiziran kot pravno-organizacijska oblika za opravljanje družbenih dejavnosti. Osredotočila sem se na ustanovitev, upravljanje in vodenje, dejavnosti in financiranje javnega zavoda ter na protislovja v javnem zavodu, ki izhajajo iz institucionalne ureditve javnega zavoda, katera omogoča opravljanje dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti.

Vodenje računovodstva v javnem zavodu temelji na sklopu zakonov, predpisov, uredb, zato sem v tretjem poglavju podala zakonski okvir računovodstva javnega zavoda. Med pomembnejšimi zakoni, ki jih javni zavod pri vodenju računovodstva upošteva, je Zakon o računovodstvu, ki pa napotuje tudi na uporabo slovenskih računovodskih standardov. Poleg tega se pri vodenju računovodstva javni zavod opira tudi na številne pravilnike, na primer Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, po katerem je javni zavod uvrščen med določene uporabnike enotnega kontnega načrta.

V četrtem poglavju opisujem posebnosti računovodstva v javnem zavodu, in sicer, kako javni zavod sestavlja knjigovodske listine in vodi poslovne knjige, katere računovodske izkaze sestavlja ter na kakšen način, kako je sestavljeno letno poročilo in kdaj ga oddaja. Povem tudi, da javni zavod izkazuje prihodke in odhodke po načelu poslovnega dogodka ter načelu

denarnega toka, nakažem, kako obravnava stroške po dejavnostih ter katere so posebnosti amortizacije.

Zakoni in predpisi namenjajo veliko pozornost predvsem tistim rešitvam, ki se nanašajo na ločeno spremljanje posameznih dejavnosti, ki jih javni zavod izvaja. Ravno to opravljanje dejavnosti javnih služb in tržnih dejavnosti povzroča, da mora javni zavod ločeno izkazovati prihodke in odhodke, ločeno spremljati izide poslovanja po vrstah dejavnosti, ločeno spremljati stroške po dejavnostih itd.

V petem poglavju je opisan nadzor nad delovanjem javnega zavoda, saj je le-ta tako kot ostali posredni proračunski uporabniki deležen pogostejših revizij. Nadzor se namreč izvaja nad porabo denarja davkoplačevalcev, in sicer se nadzira, ali ga javni zavod porablja v skladu z zakonom, ali ga uporablja gospodarno, učinkovito, uspešno in ali ga porablja v skladu z namenom, zaradi katerega mu je bil dodeljen in predviden. Predstavljena sta notranji in zunanji nadzor.

Šesto poglavje je namenjeno predstavitvi javnega zavoda Center za socialno delo Koper ter predstavitvi računovodstva v tem zavodu. Center za socialno delo Koper je javno socialni - varstveni zavod, ki je opredeljen kot posredni proračunski uporabnik in kot določeni uporabnik enotnega kontnega načrta. V skladu s tem dejstvom tudi vodi in organizira računovodstvo.

2 JAVNI SEKTOR IN JAVNI ZAVOD

2.1 Javni sektor

Javni sektor (nepridobitni sektor ali državni sektor) je področje državnih dejavnosti, ki jih organizira in usmerja, praviloma pa tudi financira država. Freeman in Shoulders javni sektor delita na (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1-2):

- lokalne oblastne organizacije (kot so deželne, mestne, krajevne in podobne),
- državno oblastno organizacijo,
- neprofitne državne in lokalne organizacije (za področje zdravstva, šolstva, socialnega varstva in podobno).

Skupno vsem trem ravnam je (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1-2):

- cilj delovanja je, zagotoviti toliko proizvodov in storitev države in lokalne oblasti ter neprofitnih organizacij, kolikor je mogoče z zbranimi sredstvi,
- skupni viri finančnih sredstev, ki so zbrani z davki in drugimi dajatvami, donacijami, prodajo državnega premoženja, udeležbe v dobičku podjetij itd.,
- zakonska regulacija in nadzor, ki se odraža v zakonskem postavljanju pravil, standardov, način poročanja, notranjega in zunanjega nadzora itd..

V javni sektor sodijo vse osebe, ki se v celoti ali delno financirajo s prihodki, zbranimi davki, prispevki in drugimi javnimi dajatvami, torej javna uprava na državni ali lokalni ravni ter vse druge osebe javnega sektorja, kot so skladi, zavodi, agencije, oziroma druge ustanove, ki izvajajo naloge v imenu države in pod njenim nadzorom. Poleg teh oseb pa spadajo vanj tudi podjetja, ki so v celoti ali delno v lasti države.

2.1.1 Razvrstitev subjektov javnega sektorja

Zakon o javnih financah (1999) kot subjekte javnega sektorja opredeljuje vse pravne osebe, ki se razvrščajo v širši sektor države. Na podlagi tega je bila izdelana enotna klasifikacija proračunskih uporabnikov, in sicer:

1. neposredni uporabniki proračuna – so organi in organizacije na ravni države ali občin, ki se financirajo neposredno iz proračuna.

1.1 Med neposredne uporabnike državnega proračuna spadajo:

- nevladni proračunski uporabniki,
- vladni proračunski uporabniki (vladne službe, ministrstva in organi v sestavi ministrstev ter upravne enote) in
- pravosodni proračunski uporabniki.

1.2 Med neposredne uporabnike občinskih proračunov pa spadajo:

- občine,
- krajevne skupnosti in
- druge lokalne skupnosti.

2. posredni uporabniki proračunov, ki se financirajo posredno iz proračuna države ali občin, so:

- javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb,
- skladi in drugi izvajalci obveznega socialnega zavarovanja (Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Zavod za zaposlovanje,...) in
- javni skladi.

Pri razvrstitvi uporabnikov proračuna so bili uporabljeni štirje kriteriji za razvrstitev, in sicer (Zakon o javnih financah, 1999):

1. *Način financiranja subjekta iz proračunov:* neposredno ali posredno financiranje iz državnega proračuna ali neposredno ali posredno financiranje iz občinskih proračunov oziroma skladov socialnega zavarovanja.
2. *Kdo je ustanovitelj subjekta:* ali država ali občina.
3. *Kakšna je statusna oblika subjekta:* državni organ ali organizacija, občinski upravni organ, drugi organ lokalne skupnosti, javni zavod, javni sklad, agencija idr..

4. *Kakšna je vrsta javne funkcije, ki jo subjekt opravlja:* izvajanje upravnih in drugih nalog državnih organov, izvajanje upravnih nalog organov lokalnih skupnosti, izvajanje obveznega socialnega zavarovanja, izvajanje nalog izven proračunskega javnega sklada, izvajanje javne službe, izvajanje dejavnosti v javnem interesu.

2.2 Javni zavod

Zakon o zavodih (1991), ki ureja statusna vprašanja zavodov, v I. členu opredeljuje zavod kot organizacijo, ki se jo ustanovi 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. Ustanovijo ga lahko domače in tuje fizične in pravne osebe, v kolikor ni za posamezne dejavnosti ali vrste zavodov z zakonom določeno drugače.

Javni zavod deluje v javnem interesu. Njegov namen je trajno zagotavljati storitve in dobrine, ki stremijo k uspešnemu delovanju družbe kot celote, njenih podsistemov in posameznega človeka, njegova ustanovitev pa ni namenjena za pridobivanje dobička (Pečar, Goričan, 2003, str. 63). Kljub temu, da ustanovitev javnega zavoda ni namenjena za pridobivanje dobička, zavod lahko pridobiva dobiček. Vendar se morebitni dobiček ne sme razdeliti lastnikom, ampak se lahko nameni le za razširitev in razvoj zavodske dejavnosti ali pa za dvig kvalitete storitev.

Javni zavod torej ni pridobitna organizacija, preko katerega bi ustanovitelj na podlagi vloženih sredstev pridobil dobiček. Namen ustanovitve zavoda je predvsem zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja. Tipične značilnosti nepridobitnih dejavnosti so (Freeman, Shoulders, 1993, str. 1):

- cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev,
- običajno so državna in ne zasebna last,
- njihovo delovanje se večinoma financira iz javnih sredstev in ne s prodajo blaga in storitev na trgu,
- temeljne cilje njihovega delovanja določi parlament,
- delovanje zavodov se pogosto nadzira,
- rezultati dela javnih zavodov so težko merljivi.

2.2.1 Ustanovitev javnega zavoda

Javni zavod lahko ustanovijo država, občina, mesto in tudi druge z zakonom pooblašene pravne osebe, samoupravna narodnostna skupnost pa ima pravico soustanoviti ali sama ustanoviti javni zavod, ki opravlja dejavnost, pomembno za uresničevanje pravic narodnosti. Soustanovitelj zavoda so lahko tudi druge pravne in fizične osebe. Zavod ustanovijo za

opravljanje javne službe. Lahko pa javni zavod ustanovijo tudi za opravljanje druge nepridobitne družbene dejavnosti, če se opravlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo (Zakon o zavodih, 1991).

Javna služba je dejavnost, preko katere so zagotovljene javne dobrine in jo označujejo naslednje značilnosti (Virant, 1998, str. 129):

- izvaja se v javnem interesu,
- za njeno zagotavljanje je odgovorna država ali lokalna skupnost,
- izvzeta je iz pravnega režima tržnih dejavnosti,
- izvaja se po posebnem javnopravnem režimu, ki se nanaša na način izvajanja dejavnosti, na razmerja med izvajalcem, uporabnikom in državo oziroma občino ter na cenovni režim,
- državna uprava javne službe večinoma ne izvaja neposredno, ampak le zagotavlja njihovo izvajanje.

Izvajalci javne službe nudijo prebivalcem države določene dobrobiti, ki jim jih kot pravice zagotavlja zakon ali odlok. Te dobrobiti so največkrat storitve, lahko pa so tudi denarna nadomestila, izdatki za zdravila, izdatki za ortopedske pripomočke in drugo, odvisno od vrste javne službe (Zver, 2003, str. 9).

Da se javni zavod lahko ustanovi, morajo biti zagotovljena sredstva za njegovo ustanovitev in sredstva za začetek delovanja ter izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji. Minimalni znesek za ustanovitev javnega zavoda torej ni predpisan, kot je predpisan za ustanovitev podjetja, temveč obveznost financiranja ustanovitve in začetnega funkcioniranja prepušča ustanovitelju, ki tudi imenuje vršilca dolžnosti poslovnega organa, ki pod nadzorstvom ustanovitelja opravi priprave za začetek delovanja javnega zavoda (Kozamernik, 2005, str. 7).

Splošne pogoje pri ustanovitvi javnega zavoda določa Zakon o zavodih (1991). Ta postavlja krovni okvir glede ustanovitve zavoda v svojih določbah, ki so:

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnosti zavoda,
- določbe o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja zavoda,
- druge določbe v skladu z zakonom.

2.2.2 Upravljanje in vodenje javnega zavoda

Upravljanje zavoda je v Zakonu o zavodih (1991) opredeljeno dokaj nenatančno. Funkcijo upravljanja ima svet zavoda ali drugi kolegijski organ. Svet zavoda je organ, ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, ki jih ta imenuje izmed strokovnjakov s področja dela javnega zavoda, financ in pravnih zadev. Sestavljen je tako, da so v ospredju strokovnost, znanje ter izkušnje na področju, v katerem deluje javni zavod. Svet zavoda sprejema statut ali pravila in splošne akte zavoda, programe dela in razvoj zavoda ter spremlja njihovo uresničevanje. Poleg tega tudi nadzira zakonitost dela in poslovanja ter spremlja in ocenjuje delo zavoda ter direktorja pri izvrševanju programa.

Ker v večini javnih zavodov lastništvo pripada državi, ima na področju upravljanja javnega zavoda tudi država pomembno vlogo, in sicer nastopa kot regulator, kot ustanovitelj in kot financer javnega zavoda. V 71. členu Zakona o javnih financah (1999) je določeno, da država zagotavlja izvajanje javnih služb in dejavnosti v javnem interesu tako, da izvaja naslednje naloge:

- usklajuje program dela in finančnih načrtov javnega zavoda,
- financira dejavnosti javnega zavoda,
- nadzira poslovanje javnega zavoda,
- nadzira izvajanje odobrenih programov.

Naloga države je tudi postaviti poslovodstvo zavoda, torej imenovati in odstaviti direktorja javnega zavoda.

Direktor javnega zavoda je poslovodni organ zavoda, saj organizira in vodi poslovanje zavoda ter predstavlja in zastopa zavod. Odgovoren je tudi za zakonitost in strokovnost dela zavoda. V velikih javnih zavodih se zaradi prevelike količine raznovrstnih nalog, ki so naložene direktorju, pojavlja delitev dela tako, da sta poslovodna funkcija in funkcija strokovnega dela ločeni. S tem zagotovijo učinkovitejše vodenje in nadzor ter večjo strokovnost dela. Strokovno delo potemtakem vodi strokovni vodja. Njegove pravice, dolžnosti in odgovornosti se določijo s statutom ali pravili zavoda (Zakon o zavodih, 1991).

2.2.3 Dejavnosti in financiranje javnega zavoda

Dejavnosti, ki jih opravlja javni zavod, lahko na splošno razvrstimo v tri skupine (Zver, 2003, str. 10) :

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz javnih virov (obseg dela, cene, vsebina javne službe so določene v pogodbi z ustanoviteljem),
- dejavnost javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu, oziroma je financirana iz zasebnih virov (ustanovitelj določa vsebino in cene storitev javne službe, obseg ni nujno določen),

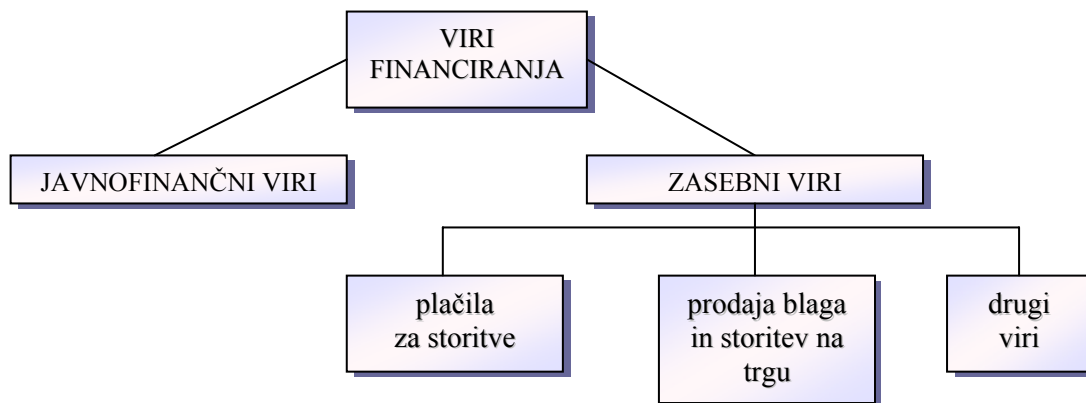
- tržna dejavnost oziroma prodaja blaga in storitev na trgu, ki ne sodijo v javno službo (vsebino in obseg tržne dejavnosti določa javni zavod sam z letnim delovnim programom, ki je odvisen od zmogljivosti javnega zavoda in trga. Tudi cene določa večinoma zavod sam).

Javni zavod pridobiva sredstva za delo iz javnih in zasebnih sredstev, in sicer (Kamnar, 1999, str. 51):

- javnofinančni viri (sredstva ustanovitelja);
- plačila za storitve,
- s prodajo blaga in storitev in
- drugih virov, kot so darila, volila, donacije in podobno.

Sredstva ustanovitelja so sredstva, ki naj bi javnemu zavodu zagotovila oziroma omogočila začetek njegovega delovanja. Pri *plačilih za storitve* gre za sredstva, ki jih javni zavod pridobiva kot neposredno plačilo oz. doplačilo k ceni javnih storitev, ki jo plača uporabnik, torej s prodajo storitev javne službe na trgu. *S prodajo blaga in storitev na trgu* se razume prihodke, ki jih ustvarja javni zavod s svojimi storitvami, ki naj ne bi sodile v okvir javne službe.

Slika 1: Financiranje javnega zavoda



Vir: Lasten prikaz.

Opravljanje dejavnosti javne službe je lahko v celoti pokrito iz javnofinančnih virov, lahko pa se financira tudi s plačili iz zasebnih virov oziroma sredstvi pridobljenimi na trgu. Običajno se kombinirata oba načina financiranja. Ustanovitelj namreč ne nameni javnemu zavodu toliko sredstev, da bi v celoti pokrila dejanske stroške redne dejavnosti, saj pričakuje od javnega zavoda, da bo z doplačili za storitve javne službe iz zasebnih virov pokrila primanjkljaj javnofinančnih sredstev pri izvajanju redne dejavnosti (Zver, 2003, str. 13).

Če ima javni zavod še dodatne proste zmogljivosti, lahko pridobiva prihodke tudi na trgu, in sicer s prodajo lastnih proizvodov in storitev. Ta del prihodkov torej spada pod tržno dejavnost. Razlogi, da javni zavodi opravljajo tudi tržno dejavnost, so (Trunk-Širca, Tavčar, 2000, str. 59):

- *odvisnost od javnih sredstev*: ne glede na vir ali obliko financiranja občutijo javni zavodi krčenje javne porabe,
- *stroški*: rast stroškov zadeva tudi javne zavode, ki dokazujejo učinkovitost svojega delovanja in posebej porabljanja dodeljenih sredstev z varčnim in umnim gospodarjenjem,
- *osamosvajanja*: javni zavodi se marsikje skušajo osvoboditi vpliva toge državne uprave,
- *konkurenca*: javni zavodi se srečujejo z vse večjo konkurenco pridobitnih organizacij, ki opravljajo isto ali podobno dejavnost.

2.2.4 Protislovja v zasnovi javnega zavoda

V javnem zavodu se pojavlja kar nekaj nasprotij: država – trg, javno – zasebno, pridobitno – nepridobitno. Vsa omenjena nasprotja izhajajo iz institucionalne ureditve javnega zavoda, ki omogoča opravljanje dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti. Država ali občina kot ustanoviteljica določa in financira dejavnost javnega zavoda, prav tako pa je tudi lastnik večine premoženja zavoda. Poleg tega je režim javne službe vezan na javni zavod kot celoto in ne na javno službo kot pretežni del njegove dejavnosti, kar pomeni, da država javnemu zavodu ne dopušča samostojnosti, ampak je zavod samo izvajalec nalog, ki mu jih določa država. V drugem delu svoje dejavnosti zavod proizvaja in prodaja svoje storitve na trgu in se obnaša v skladu s tržno logiko, kar pa je že v nasprotju z osnovno opredelitvijo javnega zavoda kot nepridobitne organizacije. Tržna dejavnost povzroča dvojno življenje javnih zavodov, saj po eni strani lahko koristijo ugodnosti neprofitnih organizacij z vidika državnega financiranja, po drugi strani pa prednosti profitnih organizacij – ustvarjanje dobička. Posledice se pogosto izrazijo v neracionalni porabi javnih sredstev in v neučinkovitem izvajanju dejavnosti javne službe. Velja pa tudi, da ravno lastna (tržna) dejavnost oziroma dobiček, ki ga javni zavod ustvari s tržno dejavnostjo, omogoča hitrejše in kvalitetnejše doseganje osnovnega poslanstva javnega zavoda kot nepridobitne organizacije ter omogoči, da ima javni zavod nižje cene in s tem boljši položaj na trgu. Dolgoročno je namreč zelo pomembno uskladiti omejene prihodke in rastoče stroške, ki se pojavljajo pri delovanju. Zaradi različnosti narave pridobitne in nepridobitne dejavnosti javnega zavoda so potrebne posebne računovodske rešitve, tako pri razmejevanju dejavnosti na pridobitno in nepridobitno, kot pri posebnem obravnavanju posameznih ekonomskih kategorij na področju nepridobitne dejavnosti (Kamnar, 1999, str. 91, 92).

3 ZAKONSKI OKVIR RAČUNOVODSTVA JAVNEGA ZAVODA

Vodenje računovodstva v javnem zavodu temelji na sklopu zakonov, predpisov, uredb. V nadaljevanju sledijo nekateri od teh, ki določajo vodenje in posebnosti računovodstva v javnih zavodih, in sicer:

- Zakon o računovodstvu,
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava,
- Slovenski računovodski standardi,
- Zakon o zavodih,
- Zakon o javnih financah,
- drugi predpisi, ki urejajo področje računovodstva.

3.1 Zakon o računovodstvu

Zakon o računovodstvu (1999) ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in za nekatere pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, Zakona o gospodarskih javnih službah ali Zakona o društvih. Poenostavljeno bi lahko rekli, da zakon velja za nepridobitni oziroma negospodarski sektor. Navedene pravne osebe, med katere spadajo tudi javni zavodi, morajo voditi poslovne knjige in izdelati letna poročila v skladu:

- z Zakonom o računovodstvu,
- z drugimi predpisi,
- s Kodeksom računovodskih načel,
- s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Zakon o računovodstvu (1999) načelno ureja vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil, ne ureja pa podrobnosti in posameznih vprašanj, zato nas napotuje na uporabo Slovenskih računovodskih standardov in izvedbenih predpisov, ki jih izdala Ministrstvo za finance in Slovenski inštitut za revizijo. Tako proračun in proračunski uporabniki uporabljajo poleg Zakona o računovodstvu še izvedbene predpise, ki se nanašajo na enoten kontni načrt, predpise, ki urejajo področje stopnje in načina za odpisovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, predpis o vsebini, členitvi in obliki letnih poročil in druge predpise. V zadevah, ki niso urejene z zakonom ali v podzakonskih predpisih, se uporabljajo Slovenski računovodski standardi, spoštovati pa je potrebno tudi Kodeks računovodskih načel.

Zakon o računovodstvu (1999) določa za vse zavezance praviloma dvostavno knjigovodstvo, kjer so na kontih zajeta vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev ter vsi prihodki in odhodki. Vsak poslovni dogodek je prikazan dvojno – torej na dveh različnih mestih glavne knjige. Zakon tudi predpisuje dve temeljni poslovni knjigi, to sta glavna knjiga in dnevnik, ter pomožne knjige, ki so: blagajniški dnevnik, knjiga opredmetenih osnovnih sredstev ter knjiga terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev. Vodenje drugih pomožnih knjig pa je obvezno samo, če verodostojni podatki niso zagotovljeni drugače. Vse to mora biti zapisano in urejeno v pravilniku o računovodstvu, ki ga mora imeti vsaka pravna oseba v javnem sektorju. Poslovne knjige in poročila morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe, ločeno od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu. Z ustrezno členitvijo oziroma predstavitvijo podatkov morajo poslovne knjige oziroma računovodska poročila omogočati ocenjevanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ.

V zvezi z ugotavljanjem izidov poslovanja Zakon o računovodstvu (1999) predpisuje, da se presežek prihodkov nad odhodki uporabi tudi za pokrivanje stroškov oziroma odhodkov v naslednjem obračunskem obdobju in da veljajo za vrednotenje postavk v računovodskih izkazih računovodski standardi, razen če ni v omenjenem zakonu in z drugimi predpisi določeno drugače.

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

Zakon o računovodstvu (1999) v 13. členu določa, da za finance pristojen minister predpiše enoten kontni načrt. Pri vodenju poslovnih knjig ga morajo upoštevati proračun, proračunski uporabniki in druge osebe javnega prava, ki jih Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002) v 2. členu nadalje deli na:

- **določene uporabnike enotnega kontnega načrta:** to so pravne osebe javnega prava, katerih ustanovitelj je občina ali država. Zanje lahko minister za finance, če pridobivajo prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov, določi, da se prihodki in odhodki priznavajo v skladu z računovodskimi standardi (Zakon o računovodstvu, 15. člen, 4. odstavek). Sem so uvrščeni vsi javni zavodi, vse javne agencije in nekateri drugi izvajalci javnih služb,
- **druge uporabnike enotnega kontnega načrta:** to so državni proračun in občinski proračuni, državni in občinski organi in organizacije, ožji del lokalnih skupnosti, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter javni skladi, ki so jih ustanovile država oziroma občine.

Javni zavod je opredeljen kot določeni uporabnik enotnega kontnega načrta. Po Zakonu o računovodstvu (1999) ima za knjiženje organizirana dva kontna načrta, in sicer enega za redno knjiženje, ki poteka po načelu nastanka poslovnega dogodka in enega za evidenčno knjiženje, ki poteka po načelu denarnega toka (prilivi in odlivi preko transakcijskega računa javnega zavoda).

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu določa način knjiženja javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov, sredstev in obveznosti do virov sredstev. Pravilnik določa vsebino kontov, pri čemer se konti razčlenjujejo na:

- razrede – označeni so z enomestno številko,
- skupine – označeni so z dvomestno številko,
- podskupine – označene so s trimestno številko,
- konte – označeni so s štirimestno številko,
- podkonte (analitični konti) – označeni so s šestmestno številko.

Nadaljnja členitev je prepuščena posameznemu uporabniku, seveda v skladu s predpisi in potrebami uporabnika (Bizilj, 2002, str. 19-20).

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, kamor spadajo tudi javni zavodi, poslovne dogodke, ki pomenijo prihodek in odhodek, knjižijo v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi za nepridobitne organizacije (SRS 36 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah) v okviru skupine 46 – Stroški in odhodki in v okviru skupine 76 – Zaračunani prihodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. V okviru skupine 46 in 76 so s pravilnikom o enotnem kontnem načrtu konti predpisani na tri mesta, nadaljnjo členitev pa uporabniki določijo sami. Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov pa določeni uporabniki enotnega kontnega načrta knjižijo prihodke in odhodke tudi na način, kot je določen za druge uporabnike enotnega kontnega načrta. Slednje pomeni, da morajo določeni uporabniki prihodke in druge prejemke ter odhodke in druge izdatke evidenčno izkazovati tudi po načelu denarnega toka, in sicer prihodke v okviru kontov skupin 71, 72, 73, 74 in 78 ter odhodke v okviru kontov skupin 40, 41 in 42. Na osnovi evidenčnega izkazovanja prihodkov in odhodkov lahko izdelajo izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka. Po načelu denarnega toka se odhodek oziroma prihodek prizna ob plačilu denarja oziroma njegovega ustreznika oziroma ob prejemu denarja (Janc, 2001, str. 8).

Uporaba enotnega kontnega načrta je za vse pravne osebe javnega prava predpisana zato, ker je pri sestavljanju skupinske (konsolidirane) bilance prihodkov in odhodkov države in občin ter skupinske premoženjske bilance države in občin nujno zagotoviti istovrstne podatke v posameznih razredih, skupinah, na kontih in podkontih, da so podatki primerljivi in da izražajo tudi svojo kakovostno vrednoto.

3.3 Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava je izdan na podlagi 15. člena Zakona o računovodstvu (1999) in določa vrste ter priznavanje prihodkov in odhodkov v računovodskih izkazih pravnih oseb javnega prava.

Po 16. členu Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (2003) je za določene uporabnike enotnega kontnega načrta, torej tudi za javne zavode, določeno, da ugotavljajo prihodke in odhodke v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, ki veljajo za nepridobitne organizacije, kar pomeni, da se priznajo prihodki in odhodki po načelu nastanka poslovnega dogodka (načelo zaračunane realizacije). To pomeni, da se poslovni dogodki priznavajo ob nastanku in ne šele ob plačilu. Kot sem že omenila, morajo določeni uporabniki enotnega kontnega načrta zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov ugotavljati svoje prihodke in odhodke tudi po načelu plačane realizacije, kar je v bistvu spremljanje denarnih tokov. Torej se prihodki in odhodki priznavajo po načelu denarnega toka, kar pomeni, da se prihodek oz. odhodek prizna ob izpolnitvi naslednjih dveh pogojev:

- da je poslovni dogodek nastal in je njegova posledica izkazovanje prihodka oz. odhodka ali pa, da je bil izvršen predujem na ta račun,
- da je kot posledica poslovnega dogodka prišlo do prejema oz. izplačila denarja ali njegovega ekvivalenta, oziroma da je na kakšen drug način prišlo do poravnave obveznosti oziroma terjatve, npr. medsebojna kompenzacija obveznosti in terjatev.

Če na kratko povzamem, je torej pomembno ločevanje prihodkov in odhodkov, ki so pridobljeni od poslovanja s sredstvi javnih financ, od prihodkov in odhodkov, ki so pridobljeni s poslovanjem, to je s prodajo lastnega blaga in storitev na trgu. Tu lahko poudarim še razlikovanje med stroški, izdatki in odhodki na eni strani ter prihodki in prejemki na drugi strani (Turk, Melavc, 2001, str. 47–85):

- *Stroški*: so cenovni izraz potroškov prvin poslovnega procesa, to je delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in dela. Stroški ne temeljijo na izdatkih, vendar so z njimi gospodarsko povezani. Ugotovimo jih tako, da zmnožimo določen potrošek s ceno za enoto tega potroška.
- *Izdatki*: so zmanjšanje, odliv denarja; lahko so enaki stroškom ali pa različni od njih.
- *Odhodki*: so žrtvovane vrednosti za doseganje prihodkov kot pridobljenih vrednosti. Nanašajo se na prodane količine, s katerimi so pridobljeni prihodki in zajemajo tudi nekatere druge postavke poleg stroškov in nabavnih vrednosti (npr. odhodki za poslovanje, to je nakup, prodajo ... ali odhodki za financiranje, to so obresti, odpisi finančnih naložb...) – so torej nasprotje prihodkom in skupaj z njimi oblikujejo poslovni izid.
- *Prihodki*: so pridobivanje vrednosti in torej vplivajo na poslovni izid.

- *Prejemki*: so povečanje stanja denarja; lahko so enaki prihodkom ali različni od njih (npr. ob prodaji blaga je za nas nastal prihodek – prejemek, to je plačilo, pa lahko nastane takoj ali kasneje).

3.4 Slovenski računovodski standard 36 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava

Posredni proračunski uporabniki, in tako tudi javni zavodi, upoštevajo pri vrednotenju in merjenju sredstev in obveznosti do njihovih virov Zakon o računovodstvu, ki se sklicuje na uporabo Slovenskih računovodskih standardov (v nadaljevanju SRS). Za določene uporabnike veljajo pravila iz teh standardov, v kolikor ni z zakonom o računovodstvu ali drugimi predpisi določeno drugače. Vendar pa je pri uporabi zakona in standardov treba upoštevati tudi 16. člen Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, ki določa, da se prihodki in odhodki ugotavljajo in razčlenjujejo v skladu z računovodskimi standardi, ki veljajo za nepridobitne organizacije. Edini standard, ki poleg splošnih računovodskih standardov za te nepridobitne organizacije lahko tudi velja, je standard 36, katerega naziv je sicer računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava. Ta standard je povezan s splošnimi računovodskimi standardi. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava, tako da obdeluje:

- posebnosti vrst in izkazovanja sredstev ter obveznosti do virov sredstev,
- posebnosti amortiziranja,
- posebnosti pri razčlenjevanju in izkazovanju stroškov, odhodkov ter prihodkov,
- posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida,
- obliko bilance stanja, obliko izkaza prihodkov in odhodkov ter pojasnila k računovodskim izkazom.

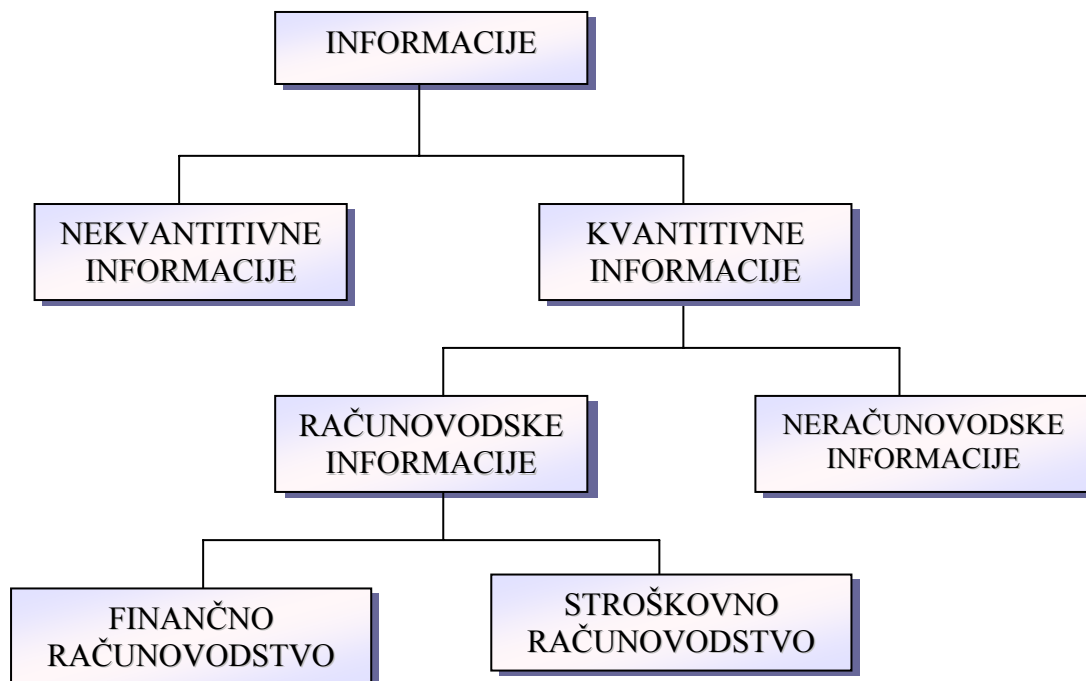
4 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA V JAVNEM ZAVODU

4.1 Računovodstvo

Računovodstvo je dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in proučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 17). Računovodstvo je sistematična celota knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in analiziranja. Sodi med informacijske dejavnosti in zagotavlja informacije tako za zunanje kot za notranje uporabnike. Pri opredelitvi računovodstva je pomembna tudi delitev celotnega računovodstva na finančno in stroškovno. Stroškovno računovodstvo je računovodsko spremljanje notranjega področja poslovanja, finančno računovodstvo pa računovodsko spremljanje in presojanje zunanjega poslovanja (Turk et al., 1999, str. 25). Pomembno je tudi poslovodno računovodstvo, ker zbira nevtralne

podatke finančnega in stroškovnega računovodstva ter jih prevaja v informacije za poslovno odločanje.

Slika 2: Informacije in računovodstvo



Vir: Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 18.

4.2 Knjigovodske listine in poslovne knjige

Knjigovodska listina je pisno pričevanje o nastanku poslovnega dogodka ter služi kot podlaga za vnašanje knjigovodskih podatkov v poslovne knjige in kontroliranje poslovnega dogodka, ki ga izpričuje. Lahko jo označimo kot izvorni pomnilnik o nastalem poslovnem dogodku. (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 121). Praviloma se sestavi ob nastanku in na kraju poslovnega dogodka. Glede na kraj nastanka poslovnega dogodka ločimo zunanje in notranje knjigovodske listine. Zunanje knjigovodske listine so tiste, ki nastanejo izven organizacije, notranje knjigovodske listine pa so tiste, ki nastanejo znotraj organizacije na mestih, kjer nastanejo poslovni dogodki. Knjigovodske listine nastanejo tam, kjer nastanejo poslovni dogodki, kar pomeni, da knjigovodstvo le zbira knjigovodske listine zaradi kasnejšega urejevanja, obdelovanja in hranjenja. To so izvirne knjigovodske listine. V nekaterih primerih pa lahko knjigovodske listine nastanejo tudi znotraj knjigovodstva, in sicer na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin. To so izvedene knjigovodske listine (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 125).

Slika 3: Stopnje knjigovodskega procesa



Vir: Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 119.

4.2.1 Knjigovodske listine

Javni zavod je odgovoren za sestavljanje knjigovodskih listin. Pooblaščen oseba javnega zavoda s podpisom na listini jamči, da je knjigovodska listina resnična in da pošteno prikazuje podatke o poslovnih dogodkih. 4. člen Zakona o računovodstvu (1999) pravi, da je potrebno s pravilnikom podrobneje urediti:

- način sestavljanja knjigovodskih listin,
- vrste knjigovodskih listin,
- odgovornost za sestavo, gibanje in kontrolo knjigovodskih listin ter
- njihovo hranjenje v skladu z zakonom in računovodskimi standardi.

Za vse poslovne dogodke javnega zavoda morajo biti sestavljene knjigovodske listine. Kot že rečeno, se knjigovodske listine sestavljajo takoj ob nastanku poslovnega dogodka in na kraju poslovnega dogodka. V javnem zavodu so tako prisotne naslednje knjigovodske listine (Pravilnik o računovodstvu javnega zavoda CSD Koper, 2000):

- *zunanje-izvirne*, ki jih prejme zavod v enem ali več izvodih (npr. računi za osnovna sredstva, material, blago in storitve, dnevni izpiski stanja na transakcijskem računu zavoda s seznama prilivov in odlivov denarnih sredstev,...)
- *notranje-izvirne*, ki se sestavijo v zavodu (potrdila o vplačilih in izplačilih, obračuni, dobavnice, naročilnice,...)
- *notranje-izvedene*, ki se izdelajo v računovodstvu zavoda.

Knjigovodske listine se sestavljajo praviloma v več izvodih. Vsebovati morajo (Slovenski računovodski standard 21, 2006):

- ime in naslov izdajatelja listine,
- naziv listine z označbo zaporednosti listine,
- datum nastanka poslovnega dogodka,

- kraj in datum izstavitve listine,
- količino, ceno in znesek izražen v tolarjih,
- podpis sodelujočih pri poslovnem dogodku.

Knjigovodske listine se pred knjiženjem kontrolirajo na enem ali več krajih, lahko tudi z računalnikom po računalniških programih, pripravljenih glede na vrste knjigovodskih listin. Knjigovodske listine se kontrolirajo, da se zadosti načelu resničnosti, torej da kažejo podatki v njih dejansko stanje in gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov (Slovenski računovodski standard 21, 2006)

Knjigovodske listine se redno sistematično in vestno hranijo v računovodstvu do konca leta po koledarskem letu, v katerem so bile prejete ali so nastale, nato pa se arhivirajo v arhivu zavoda, in sicer (Zakon o računovodstvu, 1999):

- 2 leti: prodajni in kontrolni bloki, pomožni obračuni in podobne knjigovodske listine,
- 3 leta: listine plačilnega prometa,
- 5 let: knjigovodske listine na podlagi katerih se knjiži, z zakonom predpisane listine,
- 10 let: izdani in prejeti računi, finančna dokumentacija, dokumenti o plačilih in izplačilih.

4.2.2 Poslovne knjige

Poslovne knjige so evidence, s katerimi se v javnem zavodu zagotavljajo podatki za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev ter o obveznosti do virov sredstev, o prihodkih, odhodkih, stroških in poslovnem rezultatu. Javni zavod vodi poslovne knjige na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Zavod vrednost poslovnih dogodkov knjiži v polni višini oziroma v bruto znesku in jih medsebojno ne poračunava. Poslovne knjige se v javnem zavodu vodijo z upoštevanjem enotnega kontnega načrta. Javni zavod tako poslovne knjige vodi po dveh načelih, in sicer po načelu zaračunane realizacije in po načelu plačane realizacije (Možič, Četković, 2003, str. 37).

Javni zavod mora v poslovnih knjigah in letnih poročilih zagotoviti ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz prodaje blaga in storitev na trgu. Poslovne knjige javnega zavoda morajo zagotavljati možnost ocenjevanja namembnosti gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ (Janc, 2001, str. 6).

Javni zavod vodi temeljne in pomožne knjige. Temeljni knjigi sta dnevnik in glavna knjiga. Pomožne knjige so analitične evidence in druge pomožne knjige, ki dopolnjujejo konte glavne knjige. Vodenje temeljnih knjig je obvezno, vodenje pomožnih knjig pa samo, če verodostojni podatki niso zagotovljeni drugače (Zakon o računovodstvu, 1999).

Dnevnik je evidenca po časovnem zaporedju. Organiziran je kot enotna temeljna knjiga, iz katere je možno kadarkoli kontrolirati knjiženje. Poslovni dogodki, ki se knjižijo v glavno knjigo iz knjigovodskih listin, se istočasno zapisujejo tudi v dnevnik. Dnevnik se praviloma izpiše vsaj 2-3 krat v poslovnem letu, obvezno pa po zaključenem računu za vsako poslovno leto.

Glavno knjigo sestavljajo konti, ki vsebujejo postavke sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter zunajbilančne evidence. Za posamezne postavke se vodijo temeljni konti in konti popravkov. Glavna knjiga ima dva dela: konte bilančne evidence in konte zunajbilančne evidence.

Analitične evidence so razčlenitve temeljnih kontov glavne knjige, na primer analitične evidence opredmetenih osnovnih sredstev, plač in druge.

Druge pomožne knjige praviloma dopolnjujejo konte glavne knjige in vključujejo blagajniško knjigo, knjigo opredmetenih osnovnih sredstev, knjigo terjatev do kupcev, knjigo obveznosti do dobaviteljev, knjigo prejetih računov, knjigo izdanih računov (Slovenski računovodski standard 22, 2006).

Glavna knjiga in dnevnik se hranita 10 let, pomožne knjige pa 5 let. Trajno se hranijo letni računovodski izkazi, končni obračun plač in izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač (Zakon o računovodstvu, 1999).

4.3 Računovodski izkazi in letno poročilo

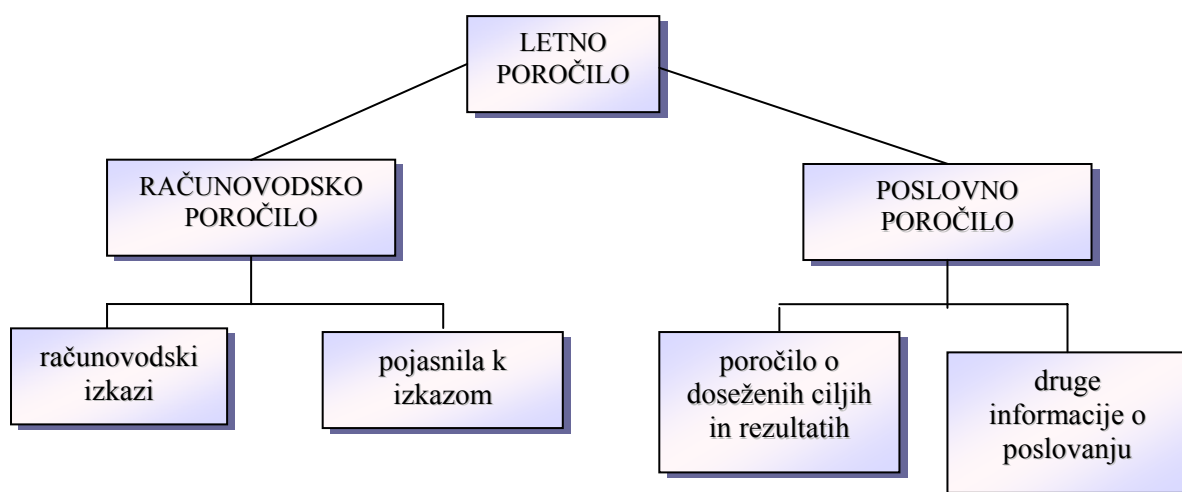
Računovodski izkazi so temeljna računovodska poročila, ki jih je dolžna pripraviti vsaka organizacija, da bi zadovoljila potrebe po informacijah njihovim uporabnikom. Uporabniki računovodskih izkazov javnih zavodov so davkoplačevalci, donatorji, investitorji, uporabniki storitev, zaposleni, dobavitelji, zakonodajna telesa, poslovodstvo in nadzorna telesa (Jones, Pendlebury, 1992, str. 119).

Računovodski izkazi in letna poročila dajejo uporabnikom informacije o finančnem položaju javnega zavoda in o spremembah finančnega položaja ter informacije, koristne za ocenjevanje delovanja zavoda in njegovega poslovodstva. Zaradi tega morajo biti zanesljivi, pripravljeni razumljivo, prikazovati morajo bistvene zadeve. Zakon o računovodstvu določa, da morajo računovodski izkazi prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Računovodski izkazi in letno poročilo so izhodišče za poslovno odločanje pri nadziranju in v zvezi z načrtovanjem. Odražati morajo realno dogajanje v preteklosti ter nakazovati, kaj bo treba upoštevati v prihodnosti.

4.3.1 Letno poročilo

Javni zavod sestavi letno poročilo za vsako poslovno leto. Izjemoma lahko zavodi izdelajo tudi medletno poročilo, in sicer ob statusnih spremembah, ob prenehanju in v drugih primerih, predpisanih z zakonom. Letno poročilo mora javni zavod oddati do zadnjega dne v mesecu februarju tekočega leta. Oddati ga mora ustanovitelju (pristojnemu ministrstvu ali občini) in pristojni agenciji RS za javnopravne evidence in storitve - AJPES (Zakon o računovodstvu, 1999).

Slika 4: Letno poročilo javnega zavoda



Vir: Kozamernik, 2005, str. 9.

Letno poročilo je sestavljeno iz poslovnega poročila in računovodskega poročila. **Poslovno poročilo** nima računovodske narave, temveč pomeni informacije, ki jih pripravi poslovodstvo o poslovanju in delovanju javnega zavoda. Informacije o poslovanju, ki jih mora pridobiti iz vseh služb, so v obliki pojasnil in razlag tekočih in preteklih obračunskih podatkov. Sestavni del poslovnega poročila je tudi poročilo o doseženih ciljeh in rezultatih. V njem javni zavod poroča o uresničitvi ciljev, ki so določeni v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto in rezultatih poslovanja ter pri tem ocenjujejo svojo gospodarnost, učinkovitost ter uspešnost. **Računovodsko poročilo**, ki pa ima računovodsko naravo, pojasnjuje finančni položaj javnega zavoda in je sestavljeno iz računovodskih izkazov ter pojasnil k računovodskim izkazom. Računovodska izkaza javnega zavoda sta bilanca stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov. Sestavljata se za poslovno leto, ki je vedno enako koledarskemu in vsebujeta podatke tekočega in preteklega obračunskega obdobja, kar omogoča hitro oceno o gibanju premoženjskega stanja zavoda in o uspešnosti poslovanja v primerjavi s preteklim letom. Pojasnila obsegajo dodatne informacije o posameznih podatkih iz računovodskih izkazov. Lahko so vrednostna (izražena v denarni enoti, npr. dodatne preglednice) in nevrednostna (opisna, npr. opis metode vrednotenja zalog) (Pravilnik sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava 2002).

4.3.2 Računovodski izkazi javnega zavoda

4.3.2.1 Bilanca stanja

Bilanca stanja javnega zavoda je sestavljena v obliki dvostranske bilance stanja in vsebuje podatke o stanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ob koncu obračunskega obdobja na dan 31.12.. Izjemoma se sestavi bilanco stanja tudi med letom, in sicer ob statusnih spremembah, prenehanju ali drugih primerih, določenih z zakonom. Sredstva in obveznosti do virov sredstev javnega zavoda morajo biti razčlenjeni glede na njihovo vrsto in ročnost. Obvezni prilogi k bilanci stanja sta (Štrekelj, Zupančič, Čižman, 2006, str. 10):

- preglednica, ki se sestavi na obrazcu Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- preglednica, ki se sestavi na obrazcu Stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.

4.3.2.2 Izkaz prihodkov in odhodkov

Izkaz prihodkov in odhodkov vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih ter presežkih oziroma primanjkljaju, ki jih je javni zavod dosegel v obračunskem obdobju od 1.1. do 31.12.. Javni zavod pa mora še (Štrekelj, Zupančič, Čižman, 2006, str. 28):

- ločeno prikazati prihodke in odhodke za izvajanje javne službe ter prihodke in odhodke od prodaje blaga in storitev na trgu, razčlenjene po vrstah prihodkov in odhodkov. To je izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti.
- pripraviti evidenčni izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, s katerim se zagotovi primerljivost podatkov, ki so potrebni za spremljanje gibanja sredstev javnih financ na ravneh države in občin. Sestavni del tega prikaza sta tudi izkaz računa finančnih terjatev in naložb ter izkaz računa financiranja.

4.3.2.3 Pojasnila k računovodskim izkazom

Javni zavod mora v pojasnilih, kot prilogi računovodskim izkazom, pojasniti (Slovenski računovodski standard 36, 2006):

- prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih javnih služb in tržni dejavnosti, razčlenjene po vrstah,
- posredne stroške in njihovo razporeditev na dejavnosti posameznih javnih služb in tržno dejavnost,
- obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih posameznih javnih služb in tržni dejavnosti,
- prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva,

- ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih javnih služb in tržni dejavnosti.

4.4 Prihodki in odhodki

Javni zavod izkazuje prihodke in odhodke v skladu z zakonom o računovodstvu. Slednji pa napotuje na uporabo drugih podzakonskih predpisov. V skladu s slovenskimi računovodskimi standardi javni zavod ugotavlja ter izkazuje prihodke in odhodke po načelu nastanka poslovnega dogodka. Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih tokov prihodkov in odhodkov pa ugotavlja prihodke in odhodke tudi po načelu denarnega toka. Če javni zavod opravlja poleg dejavnosti javne službe tudi tržno dejavnost, morajo biti prihodki in odhodki v javnem zavodu ugotovljeni ločeno po dejavnostih, to je za dejavnost javne službe ter za tržno dejavnost.

4.4.1 Prihodki

Javni zavod kot določeni uporabnik enotnega kontnega načrta razčlenjuje prihodke skladno s Slovenskimi računovodskimi standardi. Po SRS 18 razvršča prihodke na poslovne, finančne in izredne prihodke.

Poslovne prihodke sestavljajo vsi zneski od prodaje proizvodov, trgovskega blaga in materiala ter storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Poslovni prihodki so tudi sredstva iz proračuna, prejeta za pokrivanje poslovnih odhodkov v obračunskem obdobju. Gre za namenska sredstva, ki jih določeni uporabnik prejme za izvajanje svojih nalog iz javnofinančnih virov, ki mu jih določa zakon (Štrekelj, Zupančič, Čižman, 2006, str. 28).

Zaradi opravljanja različnih dejavnosti mora javni zavod prikazati prihodke ločeno po vrstah dejavnosti, in sicer prihodke razčlenjuje po dejavnostih posameznih javnih služb in tržnih dejavnosti. Pri tem velja splošno načelo, da je treba vse prihodke za izvajanje dejavnosti javne službe evidentirati kot sredstva javne službe, bodisi da gre za prihodke iz proračuna, bodisi da gre za plačila ali doplačila iz zasebnih sredstev za storitve izvajanja dejavnosti javne službe (to so prihodki pridobljeni s prodajo storitve javne službe na trgu). Posebej se evidentira prihodke iz prodaje blaga in storitev na trgu, ki ne sodijo v javno službo. Take storitve so največkrat: gostinske storitve, prodaja reklamnih izdelkov, promoviranje sponzorjev, trgovska dejavnost v lekarnah ipd. Tržna dejavnost je torej opredeljena zelo ozko, zato jo je relativno malo (Zver, 2003, str. 19).

Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih prihodkov mora javni zavod ugotavljati in razčlenjevati prihodke tudi na način, ki je določen za druge uporabnike, torej upoštevati načelo denarnega toka. Vrste evidenčnih prihodkov so (Štrekelj, Zupančič, Čižman, 2006, str. 41-43):

- *nedavčni prihodki* - konti skupine 71 (prihodki iz opravljanja dejavnosti, prihodki od udeležbe v dobičku in dohodki iz premoženja, prihodki od taks in pristojbin ter drugi nedavčni prihodki),
- *kapitalski prihodki* - konti skupine 72 (prihodki od prodaje osnovnih sredstev, neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zalog blagovnih rezerv),
- *prejete donacije* - konti skupine 73 (prihodki iz naslova podarjenih denarnih sredstev),
- *transforni prihodki* - konti skupine 74 (prihodki, doseženi s prenosom denarnih sredstev od drugih javnofinančnih institucij) ter
- *prejeta sredstva iz Evropske unije* - konti skupine 78 (prihodki, ki jih zagotavljajo proračun Evropske unije in druge institucije Evropske unije).

Prihodki za dejavnosti financirane iz javnih financ se torej priznavajo v skladu z načelom denarnega toka (plačane realizacije). Prihodki, ki se pojavljajo pri opravljanju tržne dejavnosti, se priznavajo v skladu z računovodskimi standardi.

4.4.2 Odhodki

Odhodke javni zavod prav tako kot prihodke razvršča v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi. Odhodke razčlenjuje po SRS 17, in sicer na poslovne, finančne in izredne odhodke.

Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja posamezne vrste dejavnosti je dobro čim doslednejše razmejevanje odhodkov med obema dejavnostma, torej razmejevanje odhodkov na del, ki se nanaša na opravljanje dejavnosti javne službe in del, ki se nanaša na tržno dejavnost. Pri delitvi odhodkov med obe dejavnosti se v javnem zavodu najpogosteje uporabi razmerje, ki je bilo doseženo pri prihodkih (razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe ter prihodki, doseženimi pri opravljanju tržne dejavnosti), čeprav je to možnost, ki jo predpisi dopuščajo le v skrajni sili. Pri knjiženju bi moral namreč javni zavod upoštevati navodila pristojnega ministrstva, le v skrajnem primeru, če ni ustrežnejših sodil, pa lahko pri razmejevanju odhodkov po vrstah dejavnosti uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti (Zver, 2003, str. 20).

Zaradi spremljanja gibanja javnofinančnih odhodkov mora javni zavod tudi odhodke ugotavljati in razčlenjevati na način, ki je določen za druge uporabnike, torej po načelu denarnega toka. Vrste evidenčnih odhodkov so (Štrekelj, Zupančič, Čižman, 2006, str. 43-44):

- *tekoči odhodki* – konti skupine 40 (odhodki, ki zajemajo plačila nastala zaradi stroškov dela, stroškov materiala in drugih izdatkov za blago in storitve ter plačila obresti za odplačevanje posojil),
- *odhodki tekočih transferjev* – konti skupine 41
- *investicijski odhodki* – konti skupine 42 (vsa plačila za pridobitev ali nakup opredmetenih osnovnih sredstev, izdatki za nove gradnje, rekonstrukcije,...).

Odhodki za dejavnosti financirane iz javnih financ se torej priznavajo v skladu z načelom denarnega toka (plačane realizacije). Odhodki, ki se pojavljajo pri opravljanju tržne dejavnosti, se priznavajo v skladu z računovodskimi standardi.

Problem razmejevanja odhodkov je povezan s spremljanjem stroškov po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti in kontih, kar v mnogih javnih zavodih še vedno ni urejeno. Vprašanje je, koliko stroškov v javnih zavodih dejansko nastaja pri izvajanju redne javne službe, ki se financira iz javnih virov, koliko pri opravljanju storitev javne službe za trg in koliko pri izvajanju lastnih tržnih dejavnosti (Javni zavodi – rezultati poslovanja, 2003, str. 18).

4.5 Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida

Poslovni izid je razlika med v obračunskem obdobju doseženimi prihodki in odhodki. Poslovne izide je potrebno v javnem zavodu prikazovati za vsako dejavnost posebej, torej za dejavnost javne službe in tržno dejavnost. Skupaj pa nato določajo poslovni izid javnega zavoda kot celote.

Splošne vrste poslovnega izida v javnih zavodih kot celoti in po posameznih dejavnostih so (Slovenski računovodski standard 36, 2006):

- *presežek prihodkov* je pozitiven poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki v obračunskem obdobju,
- *presežek odhodkov* je negativen poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi odhodki in manjšimi prihodki v obračunskem obdobju. Presežek odhodkov se pokriva v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

Poslovni izid javnega zavoda naj bi bil v delu, ko gre za opravljanje dejavnosti javne službe, pozitiven, vendar blizu nič. Če je poslovni izid negativen, se na daljši rok posledice odrazijo v krčenju obsega redne dejavnosti, zniževanju kakovosti, zmanjševanju zmogljivosti. Po drugi strani tudi visoko pozitiven poslovni izid opozarja na nepravilnosti v sistemu financiranja. Pri tržni dejavnosti je javnemu zavodu dovoljeno, kar je sicer v protislovju z neprofitnim značajem javnega zavoda, dosežati dobiček (presežek prihodkov nad odhodki) (Zver, 2003, str. 21).

Poslovni izid posamezne dejavnosti je del poslovnega izida celotnega javnega zavoda (del presežka prihodkov in del presežka odhodkov) glede na prihodke in odhodke te dejavnosti (Slovenski računovodski standard 36, 2006).

Poraba presežka prihodkov in kritje presežka odhodkov morata biti v skladu s predpisi in odločitvami pristojnih organov. Zakon o zavodih določa, da sme javni zavod uporabiti presežek prihodkov nad odhodki le za opravljanje in razvoj dejavnosti (Štrekelj, Zupančič, Čižman, 2006, str. 36).

4.6 Obravnavanje stroškov po dejavnostih javnega zavoda

Pravilna opredelitev stroškov je pomembna tako za gospodarske družbe kot za javne zavode, saj je pomen stroškov v javnih zavodih vedno bolj poudarjen. Zahteva sodobne ekonomije in zahteva racionalnega izvajanja javne službe je zagotavljati storitve zahtevane kvalitete s čim manjšimi stroški, zato je dobro, da javni zavod čimbolj obvladuje stroške.

V javnem zavodu je pravilna opredelitev stroškov storitev še posebej pomembna tudi zaradi dejstva, da na področju javnih storitev praviloma ne obstoji trg, ki bi deloval v primeru, da so cene javnih storitev previsoke.

Razlogi za računovodsko spremljanje in ločeno vodenje stroškov po dejavnostih v javnem zavodu (Gregorič Rogelj, 2004, str. 2-3):

- država s pomočjo ločenega spremljanja stroškov po dejavnostih nadzira porabo javnih sredstev, ki jih sama zagotovi javnemu zavodu za njegovo delovanje,
- z večjo preglednostjo javnih financ, ob pomoči računovodskega spremljanja stroškov, v javnem zavodu vzpostavljajo evidence, s pomočjo katerih je mogoče ugotavljati uspešnost delovanja javnega zavoda in opravljanja javnih storitev,
- ločeno spremljanje stroškov omogoča tudi ugotavljanje namembne, gospodarne in učinkovite rabe sredstev javnih financ,
- namen spremljanja stroškov po dejavnostih je tudi zagotoviti informacije o stroških, ki so med drugim podlaga za pravilno postavljanje in presojanje prodajne cene storitev ter
- spremljanje stroškov omogoča zagotavljanje informacij za poslovno odločanje.

4.6.1 *Opredelitev stroškov in pojmi povezani s stroški*

Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev pri poslovanju (Turk, Melavc, 2001, str. 50).

Vsi stroški se ne vedejo enako, kadar poslovni sistem v kakem obdobju spreminja obseg dejavnosti. Od tod delitev stroškov na stalne in spremenljive stroške; na prve obseg dejavnosti ne vpliva, na druge pa. Stalne stroške lahko razčlenimo na omejeno stalne in neomejeno stalne stroške, spremenljive stroške pa na sorazmerne, napredujoče in nazadujoče (Turk, Melavc, 2001, str. 59).

Razdelitev na stalne in spremenljive stroške je teoretično enostavna. V praksi javnih zavodov pa nastopi težava, saj je potrebno opredeliti, kateri stroški so stalni in kateri spremenljivi. Problem nastane tudi, ko je potrebno razdelitev izvesti tudi med posrednimi in neposrednimi stroški. Javni zavodi morajo namreč zagotoviti podatke o neposrednih stroških, splošnih (posrednih) spremenljivih stroških in stalnih splošnih (posrednih) stroških (Gregorič Rogelj, 2004, str. 5).

Neposredni stroški so stroški, za katere je mogoče direktno ugotoviti, na katera stroškovna mesta in stroškovne nosilce se nanašajo. Stroški, za katere ni mogoče direktno ugotoviti, na katera stroškovna mesta oziroma nosilce se nanašajo, so posredni stroški. Te razvrščamo na stroškovna mesta in nosilce, tako da uporabljamo primerne ključne. Osnovna metoda določanja koeficienta dodatka splošnih stroškov je, da vse splošne stroške delimo s primerno osnovo ($k = \text{splošni (posredni) stroški} / \text{osnova}$).

Stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožena enota v organizaciji, v kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče neposredno ali posredno razporejati na posamezne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren. Pri javnih zavodih so stroškovna mesta izoblikovana v okviru dejavnosti zavoda (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 44).

Namena razdelitve poslovnega sistema na stroškovna mesta sta (Turk, Melavc, 1997, str. 58):

- omogočiti popolnejši obračun stroškov po posameznih poslovnih učinkih (proizvodih, storitvah),
- omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, kjer obstaja zanje odgovornost.

Stroškovni nosilec je poslovni učinek (proizvod ali storitev), zaradi katerega so stroški nastali in s katerim jih je treba tudi povezovati. V primeru javnih zavodov so to storitve dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 40).

4.6.2 Razporejanje stroškov med dejavnostjo javne službe in tržno dejavnostjo

Kot sem že omenila, javni zavod opravlja naslednje dejavnosti:

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz javnih virov,
- dejavnost javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu, oziroma je financirana iz zasebnih virov,
- tržna dejavnost oziroma prodaja blaga in storitev na trgu, ki ne sodijo v javno službo.

Vsaka od teh dejavnosti zahteva določena sredstva, zato se v vsaki od teh dejavnosti pojavljajo stroški, ki jih lahko pripišemo posameznim stroškovnim mestom, ki so organizirana glede na posamezne dejavnosti. Da bi za vsako dejavnost ugotovili, koliko stroškov nastaja v zvezi z njo, je pomembna delitev stroškov na neposredne in posredne stroške. Za vsako dejavnost je potrebno oblikovati stroškovna mesta, in sicer temeljna stroškovna mesta, na katerih spremljamo neposredne stroške dejavnosti, ki jih je mogoče neposredno zajeti po temeljnih stroškovnih mestih in splošna stroškovna mesta za spremljanje splošnih (posrednih) stroškov dejavnosti. Posredne stroške začasno pripišemo na splošna stroškovna mesta ter jih nato s

pomočjo ključev¹ posredno prenesemo na temeljna stroškovna mesta. Posredne stroške dejavnosti je pri tem potrebno spremljati kot posredne spremenljive stroške in stalne posredne stroške. Ko so vsi stroški, neposredni in posredni, razporejeni na temeljna stroškovna mesta, se lahko ugotovi, koliko stroškov je povzročila posamezna dejavnost (Možič, Četković, 2003, str.15-18).

Dejavniki, ki jih pri politiki razporejanja stroškov na tržne dejavnosti in dejavnosti javne službe upošteva javni zavod, so (Zver, 2003, str. 24, 25):

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

4.7 Posebnosti amortizacije

Amortizacija je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek. Amortizirljiva sredstva so sredstva, ki se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta, ki imajo omejeno dobo koristnosti ter so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov (Slovenski računovodski standard 13, 2006). Javnemu zavodu sredstva za opravljanje dejavnosti, za katero je bil ustanovljen, zagotavlja ustanovitelj. Zato obračunavanje stroškov amortizacije tukaj nima takega pomena kot v gospodarskih družbah, kjer amortizacija predstavlja vir za zamenjavo dotrajanih osnovnih sredstev.

Obračunavanje amortizacije amortizirljivih sredstev pri javnem zavodu urejajo predvsem naslednji predpisi (Zupančič, 2006, str. 158):

- Zakon o računovodstvu,

¹ Osnovna metoda določanja koeficienta dodatka splošnih stroškov oziroma ključa je, da vse splošne stroške delimo s primerno osnovo za razporejanje ($k = \text{splošni (posredni) stroški} / \text{osnova}$).

- pravilnik o odpisu,
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Javni zavod obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo po SRS 13 mora obračunavati, ne glede na to, kako so bila pridobljena (sredstva, ki jih je priskrbel ustanovitelj, sredstva pridobljena z donacijami, sredstva kupljena z denarjem lastne (tržne) dejavnosti) (Zupančič, 2006, str. 159).

Obračunano amortizacijo in njeno uporabo mora prikazovati ločeno za osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb in osnovna sredstva za opravljanje tržne dejavnosti. Če javni zavod z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti javnih služb in tržno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije osnovnih sredstev, ki odpadejo na posamezne dejavnosti (Slovenski računovodski standard 36, 2006).

Amortizacija se začne opravljati oziroma obračunavati s prvim dnevom naslednjega meseca po mesecu, v katerem se je osnovno sredstvo začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno. Amortizacija se obračunava, dokler se v celoti ne nadomesti vrednost, ki je osnova za obračunavanje. Amortizacijska osnova osnovnih sredstev je nabavna vrednost, oziroma ocenjena, če nabavna ni znana. Ko je torej znesek nabavne vrednosti enak odpisani vrednosti, se amortizacija ne obračunava več. Osnovna sredstva se redno odpisujejo posamično z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ki se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje (Zupančič, 2006, str. 160).

Javni zavod pokriva stroške amortizacije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če denarna sredstva za njegovo kritje niso pridobljena iz sredstev javnih financ (Zupančič, 2006, str. 161).

5 NADZOR NAD DELOVANJEM JAVNEGA ZAVODA

Z nadziranjem razumemo dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odpravljanjem nepravilnosti. Pravilnost moremo presojati le tedaj, če imamo zanjo nekakšno merilo pravilnosti. Kontroliranje, revidiranje in inšpiciranje so tri vrste nadziranja. (Turk, Melavc, 2001, str. 31). V javnih zavodih nadzor nad zakonitostjo in strokovnostjo dela opravljajo pristojni državni oz. strokovni organi. Zavod je izpostavljen tudi nadzoru ustanovitelja, ki se kaže v dajanju soglasja na posamezne odločitve sveta zavoda. Nenazadnje je izrednega pomena nadziranje finančnega poslovanja zavoda, kamor spada računovodsko nadziranje.

Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in

stanjih. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšave (Slovenski računovodski standard 28, 2006).

Nadzor v javnih zavodih določata Zakon o računovodstvu (1999), ki ureja notranji nadzor ter Zakon o računskem sodišču (2001), ki opredeljuje obveznosti za zunanjo revizijo.

5.1 Notranji nadzor

Notranji nadzor je nadzor, ki ga izvaja organ, služba ali oseba znotraj organizacije. Notranje kontroliranje kot najpogostejša oblika notranjega nadzora zagotavlja izvajanje nalog v skladu z veljavnimi standardi, predpisi in normami ter doseganje zastavljenih ciljev organizacije. Notranje revidiranje je neodvisno preverjanje, ki ga izvajajo notranji revizorji, kjer preiskujejo in vrednotijo sisteme notranjega kontroliranja (Ilnikar, 2003, str. 7).

Notranji nadzor je ena pomembnejših nalog posloводства, ki zagotavlja uresničevanje zastavljenih ciljev. Pomembno pa je, da oseba, ki opravlja notranji nadzor, deluje čim bolj samostojno in neodvisno oziroma tako, kot mu narekuje stroka. Osebe notranjega nadzora niso v službi računovodstva, temveč so odgovorne direktorju.

5.1.1 Notranje kontroliranje

Zakaj notranje kontrole? Organizacija se stalno sooča z možnostjo nastanka dogodkov, ki bodo vplivali na njeno poslovanje negativno, torej s tveganji. Možnost nastanka takih dogodkov je različna in različne so tudi posledice za organizacijo. Tveganjem se ne moremo popolnoma izogniti, lahko pa jih z notranjimi kontrolami omejimo na sprejemljivo stopnjo. Notranje kontrole so tako osnovna sestavina delovanja organizacije ter osrednja točka revizije.

Pri notranjih kontrolah gre za organizacijske ukrepe ter usklajeno delovanje postopkov in metod, potrebnih pri vsakdanjem delovanju pravnega subjekta. Njihov namen je zagotoviti čim večjo točnost, urejenost in učinkovitost delovanja vseh delov organizacije. Z delovanjem notranjih kontrol tako razumemo načrtno in sistematično vgrajene postopke in metode, ki organizaciji zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc, pripravo pravih in resničnih računovodskih izkazov (Menard et al., 1994, str. 11).

Temeljni kontrolni postopki se pri javnem zavodu nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti poslovnih dogodkov in podatkov. Ti postopki zajemajo (Gorjup, 2005, str. 4):

- začetno evidentiranje poslovnih dogodkov, pristojnosti in odgovornosti oseb, ki začenjajo in odobravajo poslovne dogodke,
- popolnost zajemanja in obdelave poslovnih dogodkov in podatkov,
- točnost evidentiranja poslovnih dogodkov,

- vodstvene kontrole katerih naloga je zagotavljanje neprekinjenega in pravilnega delovanja temeljnih kontrolnih postopkov,
- opravila, ki sledijo temeljnim kontrolnim postopkom in s katerimi se ponovno preverjajo že obdelani podatki,
- opravila za podporo rednega preverjanja in za nadgraditev temeljnih kontrolnih postopkov.

Nadgraditev temeljnih kontrolnih postopkov pomeni določitev in omejitev dostopa do sredstev in informacij, ločitev izvajanja nalog odobravanja od pristojnosti za kontroliranje, poročanje o zastojih in nepravilnostih pri izvajanju kontrolnih postopkov vodstvu ter določanje pristojnosti in odgovornosti predstojnika za izvedbo poslovnih dogodkov in sprejemanje odločitev (Gorjup, 2005, str. 5).

Učinkovito delovanje notranjih kontrol v javnem zavodu zagotavlja (Gorjup, 2005, str. 3):

- zakonito, gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje ter kakovost storitev v skladu z nalogami in cilji posameznega javnega zavoda,
- varovanje zaupnih javnih sredstev, zato da se le ta ne bi zmanjšala zaradi zlorab in poneverb, slabega ravnanja, napak ali malomarnosti in drugih nepravilnosti,
- poslovanje javnega zavoda v skladu z zakoni, predpisi in navodili vodstva,
- zanesljive finančne in druge poslovne podatke, ki so prikazani v računovodskih izkazih in drugih poročilih po načelu resničnega in poštenega.

5.1.2 Notranje revidiranje

Notranje revidiranje je storitvena dejavnost, ki neodvisno presoja in vrednoti delovanje organizacije. Notranji revizorji so lahko zaposlenci v organizaciji ali pa so najeti zunanji strokovno usposobljeni izvajalci, ki v organizaciji presojujejo delovanje in jim je mogoče z notranjimi ukrepi zagotoviti primerno stopnjo neodvisnosti (Taylor, Glezen, 1996, str. 33).

Vsako notranjo revizijo lahko razumemo kot posebno revizijsko nalogo ali poseben revizijski projekt, ki se nanaša na določeno poslovno področje, na katerem moramo preveriti:

- skladnost s postavljenimi cilji in nalogami,
- zanesljivost in neoporečnost računovodskih in drugih informacij skupaj z načinom njihovega oblikovanja,
- gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja.

Zakon o računovodstvu (1999) nalaga obvezno notranjo revizijo vsem pravnim osebam javnega prava, torej tudi javnim zavodom, pri katerih ustanovna vloga države ali lokalne skupnosti znaša več kot 500 mio SIT ali višina dodeljenih proračunskih sredstev v poslovnem letu znaša več kot 100 mio SIT. Tovrstni nadzor poteka vsako leto. Za ostale proračunske

uporabnike, kjer zneski ustanovne vloge ne znašajo toliko, velja, da opravljajo notranjo revizijo najmanj enkrat v obdobju vsakih treh let.

Notranja revizija je zelo pomembna za javni zavod, saj notranji revizorji lahko pripomorejo k večji kakovosti dela na več področjih. Naloga notranje revizije je opozarjanje posloводства na slabosti pri delovanju, predlaganje rešitev za njihovo odpravo, pomoč pri opredeljevanju in ocenjevanju tveganj, ki ogrožajo poslovanje javnega zavoda, preverjanje pravilnosti poslovanja ter spremljanje doseganja ciljev javnega zavoda. Svetujejo o primernem ustroju notranjih kontrol, vendar ne dajejo zagotovil za delovanje in niso nadomestek za notranje kontrole. Pomembna naloga notranje revizije je tudi neodvisno in nepristransko preverjanje in svetovanje poslovodstvu, kako izboljšati poslovanje (Korpič Horvat, 2003, str. 173). Cilj notranje revizije je dosežen takrat, ko javni zavod izboljša svoje poslovanje ter odpravi ugotovljene pomanjkljivosti, na katere ga opozori notranji revizor.

Notranje revidiranje je sestavni del sistema notranjega nadzora javnih financ, katerega namen je zagotoviti smotrno finančno poslovanje, učinkovite notranje kontrole in nujno koordinirano delovanje pri vseh proračunskih uporabnikih, torej tudi pri javnih zavodih. Notranje revidiranje pomaga javnemu zavodu doseči cilje, tako da uvaja sistematičen in urejen pristop za vrednotenje in izboljšanje učinkovitosti obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov upravljanja (Ilnikar, 2003, str. 17).

V javnem zavodu lahko zagotovijo notranjo revizijo v obliki (Gorjup, 2005, str. 16-17):

- lastnih notranjerevizijskih služb (organizirana kot samostojna enota ter neposredno podrejena in odgovorna poslovodstvu javnega zavoda),
- skupnih notranjerevizijskih služb več proračunskih uporabnikov,
- izvedbe notranje revizije z zunanjimi izvajalci (imeti morajo primerno znanje, veščine, sposobnosti in strokovne izkušnje).

Prednost lastne notranjerevizijske službe je stalna prisotnost notranjega revizorja in tako večji obseg notranje revizije. Je pa to relativno visok strošek, kar je ravno nasprotno pri skupni notranjerevizijski službi večih proračunskih uporabnikov. Slednja oblika ima prednost tudi v dobrem poznavanju posebnosti poslovanja javnega zavoda, večji nepristranskosti notranjega revizorja in hitrejšem odkrivanju slabosti notranjih kontrol. Slabost je v tem, da lahko nastanejo težave pri začetnem dogovoru o ustanovitvi, težave pri določanju prednostnih revizij ter zastoji pri delu notranjerevizijske službe, ki se pojavijo zaradi zastojev pri revidiranju drugega proračunskega uporabnika. Prednosti tretje oblike, izvedbe notranje revizije z zunanjimi izvajalci, so zagotavljanje nepristranskosti notranjega revizorja, nižji stroški, konkurenčna cena in možnost prekinitve sodelovanja. Slabosti pa so zagotavljanje tajnosti, priporočljiva menjava vsakih nekaj let in nepoznavanje področja revidiranja.

Za izvajanje nadzora javnih financ v javnih zavodih lahko pristojna ministrstva in občine uporabijo svojo notranjo revizijsko službo. Notranja revizijska služba pristojnega ministrstva ali občine o ugotovitvah opravljenega revidiranja v javnih zavodih v takih primerih poroča

ministru oziroma županu (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Javni zavod mora notranji revizijski službi zagotoviti ustrezne pogoje za izvajanje notranje revizije ter pomoč in sodelovanje odgovornih oseb. Pri izvajanju notranje revizije imajo notranji revizorji pravico do vseh podatkov, za katere menijo, da so potrebni za uspešno in učinkovito izvajanje revizije in dostopa do vseh prostorov, dokumentov, osebja in sredstev. Če se pri izvajanju revizije pokaže potreba po uporabi posebnih znanj in veščin, sme vodja notranje revizijske službe, ob predhodnem pismenem soglasju poslovodnega organa javnega zavoda k reševanju pritegniti zunanje strokovnjake. (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

Za notranjega revizorja javnega zavoda velja, da ne sme revidirati področij, v katerih je prej sodeloval, prav tako ne sme sodelovati pri izvajanju funkcij, ki niso del notranjega revidiranja, pri poslovanju in pri izvajanju kontrolnih postopkov. Svoje delo mora opravljati s poklicno skrbnostjo in neodvisno od posloводства. (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 7).

Namen poročanja notranjih revizorjev je, da bi na podlagi pravih informacij čim prej oziroma pravočasno dosegli, da bi se odpravile napake in nepravilnosti, da bi se izboljšalo delovanje notranjih kontrol v javnem zavodu ter da bi se posloводство odločalo pravočasno in pravilno. Končni izdelek vsake posamezne notranje revizije je poročilo, ki ga mora vsako leto oddati poslovodnemu organu. Izvod poročila pošlje tudi Ministrstvu za finance, Službi za nadzor proračuna (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002).

5.2 Zunanji nadzor

Zunanji nadzor je nadziranje, ki ga izvaja služba ali oseba zunaj organizacije (davčni inšpektor, proračunski inšpektor, gospodarski revizor, revizijske družbe, računsko sodišče). Zunanjo revizijo javnega sektorja opravlja Računsko sodišče RS, ki lahko revizijsko nalogo dodeli revizijski družbi (Ilnikar, 2003, str. 7).

Računsko sodišče je vrhovna državna revizijska institucija oziroma najvišji revizijski organ za kontrolo državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v naši državi. Med poglavitne naloge računskega sodišča sodijo (Korpič Horvat, 2002, str. 2):

- nadzor nad zakonito, namensko, gospodarno, uspešno in učinkovito rabo sredstev javnih financ,
- predhodno revidiranje finančnih načrtov in revidiranje računovodskih izkazov uporabnikov javnih financ,
- nadzor nad pobiranjem javnih dajatev,

- svetovanje javni upravi,
- druge naloge.

Ko računsko sodišče revidira poslovanje proračunskih uporabnikov, pravzaprav preverja, kako uporabniki javnih sredstev, kamor spadajo tudi javni zavodi, porabljajo davkoplačevalski denar: ali ga porabljajo v skladu z zakonom, ali ga uporabljajo gospodarno, učinkovito, uspešno in ali ga porabljajo v skladu z namenom, zaradi katerega jim je bil dodeljen in predviden. Vsako leto opravljajo revizorji računskega sodišča dve vrsti revizij: tiste, ki jih morajo opraviti, ker to obveznost določa zakon, in tiste, ki jih v programu dela uvrstijo po lastni izbiri (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Po Zakonu o računskem sodišču (2001) je določeno, da računsko sodišče revidira pravilnost in smotrnost poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Revidiranje smotnosti poslovanja zajema tri segmente, to je gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Cilj te revizije je oceniti delovanje ter ugotoviti in izpostaviti pomanjkljivosti ali slabosti pri delovanju. Pri reviziji pravilnosti poslovanja pa gre za pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora javni zavod upoštevati pri svojem poslovanju. Poleg pravilnosti in smotnosti poslovanja lahko računsko sodišče revidira tudi akt o preteklem, kakor tudi akt o načrtovanem poslovanju javnega zavoda, pri čemer preverja poročila in akte kot so: računovodski izkazi, finančni načrti, obrazložitve zaključnih računov, poročila o doseženih ciljih in rezultatih. Lahko pa tudi samo zahteva, da javni zavod izdelava določena poročila, ki jih nato revidira. To je največkrat v primerih, ko računsko sodišče zahteva, da javni zavod izdelava odzivno poročilo. To je poročilo o odpravljanju razkritih nepravilnosti in nesmotnosti.

Zunanji nadzor javnega zavoda mora opravljati tudi naloge, ki so običajne za revizije računovodskih izkazov podjetij. Z revizijo računovodskih izkazov zagotovijo, da so računovodski izkazi resnični in pošteni, da izkazujejo resnično stanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, poslovni izid, da so bili pripravljene v skladu z ustreznimi računovodskimi standardi, načeli in drugimi zahtevami, da je javni zavod posloval zakonito ter da ni bilo nobenih prevar. Poleg tega pa mora zunanji nadzor ugotavljati tudi učinkovitost in racionalnost porabe proračunskih sredstev ter namenskost, tako da pridobi zagotovilo, da so dodeljena sredstva uporabljena le v obsegu in za namene, ki jih določi državni zbor. Obenem zunanji nadzor tudi svetuje, kako varčno uporabljati sredstva, preverja pravilnost poslovanja javnega zavoda, s čimer se zagotovi, da poslovodstvo pravilno upravlja javna sredstva. Pomemben cilj zunanjega nadzora je tudi z razkritji spodbuditi odgovorne k zmanjševanju stroškov in povečevanju koristi porabe proračunskih sredstev (Korpič Horvat, 2002, str. 11).

Zunanji nadzor mora tudi ugotoviti (Vidovič, 1997, str. 255):

- *obstoj*: ali sredstva in obveznosti do virov sredstev obstajajo na določen datum,
- *pravice in dolžnosti*: ali se sredstva in obveznosti pravilno nanašajo na javni zavod na določen datum,

- *točnost*: ali poslovni dogodki, ki so se zgodili, pripadajo javnemu zavodu v ustreznem časovnem obdobju,
- *vrednotenje*: ali so sredstva in obveznosti evidentirani v skladu z ustrežno vrednostjo,
- *merjenje*: ali so poslovni dogodki evidentirani v pravilnem znesku, prihodki ali odhodki pa razporejeni na ustrežno časovno obdobje,
- *predstavitev in razkritje pri poročanju*: ali je postavka razkrita, razvrščena in opisana v skladu z veljavnim okvirom poročanja,
- *pravilnost poslovanja*: ali so poslovni dogodki odobreni v skladu z zakonodajo, predpisi.

Končni rezultat opravljene revizije pravilnosti poslovanja je mnenje, ki praviloma vsebuje dva dela. V prvem, standardnem delu, se izrazi mnenje o računovodskih izkazih in podlaga za njihovo pripravo, v drugem delu pa mnenje o pravilnosti in točnosti poslovanja. Revizorji računskega sodišča morajo poročati o skladnosti z zakoni in predpisi, ustreznosti ureditve računovodstva in notranjega kontroliranja v javnem zavodu ter o gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti projektov in delovanja. Mnenje pri reviziji smotrnosti se opravi opisno. Z revizijo smotrnosti ugotavljajo, kako javni zavod posluje, pokažejo mu slabosti trenutnega stanja ter mu svetujejo, kako bi lahko odpravili nesmotrnosti in tako izboljšali poslovanje (Klemenčič, 2003, str. 20-22).

6 PRIMER JAVNEGA ZAVODA - CENTER ZA SOCIALNO DELO KOPER²

6.1 Predstavitev Centra za socialno delo Koper

Center za socialno delo Koper (v nadaljevanju CSD Koper), ki ima sedež na Cankarjevi ulici 6 v Kopru, je javno socialni - varstveni zavod, katerega 100 % lastnik je Republika Slovenija in je v pristojnosti Ministrstva za delo, družino in socialne zadeve (v nadaljevanju: MDDSZ). Pokrival naj bi potrebe socialno varstvenih storitev in storitev institucionalnega varstva v občini Koper. Kot tovrstna ustanova naj na področju socialnovarstvenih dejavnosti ne bi ustvarjal dobička, država kot lastnik pa dopušča le majhen del dopolnilnih dejavnosti, ki so lahko profitnega značaja. Zavod je opredeljen kot posredni proračunski uporabnik in kot določeni uporabnik enotnega kontnega načrta.

Poslanstvo CSD Koper je: »Izvajati svojo dejavnost v korist zavoda, uporabnikov in v korist družbe kot celote, s čimer se dviga kakovost življenja zaposlenih, uporabnikov in družbe kot celote«.

² Pri pripravi točk šestega poglavja sem uporabila naslednjo literaturo in vire: Poslovno poročilo za leto 2005 in Računovodsko poročilo za leto 2005 Centra za socialno delo Koper ter Pravilnik o računovodstvu javnega zavoda Center za socialno delo Koper.

Poslanstvo organizacije je na CSD Koper tesno povezano z Nacionalnim programom socialnega varstva, ki določa pet temeljnih ciljev, in sicer:

- izboljšati kakovost življenja,
- zagotavljanje aktivnih oblik socialnega varstva,
- razvoj strokovnih socialnih mrež pomoči,
- vzpostavitev in razvoj pluralnosti,
- obvladovanje novih pristopov za obvladovanje socialnih stisk.

6.1.1 Dejavnosti CSD Koper

CSD Koper je javni zavod, ki izvaja (skladno z aktom o ustanovitvi) javna pooblastila in naloge, ki jih centrom za socialno delo nalagajo drugi zakoni. Redna dejavnost, to je socialno-varstvena dejavnost, ki jo izvaja, obsega:

- izvrševanje javnih pooblastil in nalog po predpisih,
- storitve socialne preventive,
- storitve prve socialne pomoči,
- storitve pomoči družini za dom,
- storitve osebne pomoči,
- storitve pomoči družini na domu,
- organiziranje skupnih akcij za socialno ogrožene skupine prebivalstva,
- institucionalno varstvo otrok in mladostnikov, prikrajšanih za normalno družinsko življenje.

Financerji: 100 % Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve Ljubljana.

CSD Koper pa poleg redne dejavnosti, ki je opisana zgoraj, opravlja še preventivne in razvojne projekte, ter druge naloge na podlagi posebnih pogodb, sklenjenih z Mestno občino Koper in MDDSZ.

Razvojni projekti, ki jih CSD Koper opravlja po pogodbi z Mestno občino Koper, so naslednji:

- organiziranje služb za pomoč na domu,
- dnevni delovno terapevtski center »Barčica«,
- stanovanjska skupina,
- center za pomoč na domu »Mali princ« kot zametek regijskega centra.

Financerji: Mestna občina Koper, MDDSZ, prispevki uporabnikov storitev, prihodki od delovne terapije, Zavod za zaposlovanje Republike Slovenije.

Preventivni in drugi programi, ki jih CSD Koper opravlja, pa so naslednji:

- občinski krizni team za zlorabljene in trpinčene otroke,
- otroški tabor »Direndaj«(športno-doživljajski tabor za socialno ogrožene otroke),
- skupina otrok »Murenčki«,

- skupina »Krmarji«(skupina za preprečevanje socialne izključenosti in učenje socialnih veščin),
- delavnice za otroke »vesele urice«,
- drugi preventivni in razvojni programi v manjšem obsegu (svetovanje obsojencem, razvoj mreže prostovoljnega dela...).

Financerji: Mestna občina Koper, prispevki uporabnikov, Republiški Zavod za zaposlovanje.

Druge naloge po pogodbah z Mestno občino Koper:

- operativno delo v zvezi z zagotavljanjem pravic družinskim pomočnikom po pogodbi z Mestno občino Koper;
- javna dela – razvoj kadrov v socialnem varstvu,
- dodeljevanje izjemnih pomoči socialno ogroženim posameznikom in družinam (šola v naravi, kosila, zimske pomoči),
- koordinacija zunanjih dejavnosti ODU Koper,
- urejanje zdravstvenega zavarovanja po pogodbi z Mestno občino Koper,
- novoletne prireditve in obdaritve otrok, mladostnikov in starejših.

Financerja: Mestna občina Koper, donatorji.

Druge naloge po pogodbi z Ministrstvom za delo, družino in socialne zadeve:

- obalna interventna služba.

Financer: Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve.

CSD Koper ima zagotovljene vse pogoje za delo, v usposabljanje, strokovno rast in razvoj usmerjene strokovne delavce in sodelavce, razvito mrežo zunanjih sodelavcev, odprto komunikacijo in sodelovanje z institucijami v lokalni skupnosti. Torej ima zagotovljene vse pogoje za opravljanje svojih dejavnosti.

6.1.2 Organiziranost CSD Koper

Center za socialno delo je enovit javni zavod z naslednjimi organizacijskimi enotami:

- **enota za strokovno delo**; v okviru katere naloge po zakonu, javna pooblastila in storitve ter druge dogovorjene naloge izvajajo strokovni delavci in strokovni sodelavci,
- **enota za pomoč na domu**; storitve pomoči na domu,
- **razvojni projekti**, v okviru katerih izvajajo socialno varstvene storitve, so:
 - *Dnevni delovno terapevtski center »Barčica« (Koper, Prisoje 1)*; v okviru tega opravljajo storitve institucionalnega varstva v dnevnom centru za uporabnike s težavami v duševnem zdravju,
 - *Center za pomoč na domu »Mali princ« (Koper, Dolinska 58)*, za storitve socialnega servisa - varovanje na daljavo *rdeča tipka* ter storitve

- informatijskega stičišča in koordinatorja storitev in vzpodbujevalca novih programov za starostnike v domačem okolju,
- *Stanovanjska skupina Truške (Koper, Kovačevičeva 29/c, Koper Prisoje 6 in Bertoki, Markova 53), za storitve institucionalnega varstva v stanovanjski skupini za uporabnike s težavami v duševnem zdravju,*
 - **skupne službe;** podpora izvajanju strokovnega dela in projektov na kadrovskem, finančnem, poslovno organizacijskem in administrativnem področju v skupnih službah izvajajo vodja skupnih služb univ.dipl. ekonomistka, knjigovodja, vodja pisarne, administratorica in čistilka.

6.2 Računovodstvo v javnem zavodu CSD Koper

6.2.1 Organiziranost računovodstva CSD Koper

Javni zavod CSD Koper ima lastno računovodstvo in opravlja vsa opravila računovodske funkcije zavoda, ki so potrebna za neoporečno vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil v skladu s predpisi, kodeksom računovodskih načel ter slovenskimi računovodskimi standardi. Računovodstvo zavoda je direktno odgovorno direktorju CSD Koper. Računovodja ima odgovornost za organizacijo dela v računovodstvu zavoda, za korektno vodenje poslovnih knjig zavoda ter pripravo in izdelavo letnih poročil (Pravilnik o računovodstvu javnega zavoda CSD Koper, 2000).

Računovodstvo se organizira in vodi na način, ki omogoča:

- zagotavljanje informacij nadzornim organom države (proračunska inšpekcija, Računsko sodišče RS) za ocenjevanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ,
- vpogled pristojnih notranjih in zunanjih organov zavoda v poslovanje in razpolaganje s sredstvi z namenom ugotavljanja uresničevanja nalog javne službe, za katere prejemajo sredstva iz javnih financ,
- vpogled davčnih organov v obračun davkov in prispevkov ter drugih obveznosti.

Naloge računovodstva CSD Koper so razdeljene na:

- finančno knjigovodstvo,
- knjigovodstvo osnovnih sredstev,
- knjigovodstvo drobnega inventarja,
- stroškovno računovodstvo,
- knjigovodstvo plač,
- računovodsko kontrolo.

V računovodstvu se zagotavljajo podatki, ki omogočajo:

- vpogled v stanje in gibanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, ločeno za opravljanje javne službe in tržne dejavnosti,
- ugotavljanje prihodkov, odhodkov in rezultatov poslovanja po stroškovnih mestih, ločeno izkazano za opravljanje dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti,
- razporejanje presežka prihodkov nad odhodki,
- kritje presežka odhodkov nad prihodki,
- obračun davčnih in drugih obveznosti,
- spremljanje poslovanja, zlasti stroškov in učinkov po posameznih vrstah dejavnosti javne službe,
- usklajevanje in usmerjanje razvoja in načrtovanja,
- sestavljanje poročil in analiz.

6.2.2 Pooblastila in odgovornost delavcev v računovodstvu CSD Koper

Z materialnimi in finančnimi sredstvi lahko v javnem zavodu CSD Koper razpolagajo, oziroma odločajo o njihovi rabi in porabi naslednji delavci z naslednjimi pooblastili:

- direktor razpolaga in odloča o rabi in uporabi sredstev zavoda v skladu s Statutom CSD,
- računovodja samostojno odloča v skladu z danim pooblastilom direktorja in ob upoštevanju zakonskih osnov.

Računovodska opravila v CSD Koper opravlja računovodja zavoda. Svoje delo mora opravljati zanesljivo, natančno in strokovno. Računovodja je zadolžen in odgovarja za pravočasno (v rokih, ki so določeni z zakoni in predpisi) in pravilno opravljeno delo, za sodelovanje in potrebno usklajevanje dela z delavci zavoda, ki s svojim delom posegajo v sfero računovodstva. Računovodja je dolžan predlagati spremembe ali dopolnitve svojega dela in zadolžen za uvajanje sodobnejših metod ter sredstev za delo, ki ga opravlja.

Dolžnosti in odgovornosti računovodje so:

- organiziranje in usklajevanje del v računovodstvu,
- poznavanje in spoštovanje kodeksa računovodskih načel, slovenskih računovodskih standardov ter vseh drugih računovodskih, davčnih in finančnih zakonov in podzakonskih predpisov,
- sestavljanje načrtov dela in navodil za delo delavcev v računovodstvu,
- sodelovanje z vodstvom zavoda,
- sodelovanje z drugimi strokovnimi institucijami računovodske, finančne in računalniške stroke,
- skrb za stalno strokovno izpopolnjevanje,
- skrb za potrebne popravke, spremembe in dopolnitve pravilnika o računovodstvu.

6.2.3 Knjigovodske listine in poslovne knjige CSD Koper

CSD Koper sestavlja knjigovodske listine in vodi poslovne knjige na podlagi zakona o računovodstvu, slovenskih računovodskih standardov in enotnega kontnega načrta ter podzakonskih aktov, ki jih je izdal za finance pristojen minister za pravne osebe javnega prava. Za knjigovodske listine in poslovne knjige CSD Koper veljajo enake značilnosti in pravila, kot sem jih omenila v podpoglavjih 6.2.1 Knjigovodske listine in 6.2.2 Poslovne knjige.

6.2.4 Letno poročilo in računovodski izkazi

V pravilniku o računovodstvu javnega zavoda CSD Koper je določeno, da se računovodski izkazi in letno poročilo sestavljajo za potrebe računovodstva javnega zavoda CSD Koper, vodstva CSD Koper, sveta zavoda, MDDSZ, po potrebi in dogovoru pa tudi za druge zunanje uporabnike.

Letno poročilo, ki ga pripravita računovodja in direktor, mora CSD Koper oddati do zadnjega dne v mesecu februarju tekočega leta, in sicer pristojnemu ministrstvu, ki je MDDSZ in pristojni agenciji RS za javnopravne evidence in storitve (AJPES) ter na zahtevo tudi ministrstvu za finance.

Računovodska izkaza CSD Koper sta bilanca stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov, ki ju izdela in pripravi računovodja CSD Koper. Prikazovati morata resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Splošne značilnosti računovodskih izkazov in letnega poročila sem prikazala že v podpoglavju 6.3 Računovodski izkazi in letno poročilo, saj veljajo tako za javni zavod CSD Koper kot za druge javne zavode. Rada pa bi še enkrat poudarila, da mora javni zavod ločeno spremljati poslovanje in izid poslovanja javne službe od poslovanja in izida poslovanja tržne dejavnosti. Pomembno je tudi to, da morajo posebej izdelati izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti ter izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. Le ta omogoča vpogled v financiranje javnega zavoda, saj v izkazu zavod ločeno prikaže prihodke in odhodke za izvajanje javne službe, kjer so prihodki ločeni še na prihodke iz sredstev javnih financ in zasebne prihodke za izvajanje dejavnosti javne službe ter ločeno prihodke in odhodke od prodaje blaga in storitev na trgu. Tako se zagotovi možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ. Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti pa nam pokaže, kako uspešno je poslovala posamezna dejavnost v javnem zavodu.

Kot primer sem v prilogi priložila računovodska izkaza CSD Koper za leto 2005, ki sta:

- Bilanca stanja (Priloga 1) in njeni obvezni prilogi:
 - Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Priloga 2),

- Stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.
- Izkaz prihodkov in odhodkov (Priloga 3),
- Izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (Priloga 4),
- Izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka (Priloga 5) in obvezni prilogi:
 - Izkaz računa finančnih terjatev in naložb (Priloga 6),
 - Izkaz računa financiranja (Priloga 7).

Oba računovodska izkaza s prilogami in pojasnili sestavljata računovodsko poročilo CSD Koper za leto 2005, ki je sestavni del letnega poročila. Poleg pojasnil in prilog računovodskih izkazov vsebuje računovodsko poročilo CSD za leto 2005 še nekatera druga pojasnila (poročilo o izvedenih investicijskih vlaganjih v letu 2005, poročilo o opravljenih investicijsko vzdrževalnih delih v letu 2005, poročilo o porabi sredstev poslovnega izida v skladu s sklepom Ministrstva za delo, družino in socialne zadeve, predlog razporeditve ugotovljenega poslovnega izida za leto 2005) in priloge (obračun amortizacije, poročilo o investicijskih vlaganjih v letu 2005, poročilo o investicijsko vzdrževalnih delih v letu 2005, primerjava realizacije prihodkov in odhodkov za leto 2004 in 2005 ter plana 2005,...). Letno poročilo poleg računovodskega poročila sestavlja tudi poslovno poročilo. V CSD Koper poslovno poročilo sestavlja direktorica javnega zavoda. V njem je pojasnjeno poslovanje in doseženi cilji v CSD Koper v letu 2005. Sestavljeno je iz poročila o delu, analize kadrovanja, poročila o izobraževanju in strokovnem usposabljanju za leto 2005, poročila o izvedbi programa varstva pri delu za leto 2005 ter iz poročila o doseženih ciljih in rezultatih CSD Koper.

Postavlja se vprašanje, v čem je sploh smiselnost vseh teh poročil, obrazcev, itd? Zavodi, kot je tudi CSD Koper, ki opravljajo storitve s področja socialnega varstva, zdravstva, šolstva itd., imajo nesporno velik družbeni pomen in kot taki prispevajo svoj delež k blaginji državljanov. Normalno je, da državo zanima delovanje in uspešnost poslovanja zavodov in da kot lastnica zahteva pregled nad dogajanjem. Zaradi tega tudi zahteva določene podatke v določeni obliki – to so različni obrazci. Izhajamo iz dejstva, da so ti obrazci nujni, v zadostni količini, da so dovolj razumljivi in natančni ter da omogočajo kontrolo.

6.2.5 Nadzor

Javni zavod CSD Koper spada med tiste javne zavode, za katere ni potrebno vsakoletno notranje revidiranje, ampak je dovolj, da notranjo revizijo opravljajo najmanj enkrat v obdobju treh let. Notranjo revizijo za CSD Koper opravi zunanji izvajalec notranje revizije. Seveda pa računovodja tudi sproti izvaja kontrolo računovodskih podatkov in odpravlja ugotovljene nepravilnosti. Računovodsko kontroliranje podatkov je preverjanje, ali so poslovni dogodki nesporni, ali so vsi poslovni dogodki knjiženi, ali so knjiženi pravočasno, na pravih kontih in pravih stroškovnih mestih.

6.2.6 Izvajanje dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti

Javni zavodi lahko na podlagi 18. člena Zakona o zavodih opravljajo eno ali več dejavnosti ter poleg dejavnosti javne službe tudi tržno dejavnost. Računovodske rešitve morajo zaradi tega upoštevati posebnosti pri izkazovanju stroškov in odhodkov na eni strani ter prihodkov na drugi strani za vsako dejavnost javne službe posebej ter posebej za tržno dejavnost.

6.2.6.1 Stroški in odhodki

Kot sem že omenila v podpoglavju 8.2 Dejavnosti CSD Koper, Center za socialno delo Koper poleg redne dejavnosti izvaja še vrsto drugih preventivnih in razvojnih programov in projektov. To narekuje, da mora poslovne dogodke voditi po stroškovnih mestih. Na CSD Koper so imeli v letu 2005 sedemnajst stroškovnih mest. V letu 2005 so opravljali tudi tržno dejavnost, kar pomeni, da so morali spremljati ločeno tudi tržno dejavnost na svojem stroškovnem mestu. Tržna dejavnost, ki jo opravlja CSD Koper, je dajanje parkirišča v najem.

Stroškovna mesta v CSD Koper:

- stroškovno mesto 1: redna dejavnost CSD Koper,
- stroškovno mesto 2: dnevni delovno terapevtski center »Barčica«,
- stroškovno mesto 3: pomoč na domu,
- stroškovno mesto 4: tržna dejavnost,
- stroškovno mesto 5: javna dela-razvoj kadrov v socialnem varstvu,
- stroškovno mesto 6: skupina otrok »Murenčki«,
- stroškovno mesto 7: izpeljava postopkov po pogodbi z Mestno občino Koper,
- stroškovno mesto 8: skupina »Krmarji«,
- stroškovno mesto 9: urejanje zdravstvenega zavarovanja po pogodbi z Mestno občino Koper,
- stroškovno mesto 10: interventna služba,
- stroškovno mesto 11: center za pomoč na domu »Mali princ«,
- stroškovno mesto 12: otroški tabor »Direndaj«,
- stroškovno mesto 13: stanovanjska skupina,
- stroškovno mesto 14: razvoj mreže prostovoljnega dela v Mestni občini Koper,
- stroškovno mesto 15: svetovanje obsojencem v pokazenski obravnavi,
- stroškovno mesto 16: operativno delo v zvezi z zagotavljanjem pravic družinskim pomočnikom po pogodbi z Mestno občino Koper,
- stroškovno mesto 17: delavnice za otroke »Vesele urice«.

Stroški, ki jih spremljajo za posamezno dejavnost, torej dejavnost javne službe in tržno dejavnost ter po stroškovnih mestih so stroški materiala, stroški storitev, stroški dela, stroški amortizacije, finančni odhodki in drugi stroški. Stroške spremljajo ločeno po stroškovnih

mestih zato, da imata javni zavod in država podroben vpogled v rezultate poslovanja posamezne dejavnosti.

6.2.6.2 Prihodki

Na eni strani so prihodki dejavnosti javne službe, ki je financirana s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe in katere cilj je zagotovitev javnih dobrin in storitev. Kot taka naj ne bi na področju socialnovarstvenih storitev ustvarjala dobička. Na drugi strani pa je tržna dejavnost, katere prihodki so ustvarjeni s prodajo proizvodov in storitev na trgu. Prihodkov iz naslova tržne dejavnosti je v CSD Koper zelo malo, saj izvajajo le eno tržno dejavnost (0,24% prihodkov iz naslova tržne dejavnosti v strukturi celotnih prihodkov).

1. Prihodki za izvajanje dejavnosti javne službe;

- prihodki iz sredstev javnih financ:
 - prejeta sredstva iz državnega proračuna (MDDSZ),
 - prejeta sredstva iz občinskih proračunov (Občina Koper, občina Piran in občina Izola) ,
- prihodki od izvajanja dejavnosti javne službe:
 - prihodki od prodaje blaga in storitev iz naslova izvajanja javne službe (prihodki za izvajanje pomoči na domu – prispevki uporabnikov, prihodki zavoda za zaposlovanje – subvencionirane zaposlitve, prihodki od doplačil za ostale programe),
 - prihodki od obresti (Banka Koper in Državna zakladnica),
 - prejete donacije od podjetij.

2. Prihodki v zvezi z izvajanjem tržne dejavnosti:

- prihodki od parkirnin delavcev CSD Koper,
- prihodki od parkirnin drugih najemnikov.

6.2.6.3 Sodila za razmejevanje

Za tržno dejavnost imajo v CSD Koper vzpostavljeno v glavni knjigi svoje stroškovno mesto, zato vse prihodke in odhodke, ki se nanašajo na tržno dejavnost, vodijo ločeno na svojem stroškovnem mestu.

Razmejevanje stroškov znotraj javne službe je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili. V glavni knjigi imajo v CSD Koper vzpostavljeno knjiženje po stroškovnih mestih in po stroškovnih nosilcih. Skupni stroški materiala in storitev, ki nastajajo na lokaciji Cankarjeva ulica 6, se delijo glede na dejansko porabo. Pri stroških katere ne morejo deliti glede na dejansko porabo (voda, elektrika, ogrevanje,...), za sodilo razmejevanja uporabijo ključne delitve, in sicer glede na višino pridobljenih prihodkov oziroma glede na število zaposlenih, ki

delajo na teh projektih in programih. Pri programih socialnega varstva, ki se izvajajo na ostalih lokacijah (stanovanjska skupina, dnevni delovno terapevtski center »Barčica« in center za pomoč na domu »Mali princ«), pa imajo stroške dejansko deljene po stroškovnih nosilcih in stroškovnih mestih.

7 SKLEP

Javni zavod spada med subjekte javnega sektorja in je na podlagi enotne klasifikacije proračunskih uporabnikov uvrščen med posredne proračunske uporabnike. Ustanovljen je za opravljanje javnih služb v dejavnostih vzgoje in izobraževanja, kulture, zdravstva in socialnega varstva, znanosti, športa. Povezan je z državo in njeno dolžnostjo zagotavljati dobrine in storitve v javnem interesu na raznih področjih družbenih dejavnosti. Cilj opravljanja dejavnosti javnega zavoda ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje javnih potreb.

Kar zadeva področje računovodstva javnih zavodov, je v Sloveniji dokaj dobro urejena zakonska podlaga za to področje. Vodenje računovodstva v javnem zavodu temelji na sklopu zakonov, predpisov, uredb. V diplomskem delu sem zato predstavila nekatere izmed teh. Zakon o računovodstvu prinaša načelne rešitve glede vodenja poslovnih knjig in izdelave letnih poročil ter usmerja na uporabo slovenskih računovodskih standardov in izvedbenih predpisov Ministrstva za finance. Eden izmed teh predpisov je Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki uvršča javne zavode med določene uporabnike enotnega kontnega načrta. Pravilnik določa način knjiženja javnofinančnih prihodkov in drugih prejemkov ter odhodkov in drugih izdatkov. Pomemben predpis je tudi Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, ki določa vrste ter priznavanje prihodkov in odhodkov v računovodskih izkazih pravnih oseb javnega prava. Nekatere rešitve za javne zavode so podane tudi v slovenskem računovodskem standardu 36. Te so posebnosti vrst in izkazovanja sredstev ter obveznosti do virov sredstev, posebnosti amortiziranja, posebnosti pri razčlenjevanju in izkazovanju stroškov, odhodkov ter prihodkov, posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida, obliko bilance stanja, obliko izkaza prihodkov in odhodkov ter pojasnila k računovodskim izkazom.

Posebnosti računovodstva javnega zavoda izhajajo prav iz potrebe po specifičnem poročanju o njegovem poslovanju. Javni zavod mora v poslovnih knjigah in letnih poročilih zagotoviti ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz prodaje blaga in storitev na trgu. Ločeno izkazovanje poslovnega izida posameznih dejavnosti je tesno povezano z ugotavljanjem prihodkov, odhodkov in stroškov po dejavnostih. Na prihodkovni strani v glavnem ni toliko težav pri ugotavljanju prihodkov dejavnosti kot na odhodkovni strani. Poleg tega je prihodke in odhodke potrebno spremljati po dveh načelih, in sicer po načelu nastanka poslovnega dogodka ter po načelu denarnega toka (zaradi spremljanja

gibanja javnofinančnih tokov). Posebnosti pri javnem zavodu so tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov, ki sta bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov. Zanje so točno določeni obrazci, ki jih mora javni zavod pri sestavljanju računovodskih izkazov upoštevati. Pomembno je, da javni zavod ločeno prikaže izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti, izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka ter izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov. Kot ostale organizacije tudi javni zavod obračunava amortizacijo. Seveda mora tudi tukaj upoštevati različne dejavnosti, ki jih opravlja. Obračunano amortizacijo in njeno uporabo mora prikazovati ločeno za osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb in osnovna sredstva za opravljanje tržne dejavnosti.

Javni zavod za svoje delovanje porablja proračunska sredstva. Prav zato je nadzor nad njim pogostejši kot nad ostalimi organizacijami. V diplomskem delu sem opisala notranji in zunanji nadzor. Nadzor v javnih zavodih določata Zakon o računovodstvu, ki ureja notranji nadzor, ter Zakon o računskem sodišču, ki opredeljuje obveznosti za zunanjo revizijo. Notranji nadzor pomaga pri uresničevanju zastavljenih ciljev, saj opozarja poslovodstvo na slabosti pri delovanju, predlaga rešitve za njihovo odpravo, pomaga pri opredeljevanju in ocenjevanju tveganj, itd. Zunanji nadzor ugotavlja učinkovitost in racionalnost porabe proračunskih sredstev ter izvaja revizijo računovodskih izkazov.

Po teoretičnem delu diplomske naloge sem v zadnjih dveh poglavjih predstavila konkreten primer javnega zavoda, in sicer Center za socialno delo Koper. Javni zavod CSD Koper je opredeljen kot posredni proračunski uporabnik in kot določeni uporabnik enotnega kontnega načrta. Poleg dejavnosti javnih služb opravlja tudi tržno dejavnost. Preučevanje teorije in splošnih značilnosti javnih zavodov v prvem delu diplomskega dela mi je pomagalo razumeti poslovanje javnega zavoda CSD Koper in delovanje računovodstva v CSD Koper. Tako sem razumela, zakaj CSD Koper pripravlja različne izkaze prihodkov in odhodkov, in sicer izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti ter izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, zakaj ima oblikovana stroškovna mesta, zakaj ima različne prihodke (sredstva pridobiva iz različnih virov), kako izvaja nadzor in pripravlja letno poročilo ter kako vodi poslovne knjige.

LITERATURA

1. Bizilj Mateja: Konsolidirani računovodski izkazi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. Zaključno delo za strokovni naziv preizkušeni računovodja. Ljubljana : Inštitut za revizijo, 2002. 77 str.
2. Freeman J. Robert, Shoulders D. Craig: Governmental and Nonprofit Accounting. Theory and Practice. New Jersey : Prentice & Hall, 1993. 811 str.
3. Hočevar Marko, Sandi Igličar, Maja Zaman: Računovodstvo. Ljubljana : Visoka upravna šola, 2001. 262 str.
4. Ilnikar Janez: Državna revizija in prikaz sistema notranjih kontrol in notranje revizije na primeru neposrednega uporabnika proračuna Republike Slovenije. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 99 str.
5. Jones Rowan, Pendlebury Maurice: Public sector accounting. 3rd edition. London : Pitman Publishing, 1992. 253 str.
6. Kamnar Helena: Javni zavodi med državo in trgom. Ljubljana : Znanstveno in publicistično središče, 1999. 196 str.
7. Klemenčič Jana: Povezanost zunanje in notranje revizije v javnih podjetjih. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 44 str.
8. Korpič Horvat Etelka: Izpolnjevanje standardov notranjega revidiranja. Zbornik referatov. K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 171-184.
9. Kozamernik Petra: Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih poslovanja javnega zavoda. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 47 str.
10. Menard Vera et al.: Revidiranje notranjih kontrol podjetja. Gradivo za metodiko revidiranja. 2. zvezek. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 122 str.
11. Možič Cecilija, Četković Frančiška: Poslovanje javnega zavoda v praksi. Ljubljana : Zavod za tehnično izobraževanje, 2003. 60 str.
12. Pečar Zdravko, Goričan Alja: Ekonomika javnih podjetij in javnih zavodov. Ljubljana : Fakulteta za upravo, 2003. 109 str.
13. Štrekelj Vlado, Zupančič Vera, Čižman Milenka: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Iks, Ljubljana, 33(2006), 3, str. 10-50.
14. Taylor Donald H., Glezen G. William: Revidiranje - zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
15. Trunk-Širca Nada, Tavčar Mitja I.: Management nepridobitnih organizacij. Koper : Visoka šola za management, 2000. 136 str.
16. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.
17. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 591 str.
18. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 2001. 547 str.
19. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. Tretja dopolnjena izdaja. Kranj : Moderna organizacija, 1997. 492 str.

20. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 251-270.
21. Virant Grega: Pravna ureditev javne uprave. Ljubljana : Visoka upravna šola, 1998. 229 str.
22. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije pri pravnih osebah javnega prava. Iks, Ljubljana, 33(2006), 3, str. 158-162.
23. Zver Eva: Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002. Delovni zvezek Urada RS za makroekonomske analize in razvoj. Ljubljana : Urad za makroekonomske analize in razvoj, 2003. 65 str.

VIRI

1. Gorjup Milena: Sistem revidiranja javnega zavoda. Gradivo za seminar za računovodje in računovodske delavce. Logatec : Firis Imperl & CO, 2005. 39 str.
2. Gregorič Rogelj Elda: Pomen, vsebina in uvajanje razmejevanja stroškov po vrstah, mestih in stroškovnih nosilcih v javnih zavodih. Gradivo za seminar za računovodje in računovodske delavce. Logatec : Firis Imperl & CO, 2004. 14 str.
3. Janc Marija: Gradivo za računovodske šole zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Gradivo za seminar. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 15 str.
4. Javni zavodi – rezultati poslovanja. Ekonomsko ogledalo, Ljubljana, 2003, 11, str. 18.
5. Korpič Horvat Etelka: Izvajanje revizije po zakonu o računskem sodišču. Gradivo za seminar za računovodje in računovodske delavce. Logatec : Firis Imperl & CO, 2002. 15 str.
6. Poslovno poročilo za leto 2005. Koper : Center za socialno delo Koper, 2006. 95 str.
7. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/2002, 117/2002, 58/2003, 134/2003, 34/2004, 75/2004, 117/2004, 141/2004 in 117/2005).
8. Pravilnik o računovodstvu javnega zavoda Center za socialno delo Koper, 2000.
9. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/2003, 34/2004 in 13/2005).
10. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003 in 126/2004).
11. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/2002).
12. Računovodsko poročilo za leto 2005. Koper : Center za socialno delo Koper, 2006. 17 str., 7 pril..
13. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.

14. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ljubljana : Ministrstvo za finance, Služba za nadzor proračuna, 2003. 44 str., 3 pril..
15. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002 in 56/2002).
16. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/1999 in 30/2002).
17. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001).
18. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/2001).
19. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/1991).

PRILOGE

PRILOGA 1: Bilanca stanja CSD Koper.

PRILOGA 2: Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

PRILOGA 3: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper.

PRILOGA 4: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper po vrstah dejavnosti.

PRILOGA 5: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper po načelu denarnega toka.

PRILOGA 6: Izkaz računa finančnih terjatev in naložb.

PRILOGA 7: Izkaz računa financiranja.

PRILOGA 1: Bilanca stanja CSD Koper

BILANCA STANJA

Na dan 31.12.2005

| ČLENITEV SKUPINE KONTOV | NAZIV SKUPINE KONTOV | oznaka za AOP | ZNESEK- tekoče leto (v 1000 SIT) | ZNESEK- predhodno leto (v 1000 SIT) |
|-------------------------------|--|---------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | SREDSTVA | | | |
| | A) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU (001=002-003+004-005+006-007+008+009+010+011) | 001 | 207.540 | 216.859 |
| 00 | NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA | 002 | 1.848 | 1.848 |
| 01 | POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV | 003 | 1.430 | 1.279 |
| 02 | NEPREMIČNINE | 004 | 220.960 | 220.960 |
| 03 | POPRAVEK VREDNOSTI NPREMIČNIN | 005 | 26.515 | 19.886 |
| 04 | OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA | 006 | 82.832 | 75.643 |
| 05 | POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTV | 007 | 70.155 | 60.427 |
| 06 | DOLGOROČNE KAPITALSKE NALOŽBE | 008 | 0 | 0 |
| 07 | DOLGOROČNO DANA POSOJILA IN DEPOZITI | 009 | 0 | 0 |
| 08 | DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA | 010 | 0 | 0 |
| 09 | TERJATVE ZA SREDSTVA DANA V UPRAVLJANJE | 011 | 0 | 0 |
| | B) KRATKOROČNA SREDSTVA; RAZEN ZALOG IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (012=013+014+015+016+017+018+019+020+021+022) | 012 | 39.719 | 37.657 |
| 10 | DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI IN TAKOJ UNOVČLJIVE VREDNOSTNICE | 013 | 0 | 0 |
| 11 | DOBROIMETJE PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH USTANOVAH | 014 | 9.645 | 12.683 |
| 12 | KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV | 015 | 4.896 | 3.513 |
| 13 | DANI PREDUJMI IN VARŠČINE | 016 | 0 | 0 |
| 14 | KRATKOROČNE TERJATVE DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA | 017 | 25.106 | 21.392 |
| 15 | KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE | 018 | 0 | 0 |
| 16 | KRATKOROČNE TERJATVE IZ FINANCIRANJA | 019 | 0 | 0 |
| 17 | DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE | 020 | 72 | 69 |
| 18 | NEPLAČANI ODHODKI | 021 | 0 | 0 |
| 19 | AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE | 022 | 0 | 0 |
| | C) ZALOGE (023=024+025+026+027+028+029+030+031) | 023 | 0 | 0 |
| 30 | OBRAČUN NABAVE MATERIALA | 024 | 0 | 0 |
| 31 | ZALOGE MATERIALA | 025 | 0 | 0 |
| 32 | ZALOGE DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE | 026 | 0 | 0 |
| 33 | NEDOKONČANA PROIZVODNJA IN STORITVE | 027 | 0 | 0 |
| 34 | PROIZVODI | 028 | 0 | 0 |
| 35 | OBRAČUN NABAVE BLAGA | 029 | 0 | 0 |
| 36 | ZALOGE BLAGA | 030 | 0 | 0 |
| 37 | DRUGE ZALOGE | 031 | 0 | 0 |
| | I. AKTIVA SKUPAJ (032=001+012+023) | 032 | 247.259 | 254.516 |
| 99 | AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE | 033 | 0 | 0 |

| ČLENITEV SKUPINE KONTOV | NAZIV SKUPINE KONTOV | oznaka za AOP | ZNESEK-tekoče leto | ZNESEK-predhodno leto |
|-------------------------|--|---------------|--------------------|-----------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV | | | |
| | D) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (034=035+036+037+039+040+041+042+043) | 034 | 39.159 | 36.702 |
| 20 | KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE | 035 | 0 | 0 |
| 21 | KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENIH | 036 | 22.207 | 20.635 |
| 22 | KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV | 037 | 8.506 | 9.335 |
| 23 | DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA | 038 | 4.218 | 4.989 |
| 24 | KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA | 039 | 91 | 91 |
| 25 | KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV | 040 | 0 | 0 |
| 26 | KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA | 041 | 0 | 0 |
| 28 | NEPLAČANI PRIHODKI | 042 | 0 | 0 |
| 29 | PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE | 043 | 4.137 | 1.652 |
| | E) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (044 = 045 + 046 + 047 +048+049+050+051+052 - 053+054+055+056+057+058 - 059) | 044 | 208.100 | 217.814 |
| 90 | SPLOŠNI SKLAD | 045 | 0 | 0 |
| 91 | REZERVNI SKLAD | 046 | 0 | 0 |
| 92 | DOLGOROČNO RAZMEJENI PRIHODKI | 047 | 0 | 0 |
| 93 | DOLGOROČNE REZERVACIJE | 048 | 200 | 150 |
| 940 | SKLAD NAMENSKEGA PREMOŽENJA V JAVNIH SKLADIH | 049 | 0 | 0 |
| 9410 | SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI ZA NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA | 050 | 0 | 0 |
| 9411 | SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI, ZA FINANČNE NALOŽBE | 051 | 0 | 0 |
| 9412 | PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI | 052 | 0 | 0 |
| 9413 | PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI | 053 | 0 | 0 |
| 96 | DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI | 054 | 0 | 0 |
| 97 | DRUGE DOLGOROČNE OBVEZNOSTI | 055 | 0 | 0 |
| 980 | OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA | 056 | 207.555 | 216.921 |
| 981 | OBVEZNOSTI ZA DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE | 057 | 0 | 0 |
| 985 | PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI | 058 | 345 | 743 |
| 986 | PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI | 059 | 0 | 0 |
| | II. PASIVA SKUPAJ (060=034+044) | 060 | 247.259 | 254.516 |
| 99 | PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE | 061 | 0 | 0 |

PRILOGA 2: Stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev

STANJE IN GIBANJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV IN OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

| NAZIV | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | | | | | | | | | |
|---|---------------|-------------------------|---------------------------|-----------------------------|------------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------|------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| | | Nabavna vrednost (1.1.) | Popravek vrednosti (1.1.) | Povečanje nabavne vrednosti | Povečanje popravka vrednosti | Zmanjšanje nabavne vrednosti | Zmanjšanje popravka vrednosti | Amortizacija | Neodpisana vrednost (31.12.) | Prevrednotenje zaradi okrepitve | Prevrednotenje zaradi oslabitve |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 (3-4+5-6-7+8-9) | 11 | 12 |
| I. Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva V UPRAVLJANJU (701+702+703+704+705+706+707) | 700 | 298.451 | 81.592 | 9.147 | 5.572 | 1.958 | 1.958 | 12.894 | 207.540 | 0 | 0 |
| A. Dolgoročno odloženi stroški | 701 | | | | | | | | 0 | | |
| B. Dolgoročne premoženjske pravice | 702 | 1.848 | 1.279 | | | | | 151 | 418 | | |
| C. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva | 703 | | | | | | | | 0 | | |
| D. Zemljišča | 704 | | | | | | | | 0 | | |
| E. Zgradbe | 705 | 220.960 | 19.886 | | | | | 6.629 | 194.445 | | |
| F. Oprema | 706 | 75.643 | 60.427 | 9.147 | 5.572 | 1.958 | 1.958 | 6.114 | 12.677 | | |
| G. Druga opredmetena osnovna sredstva | 707 | | | | | | | | 0 | | |
| II. Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva V LASTI (709+710+711+712+713+714+715) | 708 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| NAZIV | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | | | | | | | | | |
|--|---------------|-------------------------|---------------------------|-----------------------------|------------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------|------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| | | Nabavna vrednost (1.1.) | Popravek vrednosti (1.1.) | Povečanje nabavne vrednosti | Povečanje popravka vrednosti | Zmanjšanje nabavne vrednosti | Zmanjšanje popravka vrednosti | Amortizacija | Neodpisana vrednost (31.12.) | Prevrednotenje zaradi okrepitve | Prevrednotenje zaradi oslabitve |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 (3-4+5-6-7+8-9) | 11 | 12 |
| A. Dolgoročno odloženi stroški | 709 | | | | | | | | 0 | | |
| B. Dolgoročne premoženjske pravice | 710 | | | | | | | | 0 | | |
| C. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva | 711 | | | | | | | | 0 | | |
| D. Zemljišča | 712 | | | | | | | | 0 | | |
| E. Zgradbe | 713 | | | | | | | | 0 | | |
| F. Oprema | 714 | | | | | | | | 0 | | |
| G. Druga opredmetena osnovna sredstva | 715 | | | | | | | | 0 | | |
| III. Neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva V FINANČNEM NAJEMU (717+718+719+720+721+722+723) | 716 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| A. Dolgoročno odloženi stroški | 717 | | | | | | | | 0 | | |
| B. Dolgoročne premoženjske pravice | 718 | | | | | | | | 0 | | |
| C. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva | 719 | | | | | | | | 0 | | |
| D. Zemljišča | 720 | | | | | | | | 0 | | |
| E. Zgradbe | 721 | | | | | | | | 0 | | |
| F. Oprema | 722 | | | | | | | | 0 | | |
| G. Druga opredmetena osnovna sredstva | 723 | | | | | | | | 0 | | |

PRILOGA 3: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper

**IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV – DOLOČENIH UPORABNIKOV
Od 1.1.2005 do 31.12.2005**

| ČLENITEV PODSKUPIN KONTOV | NAZIV PODSKUPINE KONTOV | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | |
|---------------------------------|---|------------------|---------------------|-------------------|
| | | | Tekoče leto | Predhodno leto |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | A) PRIHODKI OD POSLOVANJA (861+862-863+864) | 860 | 376.496 | 351.648 |
| 760 | Prihodki od prodaje proizvodov in storitev | 861 | 376.496 | 351.648 |
| | Povečanje vrednosti zalog proizvodnje in nedokončane proizvodnje | 862 | | |
| | Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodnje in nedokončane proizvodnje | 863 | | |
| 761 | Prihodki od prodaje blaga in materiala | 864 | | |
| 762 | B) FINANČNI PRIHODKI | 865 | 282 | 444 |
| 763 | C) IZREDNI PRIHODKI | 866 | 255 | 199 |
| | Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI (868+869) | 867 | 0 | 0 |
| del 764 | Prihodki od prodaje osnovnih sredstev | 868 | | |
| del 764 | Drugi prevrednotevalni poslovni prihodki | 869 | | |
| | D) CELOTNI PRIHODKI (860+865+866+867) | 870 | 377.033 | 352.291 |
| | E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV (872+873+874) | 871 | 96.121 | 90.471 |
| del 466 | Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga | 872 | | |
| 460 | Stroški materiala | 873 | 25.070 | 21.729 |
| 461 | Stroški storitev | 874 | 71.051 | 68.742 |
| | F) STROŠKI DELA (876+877+878) | 875 | 280.566 | 261.194 |
| del 464 | Plače in nadomestila plač | 876 | 206.891 | 189.672 |
| del 464 | Prispevki za socialno varnost delodajalcev | 877 | 38.432 | 36.538 |
| del 464 | Drugi stroški dela | 878 | 35.243 | 34.984 |
| 462 | G) AMORTIZACIJA | 879 | | |
| 463 | H) REZERVACIJE | 880 | | |
| del 465 | I) DAVEK OD DOBIČKA | 881 | | |
| del 465 | J) OSTALI DRUGI STROŠKI | 882 | 1 | 2 |
| 467 | K) FINANČNI ODHODKI | 883 | | 55 |
| 468 | L) IZREDNI ODHODKI | 884 | | |
| | M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI (886+887) | 885 | 0 | 0 |
| del 469 | Odhodki od prodaje osnovnih sredstev | 886 | | |
| del 469 | Ostali prevrednotovalni poslovni odhodki | 887 | | |
| | N) CELOTNI ODHODKI (871+875+879+880+881+882+883+884+885) | 888 | 376.688 | 351.722 |
| | O) PRESEŽEK PRIHODKOV (870-888) | 889 | 345 | 569 |
| | P) PRESEŽEK ODHODKOV (888-870) | 890 | | |
| | Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja | 891 | | |
| | Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju (celo število) | 892 | 59 | 56 |
| | Število mesecev poslovanja | 893 | 12 | 12 |

PRILOGA 4: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper po vrstah dejavnosti

**IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI
Od 1.1.2005 do 31.12.2005**

| ČLENITEV PODSKUPIN KONTOV | NAZIV PODSKUPINE KONTOV | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | |
|---------------------------------|--|------------------|--|---|
| | | | Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe | Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | A) PRIHODKI OD POSLOVANJA (661+662-663+664) | 660 | 375.580 | 916 |
| 760 | Prihodki od prodaje proizvodov in storitev | 661 | 375.580 | 916 |
| | Povečanje vrednosti zalog proizvodnje in nedokončane proizvodnje | 662 | | |
| | Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodnje in nedokončane proizvodnje | 663 | | |
| 761 | Prihodki od prodaje blaga in materiala | 664 | | |
| 762 | B) FINANČNI PRIHODKI | 665 | 282 | |
| 763 | C) IZREDNI PRIHODKI | 666 | 255 | |
| | Č) PREVREDNOTEVALNI POSLOVNI PRIHODKI (668+669) | 667 | 0 | 0 |
| del 764 | Prihodki od prodaje osnovnih sredstev | 668 | | |
| del 764 | Drugi prevrednotevalni poslovni prihodki | 669 | | |
| | D) CELOTNI PRIHODKI (660+665+666+667) | 670 | 376.117 | 916 |
| | E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV (672+673+674) | 671 | 95.205 | 916 |
| del 466 | Nabavna vrednost prodanega materiala in blaga | 672 | | |
| 460 | Stroški materiala | 673 | 24.842 | 228 |
| 461 | Stroški storitev | 674 | 70.363 | 688 |
| | F) STROŠKI DELA (676+677+678) | 675 | 280.566 | 0 |
| del 464 | Plače in nadomestila plač | 676 | 206.891 | |
| del 464 | Prispevki za socialno varnost delodajalcev | 677 | 38.432 | |
| del 464 | Drugi stroški dela | 678 | 35.243 | |
| 462 | G) AMORTIZACIJA | 679 | | |
| 463 | H) REZERVACIJE | 680 | | |
| del 465 | I) DAVEK OD DOBIČKA | 681 | | |
| del 465 | J) OSTALI DRUGI STROŠKI | 682 | 1 | |
| 467 | K) FINANČNI ODHODKI | 683 | | |
| 468 | L) IZREDNI ODHODKI | 684 | | |
| | M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI (686+687) | 685 | 0 | 0 |
| del 469 | Odhodki od prodaje osnovnih sredstev | 686 | | |
| del 469 | Ostali prevrednotovalni poslovni odhodki | 687 | | |
| | N) CELOTNI ODHODKI (671+675+679+680+681+682+683+684+685) | 688 | 375.772 | 916 |
| | O) PRESEŽEK PRIHODKOV (670-688) | 689 | 345 | 0 |
| | P) PRESEŽEK ODHODKOV (688-670) | 690 | 0 | 0 |
| | Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja | 691 | | |

PRILOGA 5: Izkaz prihodkov in odhodkov CSD Koper po načelu denarnega toka

**IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV PO NAČELU DENARNEGA TOKA
Od 1.1.2005 do 31.12.2005**

| ČLENITEV KONTOV | NAZIV KONTA | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | |
|---------------------|--|---------------|---------------------|----------------|
| | | | Tekoče leto | Predhodno leto |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | I. SKUPAJ PRIHODKI (402+431) | 401 | 383.747 | 362.649 |
| | 1. PRIHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (403+420) | 402 | 382.867 | 361.848 |
| | A. Prihodki iz sredstev javnih financ (404+407+410+413+418+419) | 403 | 334.651 | 323.919 |
| | a. Prejeta sredstva iz državnega proračuna (405+406) | 404 | 192.449 | 166.017 |
| del 7400 | Prejeta sredstva iz državnega proračuna za tekočo porabo | 405 | 191.017 | 164.881 |
| del 7400 | Prejeta sredstva iz državnega proračuna za investicijo | 406 | 1.432 | 1.136 |
| | b. Prejeta sredstva iz občinskih proračunov (408+409) | 407 | 142.202 | 157.902 |
| del 7401 | Prejeta sredstva iz občinskih proračunov za tekočo porabo | 408 | 137.882 | 153.536 |
| del 7401 | Prejeta sredstva iz občinskih proračunov za investicije | 409 | 4.320 | 4.366 |
| | c. Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja (411+412) | 410 | 0 | 0 |
| del 7402 | Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja za tekočo porabo | 411 | | |
| del 7402 | Prejeta sredstva iz skladov socialnega zavarovanja za investicije | 412 | | |
| | d. Prejeta sredstva iz javnih skladov in agencij (414+415+416+417) | 413 | 0 | 0 |
| del 7403 | Prejeta sredstva iz javnih skladov za tekočo porabo | 414 | | |
| del 7403 | Prejeta sredstva iz javnih skladov za investicije | 415 | | |
| del 7404 | Prejeta sredstva iz javnih agencij za tekočo porabo | 416 | | |
| del 7404 | Prejeta sredstva iz javnih agencija za investicije | 417 | | |
| del 740 | e. Prejeta sredstva iz proračunov iz naslova tujih donacij | 418 | | |
| 741 | f. Prejeta sredstva iz državnega proračuna iz sredstev proračuna Evropske unije | 419 | | |
| | B. Drugi prihodki za izvajanje dejavnosti javne službe (421+422+423+424+425+426+427+428+429+430) | 420 | 48.216 | 37.929 |
| del 7130 | Prihodki od prodaje blaga in storitev iz naslova izvajanja javne službe | 421 | 47.745 | 37.443 |
| del 7102 | Prejete obresti | 422 | 171 | 275 |
| del 7100 + del 7101 | Prihodki od udeležbe na dobičku in dividend javnih podjetij, javnih skladov in javnih finančnih institucij ter drugih podjetij in finančnih institucij | 423 | | |
| del 7141 | Drugi tekoči prihodki iz naslova izvajanja javne službe | 424 | | |
| 72 | Kapitalski prihodki | 425 | | |
| 730 | Prejete donacije iz domačih virov | 426 | 300 | 211 |
| 731 | Prejete donacije iz tujine | 427 | | |
| 732 | Donacije za odpravo posledic naravnih nesreč | 428 | | |
| 786 | Ostala prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije | 429 | | |
| 787 | Prejeta sredstva od drugih evropskih institucij | 430 | | |
| | 2. PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU (432+433+434+435+436) | 431 | 880 | 801 |
| del 7130 | Prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu | 432 | 880 | 801 |
| del 7102 | Prejete obresti | 433 | | |
| del 7103 | Prihodki od najemnin, zakupnin in drugi prihodki od premoženja | 434 | | |
| del 7100 + del 7101 | Prihodki od udeležbe na dobičku in dividend javnih podjetij, javnih skladov in javnih finančnih institucij ter drugih podjetij in finančnih institucij | 435 | | |
| del 7141 | Drugi tekoči prihodki, ki ne izhajajo iz izvajanja javne službe | 436 | | |

| ČLENITEV KONTOV | NAZIV KONTA | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | |
|--------------------|--|------------------|---------------------|-------------------|
| | | | Tekoče leto | Predhodno leto |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| | II. SKUPAJ ODHODKI (438+481) | 437 | 387.736 | 363.846 |
| | 1. ODHODKI ZA IZVAJANJE JAVNE SLUŽBE (439+447+453+464+465+466+467+468+469+470) | 438 | 386.856 | 363.034 |
| | A. Plače in drugi izdatki zaposlenim (440+441+442+443+444+445+446) | 439 | 230.668 | 213.500 |
| del 4000 | Plače in dodatki | 440 | 196.569 | 178.688 |
| del 4001 | Regres za letni dopust | 441 | 9.112 | 7.958 |
| del 4002 | Povračila in nadomestila | 442 | 15.261 | 15.620 |
| del 4003 | Sredstva za delovno uspešnost | 443 | 6.102 | 5.335 |
| del 4004 | Sredstva za nadurno delo | 444 | 2.916 | 3.691 |
| del 4005 | Plače za delo nerezidentov po pogodbi | 445 | | |
| del 4009 | Drugi izdatki zaposlenim | 446 | 708 | 2.208 |
| | B. Prispevki delodajalcev za socialno varnost (448+449+450+451+452) | 447 | 38.198 | 35.978 |
| del 4010 | Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje | 448 | 18.323 | 16.737 |
| del 4011 | Prispevek za zdravstveno zavarovanje | 449 | 14.680 | 13.313 |
| del 4012 | Prispevek za zaposlovanje | 450 | 124 | 113 |
| del 4013 | Prispevek za starševsko varstvo | 451 | 207 | 188 |
| del 4015 | Premije kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, na podlagi ZKDPZJU | 452 | 4.864 | 5.627 |
| | C. Izdatki za blago in storitve za izvajanje javne službe (454+455+456+457+458+459+460+461+462+463) | 453 | 109.932 | 105.543 |
| del 4020 | Pisarniški in splošni material in storitve | 454 | 17.175 | 18.663 |
| del 4021 | Posebni material in storitve | 455 | 4.838 | 5.085 |
| del 4022 | Energija, voda, komunalne storitve in komunikacije | 456 | 21.625 | 18.678 |
| del 4023 | Prevozni stroški in storitve | 457 | 4.131 | 4.578 |
| del 4024 | Izdatki za službena potovanja | 458 | 13.828 | 12.267 |
| del 4025 | Tekoče vzdrževanje | 459 | 3.425 | 3.042 |
| del 4026 | Najemnine in zakupnine (leasing) | 460 | 12.286 | 10.524 |
| del 4027 | Kazni in odškodnine | 461 | | 9.620 |
| del 4028 | Davek na izplačane plače | 462 | 11.269 | 23.086 |
| del 4029 | Drugi operativni odhodki | 463 | 21.355 | |
| 403 | D. Plačila domačih obresti | 464 | | |
| 404 | E. Plačila tujih obresti | 465 | | |
| 410 | F. Subvencije | 466 | | |
| 411 | G. Transferi posameznikom in gospodinjstvom | 467 | | |
| 412 | H. Transferi neprofitnim organizacijam in ustanovam | 468 | | |
| 413 | I. Drugi tekoči domači transferji | 469 | | |
| | J. Investicijski odhodki (471+472+473+474+475+476+477+478+479+480) | 470 | 8.058 | 8.013 |
| 4200 | Nakup zgradb in prostorov | 471 | | |
| 4201 | Nakup prevoznih sredstev | 472 | | 3.050 |
| 4202 | Nakup opreme | 473 | 8.058 | 4.963 |
| 4203 | Nakup drugih osnovnih sredstev | 474 | | |
| 4204 | Novogradnja, rekonstrukcija in adaptacije | 475 | | |

| ČLENITEV KONTOV | NAZIV KONTA | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | |
|--------------------|---|------------------|---------------------|-------------------|
| | | | Tekoče leto | Predhodno leto |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4205 | Investicijsko vzdrževanje in obnove | 476 | | |
| 4206 | Nakup zemljišč in naravnih bogastev | 477 | | |
| 4207 | Nakup nematerialnega premoženja | 478 | | |
| 4208 | Študije o izvedljivosti projektov, projektna dokumentacija, nadzor, investicijski inženiring | 479 | | |
| 4209 | Nakup blagovnih rezerv in intervencijskih zalog | 480 | | |
| | 2. ODHODKI IZ NASLOVA PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU (482+483+484) | 481 | 880 | 812 |
| del 400 | A. Plače in drugi izdatki zaposlenim iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu | 482 | | 288 |
| del 401 | B. Prispevki delodajalcev za socialno varnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu | 483 | | 45 |
| del 402 | C. Izdatki za blago in storitve iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu | 484 | 880 | 479 |
| | III/1 PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI (401-437) | 485 | | |
| | III/2 PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI (437-401) | 486 | 3.989 | 1.197 |

PRILOGA 6: Izkaz računa finančnih terjatev in naložb

**IZKAZ RAČUNA FINANČNIH TERJATEV IN NALOŽB
Od 1.1.2005 do 31.12.2005**

| ČLENITEV KONTOV | NAZIV KONTA | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | |
|--------------------|--|------------------|---------------------|-------------------|
| | | | Tekoče leto | Predhodno leto |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 750 | IV. PREJETA VRAČILA DANIH POSOJIL (501+502+503+504+505+506+507+508+509+510+511) | 500 | 0 | 0 |
| 7500 | Prejeta vračila danih posojil od posameznikov in zasebnikov | 501 | | |
| 7501 | Prejeta vračila danih posojil od javnih skladov | 502 | | |
| 7502 | Prejeta vračila danih posojil od javnih podjetij in družb, ki so v lasti države in občin | 503 | | |
| 7503 | Prejeta vračila danih posojil od finančnih institucij | 504 | | |
| 7504 | Prejeta vračila danih posojil od privatnih podjetij | 505 | | |
| 7505 | Prejeta vračila danih posojil od občin | 506 | | |
| 7506 | Prejeta vračila danih posojil - iz tujine | 507 | | |
| 7507 | Prejeta vračila danih posojil - državnemu proračunu | 508 | | |
| 7508 | Prejeta vračila danih posojil od javnih agencij | 509 | | |
| 7509 | Prejeta vračila plačanih poroštev | 510 | | |
| 751 | Prodaja kapitalskih deležev | 511 | | |
| 440 | V. DANA POSOJILA (513+514+515+516+517+518+519+520+521+522+523) | 512 | 0 | 0 |
| 4400 | Dana posojila posameznikom in zasebnikom | 513 | | |
| 4401 | Dana posojila javnim skladom | 514 | | |
| 4402 | Dana posojila javnim podjetjem in družbam, ki so v lasti države ali občin | 515 | | |
| 4403 | Dana posojila finančnim institucijam | 516 | | |
| 4404 | Dana posojila privatnim podjetjem | 517 | | |
| 4405 | Dana posojila občinam | 518 | | |
| 4406 | Dana posojila v tujino | 519 | | |
| 4407 | Dana posojila državnemu proračunu | 520 | | |
| 4408 | Dana posojila javnim agencijam | 521 | | |
| 4409 | Plačila zapadlih poroštev | 522 | | |
| 441 | Povečanje kapitalskih deležev in naložb | 523 | | |
| | VI/1 PREJETA MINUS DANA POSOJILA (500-512) | 524 | 0 | 0 |
| | VI/2 DANA MINUS PREJETA POSOJILA (512-500) | 525 | 0 | 0 |

PRILOGA 7: Izkaz računa financiranja

IZKAZ RAČUNA FINANCIRANJA
Od 1.1.2005 do 31.12.2005

| ČLENITEV KONTOV | NAZIV KONTA | Oznaka za AOP | ZNESEK (v 1000 SIT) | |
|--------------------|--|------------------|---------------------|-------------------|
| | | | Tekoče leto | Predhodno leto |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 50 | VII. ZADOLŽEVANJE (551+559) | 550 | 0 | 0 |
| 500 | Domače zadolževanje (552+553+554+555+556+557+558) | 551 | 0 | 0 |
| 5001 | Najeti krediti pri poslovnih bankah | 552 | | |
| 5002 | Najeti krediti pri drugih finančnih institucijah | 553 | | |
| del 5003 | Najeti krediti pri državnem proračunu | 554 | | |
| del 5003 | Najeti krediti pri proračunih lokalnih skupnosti | 555 | | |
| del 5003 | Najeti krediti pri skladih socialnega zavarovanja | 556 | | |
| del 5003 | Najeti krediti pri drugih javnih skladih | 557 | | |
| del 5003 | Najeti krediti pri drugih domačih kreditodajalcih | 558 | | |
| 501 | Zadolževanje v tujini | 559 | | |
| 55 | VIII. ODPLAČILA DOLGA (561+569) | 560 | 0 | 0 |
| 550 | Odplačila domačega dolga (562+563+564+565+567+568) | 561 | 0 | 0 |
| 5501 | Odplačila kreditov poslovnim bankam | 562 | | |
| 5502 | Odplačila kreditov drugim finančnim institucijam | 563 | | |
| del 5503 | Odplačila kreditov državnemu proračunu | 564 | | |
| del 5503 | Odplačila kreditov proračunom lokalnih skupnosti | 565 | | |
| del 5503 | Odplačila kreditov skladom socialnega zavarovanja | 566 | | |
| del 5503 | Odplačila kreditov drugim javnim skladom | 567 | | |
| del 5503 | Odplačila kreditov drugim domačim kreditodajalcem | 568 | | |
| 551 | Odplačilo dolga v tujino | 569 | | |
| | IX/1 NETO ZADOLŽEVANJE (550-560) | 570 | | |
| | IX/2 NETO ODPLAČILO DOLGA (560-550) | 571 | | |
| | X/1 POVEČANJE SREDSTEV NA RAČUNIH (485+524+570)-(486+525+571) | 572 | | |
| | X/2. ZMANJŠANJE SREDSTEV NA RAČUNIH (486+525+571)-(485+524+570) | 573 | 3.898 | 1.197 |