

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNEGA ZAVODA

Ljubljana, julij 2021

ANJA MOČNIK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Anja Močnik, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Posebnosti računovodstva javnega zavoda, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem red. prof.dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 JAVNI SEKTOR IN JAVNI ZAVOD	2
1.1 Javni sektor	2
1.2 Javni zavod.....	3
1.2.1 Opredelitev javnega zavoda.....	3
1.2.2 Problem tržne dejavnosti v javnem zavodu.....	4
1.2.3 Financiranje javnega zavoda	5
1.2.4 Javnofinančni viri	5
1.2.4.1 Zasebni viri.....	6
1.2.4.2 Finančni načrt.....	6
2 RAČUNOVODSTVO JAVNEGA SEKTORJA.....	6
2.1 Zakonska ureditev računovodstva v javnem sektorju	7
2.1.1 Zakon o računovodstvu	7
2.1.2 Zakon o javnih financah	8
3 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNEGA ZAVODA.....	9
3.1 Računovodstvo	9
3.2 Knjigovodske listine	9
3.3 Poslovne knjige	10
3.4 Letno poročilo	10
3.4.1 Bilanca stanja.....	11
3.4.2 Izkaz prihodkov in odhodkov	11
3.4.3 Pojasnila k računovodskim izkazom	12
3.5 Prihodki in odhodki.....	12
4 PRIMER RAČUNOVODSTVA V JAVNEM ZAVODU TURIZEM LJUBLJANA	13
4.1 Javni zavod Turizem Ljubljana	13
4.1.1 Predstavitev javnega zavoda Turizem Ljubljana.....	13
4.1.2 Organi in organiziranost javnega zavoda Turizem Ljubljana	14
4.2 Računovodstvo javnega zavoda Turizem Ljubljana	16
4.2.1 Organiziranost in vodenje računovodstva	16
4.2.2 Knjigovodske listine	17
4.2.3 Poslovne knjige	17
4.2.4 Letno poročilo in računovodski izkazi	18

4.2.5	Financiranje	19
4.2.6	Prihodki in odhodki	20
SKLEP		21
LITERATURA IN VIRI		22
PRILOGE		25

KAZALO TABEL

Tabela 1: Neposredni in posredni uporabniki državnega proračuna	2
Tabela 2: Kontne skupine prihodkov in odhodkov enotnega kontnega načrta	13

KAZALO SLIK

Slika 1: Organigram delovnih področij javnega zavoda Turizem Ljubljana v letu 2019 ...	15
Slika 2: Prikaz stroškovnih mest glede na dejavnost in posamezno področje	20
Slika 3: Struktura prihodkov poslovanja javnega zavoda Turizem Ljubljana v letu 2019 .	21

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Bilanca stanja javnega zavoda Turizma Ljubljana na dan 31. 12. 2019	1
Priloga 2: Izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda Turizem Ljubljana v letu 2019 ...	3
Priloga 3: Izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda Turizma Ljubljana po vrstah dejavnosti za leto 2019	4

UVOD

Javni zavod je pravna oseba javnega prava in nepridobitna organizacija, ki opravlja javno službo. Njegov namen ni pridobivanje dobička, ampak zagotovitev dobrin, ki so v javnem interesu. Za opravljanje dejavnosti javne službe zavod pridobiva sredstva s strani državnega in občinskega proračuna. S temi sredstvi zavod pokriva le stroške izvajanja osnovne dejavnosti. Zavod lahko poleg svoje osnovne dejavnosti (opravljanje javne službe) opravlja tudi tržno dejavnost oziroma ustvarja dobiček s prodajo storitev in blaga na trgu, in s tem pokriva primanjkljaj javnih sredstev ali presežke s soglasjem ustanovitelja uporablja za razvoj dejavnosti.

Računovodstvo ima zelo pomembno vlogo v vsakem poslovnem subjektu, zato se v svojem diplomskem delu želim osredotočiti predvsem na pojem računovodstvo javnega zavoda. Ker je v Sloveniji javno računovodstvo predpisano z različnimi zakoni in pravilniki, ki opredeljujejo poslovanje javnega zavoda, ima sam zavod zelo omejeno samostojno poslovanje. Z zaključno nalogo želim ponazoriti posebnosti samega računovodstva javnega zavoda, saj se le-ta zelo razlikuje od računovodstva v zasebnem sektorju.

V prvem poglavju diplomskega dela sem obravnavala vlogo javnega sektorja v državi ter njegovo sestavo. Sledi opredelitev subjektov javnega sektorja, kateri se delijo na neposredne in posredne uporabnike državnega proračuna. V nadaljevanju sledi velik poudarek na javnem zavodu, in sicer njegova pravna ureditev, vrste opravljanja dejavnosti ter cilji poslovanja samega zavoda. Dotaknila sem se tudi tržne dejavnosti zavoda, ki predstavlja priložnost za dodaten razvoj in podporo turistični dejavnosti v regiji. Sledi še navedba financiranja javnega zavoda, ki se deli na pridobivanje sredstev iz javnofinančnih virov, zasebnih virov in finančnih načrtov.

Drugo poglavje se navezuje na računovodstvo javnega sektorja. V začetku je predstavljen sam pojem računovodstva v javnem sektorju, ki je podkrepjen z zakonsko ureditvijo. Podrobno sta opisana dva zakona, in sicer Zakon o računovodstvu in Zakon o javnih financah, saj predstavljata temelje javnega računovodstva.

Sledi temeljni pojem mojega diplomskega dela, ki se nanaša na posebnosti računovodstva javnega zavoda. Izpostavila sem temeljne posebnosti, kot so vodenje poslovnih knjig, vrednotenje prihodkov in odhodkov po načelu poslovnega dogodka ter po načelu denarnega toka, priprava letnega poročila in računovodskih izkazov.

Zadnje poglavje se nanaša na primer računovodstva v javnem zavodu Turizem Ljubljana. Javni zavod Turizem Ljubljana je lokalna turistična organizacija, ki ga je ustanovila Mestna občina Ljubljana v letu 2001. Ukvarja se s spodbujanjem turistične ponudbe in razvoja Ljubljane, tako kot tudi osrednje Slovenije. V začetku sem predstavila poslovanje zavoda ter njegovo organizacijo, nato pa sledijo posamezni primeri organiziranosti računovodstva v javnem zavodu Turizem Ljubljana.

1 JAVNI SEKTOR IN JAVNI ZAVOD

Javni sektor predstavlja del družbenega sistema v vsaki posamezni državi. V veliki večini držav ima pomembno vlogo na podlagi bruto domačega proizvoda. Izrednega pomena je načelo javne odgovornosti, saj to pomeni, da mora biti v vsakem primeru zagotovljeno javno polaganje računov (Dorić, 2007).

1.1 Javni sektor

Javni sektor je sestavljen iz državnih organov in uprave, samoupravnih lokalnih skupnosti, javnih zavodov, agencij in javnih gospodarskih zavodov ter drugih javnopravnih oseb, ki so posredni uporabniki državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti (Republika Slovenija eUprava, 2021).

Država zagotavlja zadovoljevanje javnih potreb preko javnega sektorja, kateri se ukvarja z oskrbo države z javnimi dobrinami. Država prav tako določi obseg in strukturo javnih dobrin, ki bodo v določenem času na voljo za prebivalstvo. To stori tako, da se ravna po načelih političnega odločanja v sklopu s proračuni (Dorić, 2007).

Zakon o javnih financah (v nadaljevanju ZJF), Ur. l. RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617, 13/18 in 195/20 – odl. US med subjekte javnega sektorja deli vse pravne osebe, ki se uvrščajo v širši sektor države. Na podlagi razvrstitve je bil izdelan enotni klasifikacijski register proračunskih uporabnikov. Register proračunskih uporabnikov je register, ki je sestavljen iz neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskega proračuna, katerega vodi Uprava Republike Slovenije za javna plačila. V skladu s Pravilnikom o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskega proračuna (Ur. l. RS, št. 46/03) so v 2. in 3. členu navedeni določeni uporabniki, ki so prikazani v tabeli 1.

Tabela 1: Neposredni in posredni uporabniki državnega proračuna

Neposredni uporabniki državnega proračuna so:	Posredni uporabniki državnega proračuna so pravne osebe:
<ul style="list-style-type: none">– državni ter občinski organi, organizacije in občinska uprava, ki so ustanovljeni na podlagi zakona, občinskega odloka ali z drugim pravnim aktom,– ožji deli občin, ki spadajo med pravne osebe.	<ul style="list-style-type: none">– javne agencije, javni zavod ali javni skladi,– tisti, katerih ustanovitelj je država ali občina,– takšni, ki pridobivajo sredstva za financiranje iz državnega ali občinskega proračuna, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS) ali pa Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZPIZ) ter drugih virov,– ki izvajajo javno službo, dejavnost v javnem interesu ali druge naloge v zvezi z opravljanjem javnih funkcij.

Vir: Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Ur. l. RS, št. 46/03).

V 3. členu pravilnik še dodatno pojasnjuje, da med neposredne proračunske uporabnike spadajo tako ZZZS kot ZPIZ, javne agencije, javni zavodi ter javni skladi, katerih ustanovitelj je posredni uporabnik, samoupravne narodne skupnosti, Kmetijsko gozdarska zbornica, kot tudi javni zavodi, katerih ustanovitelj je Kmetijsko gozdarska zbornica. Pravna oseba, ki je organizirana kot družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba, javni gospodarski zavod ali kakšna druga pravno organizacijska oblika, se ne uvršča med posredne uporabnike, čeprav ima v imenu navedeno besedo sklad, agencija ali zavod.

1.2 Javni zavod

Javni zavod je oseba javnega prava, katerega status je urejen z Zakonom o zavodih (v nadaljevanju ZZ), Ur. l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00 – ZPDZC in 127/06 – ZJZP. V 1. členu je navedeno, da je javni zavod organizacija, ki se ustanovi za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, kulture, znanosti, športa, zdravstva, otroškega, socialnega in invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

1.2.1 Opredelitev javnega zavoda

Javni zavod se lahko ustanovi za opravljanje javnih služb, kot tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javne službe. Le-te morajo biti zagotovljene na način in pod določenimi pogoji, ki so predpisani za javno službo. Javni zavod je pravna oseba, če z zakonom ustanovitelja ni drugače navedeno. Ustanovi ga lahko država, občina, mesto ter druge javne pravne osebe, ki so za to pooblašcene, ampak le z namenom zadovoljevanja javnih interesov glede na posamezna področja dejavnosti.

Organ upravljanja je svet zavoda ali drugi kolegijski organ, ki na podlagi poslovanja zavoda sprejema finančni načrt, program dela samega zavoda in njegovo izvrševanje ter druge splošne akte. Statut javnega zavoda se sprejme v soglasju z ustanoviteljem (Korpič Horvat, 2004).

Za nemoteno poslovanje mora biti javni zavod opredeljen po naslednjih kriterijih (Čižman, 2016):

- status javnega zavoda; javna služba je tista dejavnost, ki je v javnem interesu, kateri je opredeljen v nacionalnih programih, aktih o ustanovitvi, statutu, področni zakonodaji ter še kje drugje,
- vrsto dejavnosti; javno službo opravljajo javni zavodi, ki so za to ustanovljeni. Dejavnost javne službe opredeljuje področna zakonodaja na podlagi javnega interesa,
- viri financiranja; javni zavod ima točno določen način financiranja, saj lahko pridobiva namenske prihodke iz javnih financ, zasebnih virov, donacij in prostovoljnih prispevkov,

- način pokrivanja stroškov; pokrivanje stroškov v javnem zavodu je v skladu z normativi in standardi za določanje višine cene, ki pokriva stroške izvajanja javne službe in
- opredelitev prihodkov; ustanovitelj mora poleg določitve o dejavnosti javnega zavoda opredeliti tudi vrste prihodkov.

Cilj javnega zavoda je, da lahko s sredstvi, ki jih ima na razpolago, doseže maksimalne koristi zadovoljstva uporabnikov javnih služb. V ZZ je v 48. členu navedeno, da lahko javni zavod opravlja tudi tržno dejavnost, saj s tem pridobiva sredstva za delo s prodajo blaga in storitev na trgu (Zver, 2003).

Dejavnosti, katere opravljajo javni zavodi, lahko razdelimo v tri skupine (Zver, 2003):

- dejavnost javne službe, ki je financirana iz javnih virov. Načrt in obseg dela, cene ter vsebine javne službe so določene v letnem načrtu oziroma v pogodbi, ki je sklenjena med javnim zavodom in ustanoviteljem,
- s prodajo blaga in storitev na trgu »tržna dejavnost«. Vsebino in obseg tržne dejavnosti določi zavod sam v skladu z letnim programom, ki je odvisen od zmogljivosti samega zavoda ter trga in
- dejavnost javne službe, s katero je javni zavod financiran pretežno iz drugih virov.

1.2.2 Problem tržne dejavnosti v javnem zavodu

Javni zavod lahko poleg svoje temeljne dejavnosti opravlja tudi tržno dejavnost, pri kateri je cilj poslovanje z dobičkom. Zaradi nasprotujočega si cilja obeh vrst dejavnosti, tako tržne dejavnosti kot tudi izvajanje dejavnosti javne službe, lahko slednje pripelje do problemov (Zver, 2003).

Najpogostejši problem oziroma posledica se odraža v neekonomični porabi javnih sredstev ter v neučinkovitem opravljanju dejavnosti javne službe. Zato tržna dejavnost pripelje do »dvojnega življenja« javnega zavoda, kar pomeni, da na eni strani lahko javni zavod koristi ugodnosti neprofitnih organizacij glede na vidik javnega financiranja, na drugi strani pa to predstavlja prednost profitnih organizacij, ki s tem ustvarjajo dobiček (Zver, 2003).

Tržno dejavnost lahko javni zavod izvaja (Čižman, 2016):

- v obsegu, ki ga za to področje dovoljuje zakonodaja,
- v obsegu in skladu z določili v ustanovitvenem aktu,
- v konkurenčnem okolju z drugimi gospodarskimi in negospodarskimi subjekti,
- tako da sam prilagodi in določi cene blaga in storitev,
- tako da na kakršnem koli področju ne škoduje javni službi in
- tako, da izkoristi proste materialne in človekove zmogljivosti.

1.2.3 Financiranje javnega zavoda

ZZ ne določa financiranja javnega zavoda, saj naj bi se javni zavod, ki je ustanovljen za opravljanje javne službe, v veliki večini financiral iz javnofinančnih virov. Financiranje javnega zavoda je v praksi zelo različno, saj se zavodi v veliki večini financirajo tako iz javnih virov kot tudi iz drugih virov. 48. člen ZZ navaja, da lahko zavod za svoje poslovanje pridobiva sredstva (Čižman, 2016):

- od ustanovitelja, kjer gre za (ne)posredna sredstva, ki se črpajo iz proračuna ali druge javne blagajne za opravljanje dejavnosti javne službe,
- s prodajo blaga in storitve na trgu, kjer javni zavod prejme plačila kupcev za opravljeno storitev ali prodan izdelek,
- s plačili za storitve, ki so neposredna plačila uporabnikov storitev javne službe in
- iz drugih virov, ki jih zavod lahko pridobi na podlagi prejetih donacij, prostovoljnih prispevkov in podobno.

1.2.4 Javnofinančni viri

Javnofinančni viri so tisti viri, ki se financirajo s strani državnega in občinskega proračuna ter zdravstvene blagajne. Javnofinančni viri financirajo celoten obseg opravljanja dejavnosti javne službe, ki je opredeljen z zakonom, potrjenim letnim načrtom in pogodbo, ki je sklenjena med zavodom in njegovim ustanoviteljem oziroma financerjem. Prav tako je iz javnofinančnih virov financirano delno opravljanje storitev javne službe, pri katerih javni zavod nastopa na trgu, ter s katerimi presega določen obseg in vsebino javne službe. Opravljanje teh storitev mora biti v skladu z zmogljivostmi javnega zavoda ter dovoljenjem ustanovitelja, saj lahko praviloma ustanovitelj določa ceno storitev. Javni zavod lahko za določene programe ali projekte pridobi javnofinančna sredstva tudi s sodelovanjem na javnem razpisu. Iz javnofinančnih virov se financirajo tudi investicije, ki so določene v skladu z letnim načrtom in sovpadajo z načrtom razvojnih programov države ali občine, ki so opredeljene na osnovi pogodbe med ustanoviteljem in javnim zavodom (Zver, 2003).

V skladu z ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih odhodkov se vsa javnofinančna sredstva, ki jih prejme javni zavod, delijo na tekoče transferje, kjer gre za financiranje javne službe in projektov ter investicijske transferje. V sklop tekočih transferjev javnega zavoda spadajo sredstva za plače in izdatke zaposlenim, sredstva za prispevke delodajalcev in sredstva za plačilo blaga in storitev. Če je javni zavod financiran s strani proračuna države, dobiva sredstva za plače enkrat mesečno glede na sistematizacijo in zasedenost delovnih mest. Sredstva za plačilo lahko javni zavod iz proračuna prejme enkrat ali večkrat mesečno. Če pa je javni zavod financiran s strani ustanovitelja in v skladu s pogodbo o financiranju, je v pogodbi opredeljena cena storitev javne službe, ki bo plačana iz proračuna. Sredstva, ki jih javni zavod dejansko izplača, se lahko razlikujejo od tistih, ki so navedena v proračunu oziroma pri financerju (Zver, 2003).

1.2.4.1 Zasebni viri

Javni zavod lahko zasebne vire pridobiva z izvajanjem storitev javne službe, s prodajo blaga in storitev na trgu ter drugih virov, ki so določeni z zakoni in aktom o ustanovitvi. Delež teh virov je odvisen od tega kako je posamezna vrsta javne službe financirana in od obsega prodaje blaga in storitve na trgu, ki ne spada v javno službo. Javni zavod lahko svojo dejavnost v celoti pokriva iz javnofinančnih virov ali pa se financira tudi s plačili zasebnih virov oziroma sredstev, ki jih pridobi na trgu. Velikokrat je uporabljena kombinacija obeh virov in zato je delež zasebnih virov glede na prihodke javnega zavoda v večini odvisen od javnofinančnih sredstev, ki so s strani ustanovitelja namenjena za izvajanje dejavnosti javne službe. Ustanovitelj javnemu zavodu pogosto ne nameni dovolj sredstev, kolikor jih potrebuje za opravljanje redne dejavnosti. Dejanski stroški so v veliki večini višji in zato ustanovitelj od javnega zavoda pričakuje, da bo z doplačili javne službe iz zasebnih virov oziroma s prodajo storitev in blaga na trgu pokrival javnofinančni primanjkljaj, ki nastaja pri opravljanju redne dejavnosti. Javni zavod je velikokrat prisiljen v izvajanje dodatnih storitev javne službe na trgu, saj le tako lahko omogoči uspešnejše in učinkovitejše poslovanje za doseganje ciljev (Zver, 2003).

1.2.4.2 Finančni načrt

Javni zavod mora v skladu z Navodili o pripravi finančnega načrta za posredne uporabnike državnega in občinskega proračuna pripraviti vsakoletni finančni načrt, v katerem morajo biti prikazani predvideni prejemki in izdatki po načelu denarnega toka. V finančnem načrtu mora javni zavod ločeno prikazati vse prejemke in izdatke, ki naj bi jih prejel v zvezi z opravljanjem dejavnosti javne službe, kot tudi s prodajo blaga in storitev na trgu. V načrtu mora javni zavod prikazati tudi letni plan aktivnosti ter navesti investicijske projekte. Analizo rezultatov poslovanja mora javni zavod pripraviti v skladu z zahtevami Poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Zver, 2003).

2 RAČUNOVODSTVO JAVNEGA SEKTORJA

V Sloveniji je računovodstvo urejeno na dva načina. Prvi način opredeljuje 45. člen Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 – ZPosS, 158/20 – ZIntPK-C in 18/21, kjer so določena splošna pravila računovodenja, ki veljajo za zasebna podjetja, ki morajo voditi poslovne knjige ter pripravljati letno poročilo v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS). Standarde je s predhodnim soglasjem Ministrstva za finance ter Ministrstva za gospodarstvo sprejel Slovenski inštitut za revizijo. Drugi način pa opredeljuje 1. člen Zakona o računovodstvu (v nadaljevanju ZR), Ur. l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C in 114/06 – ZUE, kjer je urejeno vodenje poslovnih knjig ter priprava letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike, kot tudi pravne osebe

javnega prava ter pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig v skladu z ZGD-1 (Ministrstvo za finance, 2021).

Neposredni uporabniki proračuna morajo voditi računovodstvo po načelu denarnega toka, medtem ko posredni uporabniki proračuna po načelu poslovnega dogodka, obenem pa zaradi spremljanja porabe denarja na celotni ravni države še po načelu denarnega toka.

2.1 Zakonska ureditev računovodstva v javnem sektorju

Računovodstvo v javnem sektorju je v Sloveniji urejeno na podlagi določb ZJF, ZR in podzakonskih predpisov ter SRS, ampak le v primerih, ki niso posebej določeni v omenjenih predpisih. Finančno upravljanje z javnofinančnimi sredstvi je povezano z evidentiranjem vseh poslovnih dogodkov, ki so nastali in nastajajo v povezavi z izvrševanjem finančnih načrtov državnega in občinskega proračuna oziroma finančnih načrtov posameznih posrednih in neposrednih proračunskih uporabnikov.

Poleg ZR in ZJF so za računovodstvo javnega sektorja predpisani tudi naslednji pravilniki (Ministrstvo za finance, 2021):

- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava,
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu,
- Pravilnik o poslovanju upravnih enot ter uprav, uradov in inšpektoratov, ki so upravni organi v sestavi ministrstev in imajo svoje enote na lokalnih ravneh,
- Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin ter
- Pravilnik o načinu vpisovanja podatkov, potrebnih za spremljanje izvrševanja proračuna, v plačilna navodila.

2.1.1 Zakon o računovodstvu

1. člen ZR razvršča pravne osebe na pravne osebe javnega prava, kot tudi na pravne osebe zasebnega prava. Ravno tako razvršča pravne osebe zasebnega prava na tiste osebe, ki vodijo poslovne knjige po določbah (ZGD-1) in Zakona o gospodarskih javnih službah (v nadaljevanju ZGJS), Ur. l. RS, št. 32/93, 30/98 – ZZLPPO, 127/06 – ZJZP, 38/10 – ZUKN in 57/11 – ORZGJS40 ter na tiste, ki vodijo svoje poslovne knjige glede na določbe o ZR.

Pravne osebe morajo voditi poslovne knjige in na koncu vsakega leta izdelati letno poročilo v skladu z določbami ZR ter drugimi predpisi, kodeksom računovodskih načel ter v skladu s SRS.

Razdeljen je na šestnajst poglavij in opredeljuje naslednje zahteve ZR:

- vodenje knjig po sistemu dvostavnega računovodstva, razen če z zakonom ni drugače določeno,
- ločeno spremljanje poslovanja in vodenja poslovnih knjig ter poročil iz javnofinančnih virov in drugih sredstev ter tudi sredstev, pridobljenih v zvezi s prodajo blaga in storitev na trgu oziroma tržne dejavnosti,
- računovodski izkazi in letna poročila za posamezno poslovno leto morajo biti enaka koledarskemu letu,
- upoštevanje enotnega kontnega načrta pri vodenju poslovnih knjig, ki je pripisan za proračunske uporabnike in pravne osebe javnega prava,
- v skladu z enotnim kontnim načrtom se prihodki in odhodki izkazujejo po načelu denarnega toka oziroma plačane realizacije,
- ločeno izkazovanje odhodkov glede na vrsto dejavnosti, in sicer odhodki za opravljanje javne službe, odhodki iz prodaje blaga in storitev na trgu ter odhodki iz drugih virov,
- sestava letnega poročila, ki mora vsebovati poslovno poročilo, bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k izkazom ter
- izkazovanje stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan v koledarskem letu.

2.1.2 Zakon o javnih financah

ZJF je bil sprejet leta 1999 in je temeljni zakon, ki v Sloveniji ureja področje javnega financiranja. Temeljna značilnost zakona je urejanje sestave, priprave in izvrševanje proračuna Republike Slovenije, kot tudi proračuna lokalnih samoupravnih skupnosti. V 89. členu ZJF je opredeljeno, da se za vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnega poročila za državne in občinske proračune upošteva določbe, ki so navedene v ZR, to velja tudi za ZZZS in ZPIZ.

Proračun se sprejema pred začetkom leta za naslednje koledarsko leto, sprejme ga lahko Državni zbor ali občinski svet. Sredstva, ki so sprejeta v proračunu se porabljajo za financiranje državnih in občinskih organov, ki opravljajo določene naloge, ampak le v višini, ki je za delovanje nujna.

Pristojnosti računovodske službe so navedene v 91. členu ZJF, in sicer da računovodstvo državnega in občinskih proračunov skrbi za plačila, tekoče vodi in evidentira nastale dogodke, pripravlja računovodske izkaze ter skrbi za nadzor nad terjatvami do kupcev in obveznosti do dobaviteljev.

3 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA JAVNEGA ZAVODA

Računovodstvo predstavlja del temeljne informacijske funkcije, v kateri se vrednostno spremlja in preučuje vse poslovne dogodke, ki nastanejo v organizaciji. To pomeni, da računovodstvo zbira, ureja in obdeluje podatke, ki se nanašajo tako na preteklo obdobje, kot tudi na prihodnje poslovanje organizacije (Šubelj, 2020).

3.1 Računovodstvo

Sam pojem računovodstvo je sestavljen iz več delov, in sicer računovodskega predračunavanja, kar predstavlja planiranje, knjigovodstva, ki beleži vse pretekle dogodke, računovodskega analiziranja in nadziranja ter računovodskega informiranja, ki informira notranje kot tudi zunanje uporabnike (Šubelj, 2020).

3.2 Knjigovodske listine

Knjigovodske listine so praviloma v določeni obliki sestavljen zapis o poslovnih dogodkih in služi kot podlaga za vnašanje podatkov v poslovne knjige. Listine so lahko v papirni kot tudi elektronski obliki in morajo verodostojno in pošteno prikazovati nastale poslovne dogodke. Preden dejanski poslovni dogodek nastane, pa se izdajajo nalogi za izvajanje oziroma naročilnica. Knjigovodske listine se ločijo še glede na kraj sestavitve, in sicer zunanje in notranje knjigovodske listine ter izvirne in izpeljane (Slovenski inštitut za revizijo, 2016).

Javni zavod je kot pravna oseba odgovorna za sestavo knjigovodskih listin. Pooblaščenca oseba javnega zavoda s svojim podpisom na listini jamči, da je knjigovodska listina verodostojna in da pošteno izkazuje podatke o nastalih poslovnih dogodkih. 4. člen ZR navaja, da mora javni zavod v skladu s pravilnikom in računovodskimi standardi podrobneje urediti način sestavljanja, vrsto, odgovornost, sestavo, gibanje in kontrolo knjigovodskih listin. V skladu z zgornjim členom mora biti posebej urejeno tudi hranjenje knjigovodskih listin (Slovenski inštitut za revizijo, 2016).

Vsaka knjigovodska listina mora vsebovati (Slovenski inštitut za revizijo, 2016):

- podatke o organizaciji, ki je izdajatelj listine,
- naziv listine z zaporedno številko,
- podatke o prejemniku knjigovodske listine,
- kraj in datum nastanka ter podatke o poslovnem dogodku,
- v valuti izraženo vrednost poslovnega dogodka ter
- podpis in žig odgovornih oseb.

Knjigovodske listine se kontrolirajo na enem ali več mestih, da zadostujejo načelu resničnosti, kar predstavlja dejansko stanje tako gibanja sredstev, obveznosti do njihovih virov kot tudi prihodkov in odhodkov (Slovenski inštitut za revizijo, 2016).

3.3 Poslovne knjige

Poslovne knjige so evidence, iz katerih so razvidni podatki, ki so potrebni za pridobivanje informacij, katere spremljajo sredstva, obveznosti do njihovih virov ter prihodke in odhodke.

Poslovne knjige so vsebinsko povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjižnimi poslovnimi dogodki, ki zagotavljajo pomembne podatke oziroma informacije o stanju in gibanju sredstev, obveznosti do virov sredstev ter prihodkov in odhodkov. So javne listine, ki se vodijo v slovenskem jeziku in evrih. Lahko jih delimo v dve skupini, in sicer na glavno knjigo ter pomožne knjige, vodenje glavne knjige je za razliko od vodenja pomožnih knjig obvezno (Slovenski inštitut za revizijo, 2016).

Organizacija lahko v svojem notranjem aktu sama opredeli, katere knjige bo vodila in kako. Računalniški programi pa v veliki večini ponujajo vodenje več knjig, in sicer (Čižman, 2017):

- glavna knjiga ter dnevnik glavne knjige – v glavno knjigo se beležijo vsi poslovni dogodki iz vseh pomožnih knjig,
- knjiga prejetih in izdanih računov,
- knjiga terjatev do kupcev in knjiga obveznosti do dobaviteljev,
- knjiga opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev,
- blagajniška knjiga,
- knjiga obračunov plač, obračunov fizičnim osebam ter obračun drugih prejemkov in
- knjiga zaloge blaga, materiala in proizvodov.

Javni zavod mora voditi poslovne knjige v skladu z enotnim kontnim načrtom, na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin ter po načelu dvostavnega knjigovodstva.

Iz poslovnih knjig javnega zavoda mora biti razvidno spremljanje poslovanja ter prikaz izida tako s sredstvi pridobljenimi iz javnih financ, kot tudi s sredstvi, ki so pridobljena iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, saj mora javni zavod zagotoviti možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnofinančnih sredstev (Čižman, 2017).

3.4 Letno poročilo

Javni zavod mora svoje poslovanje za preteklo obračunsko leto predstaviti z letnim poročilom. Letno poročilo mora javni zavod oddati ustanovitelju v potrditev ter oddati Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence (v nadaljevanju AJPEs), in sicer do

zadnjega dne v februarju tekočega leta. Sestavni deli letnega poročila zajemajo poslovno in računovodsko poročilo. Poslovno poročilo vsebuje informacije o doseženih ciljih in rezultatih, računovodsko poročilo pa prikazuje računovodske izkaze ter pojasnila k izkazom (Čižman, 2020b).

Poslovno poročilo predstavlja informacije, ki jih javni zavod pripravi o njegovem poslovanju v preteklem letu. Vsebovati mora pošten prikaz doseženih ciljev in rezultatov izida poslovanja javnega zavoda ter za lažje razumevanje analize doseženih ciljev tudi ključne računovodske in finančne kazalnike. Pri pripravi poslovnega poročila mora javni zavod upoštevati zahteve o razkrivanju informacij, in sicer v skladu s pravilnikom o sestavljanju letnih poročil ter navodilom, ki opredeljuje pripravo zaključnega računa (Čižman, 2020b).

Računovodsko poročilo prikazuje finančni položaj javnega zavoda in je sestavljeno iz računovodskih izkazov ter pojasnil k računovodskim izkazom. Javni zavod mora k računovodskemu poročilu priložiti dva izkaza, in sicer bilanco stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov. Tako bilanca stanja kot tudi izkaz prihodkov in odhodkov se sestavljata za poslovno leto in vsebujeta podatke o tekočem in preteklem poslovnem letu, kar prikazuje hiter pregled nad stanjem premoženja javnega zavoda in nad uspešnostjo poslovanja glede na preteklo leto. Pojasnila prikazujejo dodatne informacije in razkritja, ki jih mora javni zavod v računovodskem poročilu navesti v skladu s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Čižman, 2020b).

3.4.1 Bilanca stanja

Javni zavod svoje končno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev prikaže v bilanci stanja na zadnji dan koledarskega leta. Sredstva in obveznosti do virov sredstev se izkazujejo v evrih in morajo biti razdeljena glede na vrsto in ročnost. K bilanci stanja spadata tudi dve obvezni prilogi, in sicer obrazec o (Čižman & Zupančič, 2020):

- stanju in gibanju neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter
- stanju in gibanju dolgoročnih finančnih naložb in posojil.

3.4.2 Izkaz prihodkov in odhodkov

Izkaz prihodkov in odhodkov prikazuje podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih je imel javni zavod v preteklem letu. V izkazu mora predstaviti prihodke in dohodke ter poslovni izid na resničen in pošten način. K izkazu prihodkov in dohodkov pa spadata še (Čižman, 2020a):

- izkaz prihodkov in odhodkov ločen glede na vrsto dejavnosti, kar pomeni, da ločeno prikazuje prihodke in odhodke, ki so nastali z izvajanjem javne službe, kot tudi prihodke in odhodke, ki so nastali s prodajo blaga in storitev na trgu in

- izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, kar pomeni, da se prihodki in odhodki priznajo šele, ko sta izpolnjena dva pogoja, in sicer da je poslovni dogodek nastal in da se je za nastali dogodek že sprovedlo plačilo.

3.4.3 Pojasnila k računovodskim izkazom

26. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10, 104/11, 86/16 in 80/19) navaja, da mora javni zavod razkriti še naslednje računovodske informacije:

- prihodke in odhodke glede na dejavnost javne službe, kot tudi prodaje blaga in storitev na trgu,
- namen oblikovanja dolgoročnih rezervacij ter porabo,
- vzroke zaradi izkazovanja presežka odhodkov nad prihodki tako v bilanci stanja kot tudi v izkazu poslovnega izida,
- načine vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje,
- stanje neporavnanih terjatev in obveznosti ter predloge za poravnavo in razloge zakaj terjatve niso bile poplačane,
- vire sredstev, ki so bili namenjeni za vlaganje in nakup v opredmetena, neopredmetena osnovna sredstva in dolgoročne finančne naložbe,
- naložbe denarnih sredstev,
- razloge za pomembnejše spremembe stalnih sredstev in
- vrste postavk, ki so navedene v zneskih na kontih izvenbilančne evidence.

3.5 Prihodki in odhodki

Javni zavod mora prihodke in odhodke razčlenjevati v skladu z ZR, raznimi pravilniki ter računovodskimi standardi. Izkazuje jih po načelu nastanka poslovnega dogodka in po načelu denarnega toka oziroma plačane realizacije, saj se tako lažje spremlja gibanje javnofinančnih sredstev. Če javni zavod poleg svoje osnovne dejavnosti opravlja tudi tržno dejavnost, mora prihodke in odhodke ločeno spremljati.

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12, 100/15, 75/17 in 82/18) razčlenjuje prihodke na davčne in nedavčne, kapitalske in transferne ter prejete donacije in sredstva, prejeta iz Evropske unije. Odhodki pa na tekoče odhodke in odhodke tekočih transferjev, investicijske odhodke in odhodke investicijskih transferjev ter sredstev plačil v proračunskih skladih. Javni zavod mora v skladu z enotnim kontnim načrtom spremljati prihodke in odhodke na naslednjih kontih:

Tabela 2: Kontne skupine prihodkov in odhodkov enotnega kontnega načrta

Odhodki	Prihodki
Kontne skupine:	Kontne skupine:
– 40 – tekoči odhodki	– 70 – davčni prihodki
– 41 – tekoči transferji	– 71 – nedavčni prihodki
– 42 – investicijski odhodki	– 72 – kapitalski prihodki
– 43 – investicijski transferji	– 73 – prejete donacije
– 44 – dana posojila in povečanje kapitalskih deležev	– 74 – transferni prihodki
– 45 – plačila sredstev v proračun EU	– 75 – prejeta vračila danih posojil in prodaja kapitalskih deležev
– 46 – zaračunani odhodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta	– 76 – zaračunani prihodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta
– 49 – prenos odhodkov in drugih izdatkov	– 78 – prejeta sredstva iz EU
	– 79 – prenos prihodkov in drugih prejemkov

Vir: Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14, 100/15, 84/16, 75/17, 82/18, 79/19 in 10/21).

4 PRIMER RAČUNOVODSTVA V JAVNEM ZAVODU TURIZEM LJUBLJANA

V praktičnem delu zaključne naloge je predstavljen primer računovodstva v javnem zavodu Turizem Ljubljana. Svoje teoretično in praktično znanje sem si podkrepila z opravljanjem strokovne prakse in študentskega dela v finančno-računovodski službi, ravno s tem namenom pa sem si izbrala ta primer.

4.1 Javni zavod Turizem Ljubljana

Javni zavod Turizem Ljubljana je pravna oseba in spada med posredne uporabnike državnega proračuna. Opravlja dejavnost javne službe, ki je razvrščena v skupino O/48. To je dejavnost državne uprave ter ekonomska socialna politika skupnosti, in sicer spada v podrazred O/84.130 Urejanje gospodarskih področij za učinkovitejše poslovanje (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019).

4.1.1 Predstavitev javnega zavoda Turizem Ljubljana

Javni zavod Turizem Ljubljana je ustanovila Mestna občina Ljubljana (MOL) z namenom spodbujanja razvoja ter izvajanje promocije turistične ponudbe Ljubljane in regije Osrednja Slovenija. Mestni svet Mestne občine Ljubljana je v letu 2001 sprejel odlok o ustanovitvi javnega gospodarskega zavoda javni zavod Turizem Ljubljana (Ur. l. RS, št. 79/2009). Zavod na podlagi sklepa o ustanovitvi opravlja osnovno dejavnost, in sicer načrtovanje, organiziranje in izvajanje politike, ki spodbuja razvoj turizma v Mestni občini Ljubljana. V

javnem interesu izvaja naslednje dejavnosti in storitve (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019):

- informacijsko turistično dejavnost,
- spodbujanje razvoja in promocije turističnih proizvodov v Mestni občini Ljubljana,
- načrtuje, oblikuje in trži turistične ponudbe v Mestni občini Ljubljana,
- spodbuja razvoj ter ureditev objektov turistične infrastrukture,
- organizira in izvaja prireditve,
- ozavešča ter vzpodbuja lokalno prebivalstvo za pozitiven odnos do turistov in turizma,
- druge storitve in naloge na podlagi Mestne občine Ljubljana.

Sedež Turizma Ljubljana je na Krekovem trgu 10 v Ljubljani. V letu 2019 je imel zavod dve poslovalnici. Prva poslovalnica Slovensko turistični informacijski center (STIC) se nahaja na istem naslovu kot sedež zavoda, druga poslovalnica Turistični informacijski center (TIC) pa se nahaja na Adamič Lundrovem nabrežju 2 v Ljubljani (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019).

Javni zavod Turizem Ljubljana v svojih poslovalnicah informira turiste o znamenitostih Ljubljane, v sklopu trženja storitev pa ponuja vodene ogledne, Ljubljansko turistično kartico, posreduje izlete, izposoja kolesa in ponuja turistične pakete po naročilu. V poslovalnici TIC imajo tudi trgovino, kjer prodajajo lastne izdelke, razne spominke, razglednice in podobno.

4.1.2 Organi in organiziranost javnega zavoda Turizem Ljubljana

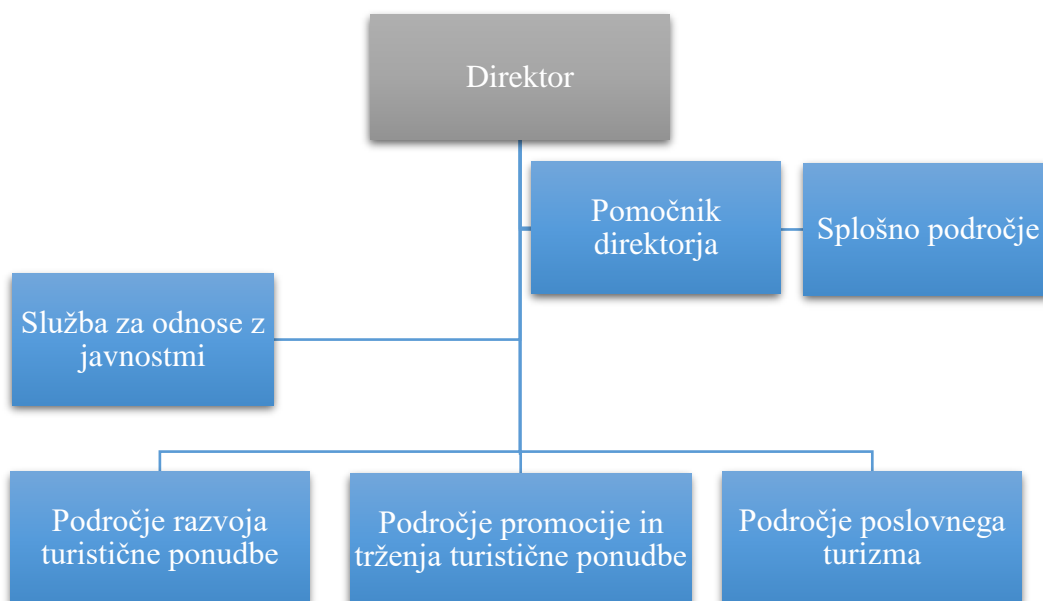
Javni zavod Turizem Ljubljana ima v skladu z 18. členom ustanovitvenega akta naslednje organe (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019):

- svet zavoda,
- direktorja in
- strokovni svet zavoda.

Svet zavoda obsega 11 članov s predsednico in podpredsednico. Eden od članov je tudi predstavnik delavcev Turizma Ljubljana. Strokovni svet zavoda pa obsega le pet članov z mandatom štirih let (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019).

Organiziranost javnega zavoda Turizem Ljubljana je razdeljena na več področij in delovnih mest. Kot je razvidno iz spodnjega grafikona, ima zavod na vrhu organigrama direktorja, takoj za njim pa še pomočnika direktorja. Sledijo si še štiri področja, in sicer splošno področje, področje razvoja turistične ponudbe, področje promocije in trženja turistične ponudbe ter področje poslovnega turizma. Skupno število zaposlenih v letu 2019 je bilo povprečno 37 (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019).

Slika 1: Organigram delovnih področij javnega zavoda Turizem Ljubljana v letu 2019



Vir: Javni zavod Turizem Ljubljana (2021).

Splošno področje vodi pomočnik direktorja in obsega naslednja delovna mesta (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2021):

- poslovni sekretar,
- kadrovik,
- finančnik in
- referent za distribucijo.

Naslednja tri področja se delijo na posamezne oddelke, ta pa na posamezna delovna mesta.

Področje razvoja turistične ponudbe zajema (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2021):

- oddelek za turistično infrastrukturo,
- oddelek za razvoj turističnih produktov,
- oddelek za raziskave in analize ter
- oddelek za RDO Osrednja Slovenija.

Področje promocije in trženja turistične ponudbe sestavljajo (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2021):

- oddelek za promocijo,
- oddelek za pospeševanje prodaje in
- oddelek za agencijsko dejavnost.

Področje poslovnega turizma pa je razdeljeno na dva dela (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2021):

- oddelek za trženje kongresne dejavnosti in
- oddelek za poslovni razvoj v segmentu združenj.

4.2 Računovodstvo javnega zavoda Turizem Ljubljana

Javni zavod Turizem Ljubljana mora računovodstvo voditi v skladu z zakoni, pravilniki in določenimi predpisi.

4.2.1 Organiziranost in vodenje računovodstva

Javni zavod Turizem Ljubljana ima na podlagi ZR opredeljen interni Pravilnik o računovodstvu. Pravilnik je temeljni akt, ki ureja naloge in organizacijo finančno računovodske službe v javnem zavodu. Poleg tega ureja tudi pravice in odgovornosti pooblaščenih oseb, ki razpolagajo z materialnimi in finančnimi sredstvi zavoda.

Glavna funkcija računovodstva v zavodu je razpolaganje in zagotavljanje podatkov ter informacij o poslovni in finančni uspešnosti, kot tudi zagotavljanje podatkov o premoženjskem in finančnem stanju zavoda za notranje in zunanje uporabnike. Med notranje uporabnike računovodskih informacij lahko uvrščamo vodstvo, vodje posameznih oddelkov, notranje revizorje in zaposlene. Med zunanje uporabnike pa ustanovitelja, nadzorni organ, posojilodajalce, dobavitelje, kupce, vlado, državne organe, občine ter drugo zainteresirano javnost (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018).

Zavod ima v internem pravilniku opredeljena tudi načela računovodenja, ki jih upošteva pri pripravi računovodskih izkazov. Upošteva časovno neomejenost delovanja, dosledno stanovitnost ter načelo nastanka poslovnega dogodka in/ali načelo denarnega toka. Po načelu denarnega toka se prihodek oziroma odhodek pripozna, ko sta izpolnjena dva pogoja, in sicer da je poslovni dogodek nastal in da je v tem primeru prišlo do prejema ali izplačila denarja. Za prepoznavanje prihodkov oziroma odhodkov se lahko šteje tudi, če je bila terjatev oziroma obveznost poravnana na drug način (s kompenzacijo), ampak pri tem ni nastal denarni tok (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018).

V finančno računovodski službi je v sklopu s sistematizacijo zavoda na delovnem mestu finančnika zaposlena ena oseba. Vodenje poslovnih knjig in sestavljanje letnega poročila za zavod opravlja zunanji računovodski servis, izbran na podlagi javnega naročila.

Finančno računovodska služba je sestavljena iz (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018):

- računovodstva glavne knjige – finančnega računovodstva,
- računovodstva terjatev in obveznosti – saldakontov kupcev in dobaviteljev,

- računovodstva stroškov in učinkov – stroškovnega računovodstva,
- materialnega in blagovnega računovodstva,
- računovodstva osnovnih sredstev in plač ter
- plačilnega prometa in blagajniškega poslovanja.

Odgovornost finančno računovodske službe je, da pravilno in pravočasno pripravi informacije tako za notranje organe, kot tudi za zunanje institucije. Paziti mora na vsakršne nepravilnosti ter opozarjati na zakonito delovanje na področju računovodstva in financ ter namen porabe javnih sredstev (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018).

4.2.2 Knjigovodske listine

Javni zavod loči knjigovodske listine na zunanje izvirne, notranje izvirne in notranje izpeljane. Glede na krogotok knjigovodskih listin ima javni zavod opredeljen interni Pravilnik o gibanju knjigovodskih listin, ki določa osebe za sestavljanje, kontroliranje in odobravanje le-teh (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018).

Kot je že navedeno v poglavju 2.3 z naslovom Knjigovodske listine, morajo le te vsebovati verodostojne podatke z vsemi potrebnimi informacijami. Zelo pomembno je tudi hranjenje knjigovodskih listin, ki se morajo hraniti v skladu z določili. Javni zavod ima na podlagi hranjenja urejen tudi interni pravilnik o hranjenju knjigovodskih listin.

4.2.3 Poslovne knjige

Poslovne knjige predstavljajo podatkovne zbirke, kjer so knjiženi poslovni dogodki, ki zagotavljajo podatke o stanju in gibanju sredstev, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in drugih prejemkih, odhodkih in drugih izdatkih ter izidu samega poslovanja zavoda. Javni zavod Turizem Ljubljana za vodenje poslovnih knjig uporablja računovodski program SAOP. Poslovne knjige vodi v slovenskem jeziku in domači denarni valuti. Ker javni zavod Turizem Ljubljana opravlja tako javno kot tržno dejavnost, vodi dogodke v poslovnih knjigah ločeno po stroškovnih mestih zaradi spremljanja poslovanja s sredstvi javnih financ in sredstvi pridobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018).

Poslovne knjige se vodijo po načelu dvostavnega knjigovodstva z načeli uporabe enotnega kontnega načrta. Javni zavod Turizem Ljubljana vodi temeljne in pomožne poslovne knjige. Obvezni temeljni knjigi sta dnevnik in glavna knjiga. Med pomožne knjige, ki jih vodi zavod spadajo prav tako (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018):

- knjiga prejetih in izdanih računov (PR – knjiga prejetih računov, PF – knjiga prejetih predračunov, RA – knjiga izdanih računov, AR – avansni računi, ZAH – knjiga izdanih zahtevkov do Mestne občine Ljubljana, ZAH-D – knjiga izdanih drugih zahtevkov),

- blagajna,
- register osnovnih sredstev in drobnega inventarja ter
- terjatve do kupcev in dobaviteljev, ki se vodijo v okviru glavne knjige.

Druge knjige, ki jih vodi zavod (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018):

- kadrovska evidenca in evidenca drugih prejemkov in
- evidenca zalog materiala, blaga in proizvodov (LP – lastna poraba, KA – kalo odpisi, OK – odprema kupcem, PK – prenos na konsignacijo).

Javni zavod Turizem Ljubljana uporablja ureditev kontov po standardnih oznakah, ki so (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018):

- razredi od 0 do 9,
- skupine kontov od 00 do 99,
- podskupine kontov od 000 do 999 in
- podkonti oziroma analitični konti od 000000 do 999999.

4.2.4 Letno poročilo in računovodski izkazi

Javni zavod Turizem Ljubljana mora vsako leto pripraviti letno poročilo, ki je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila. Računovodski del poročila pripravi pooblaščen računovodski servis, poslovni del pa direktorica. Letno poročilo mora zavod predložiti pooblaščeni organizaciji AJ PES do zadnjega dne v mesecu februarju tekočega leta za preteklo leto. Preden zavod priloži letno poročilo pooblaščeni organizaciji, ga mora na seji sveta potrditi tudi Svet zavoda Turizma Ljubljana. Letno poročilo zavod predloži tudi ustanoviteljici Mestni občini Ljubljana ter drugim poslovnim subjektom.

Računovodski del poročila vsebuje računovodske izkaze ter priloge k izkazom, ki so sestavljeni v skladu s pravilnikom o sestavljanju letnih poročil. Računovodski izkazi, ki jih pripravi računovodski servis morajo prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Kot sem že v poglavju 3.4.1 z naslovom Računovodski izkazi javnega zavoda navedla, sta glavna računovodska izkaza, ki ju mora javni zavod Turizem Ljubljana sestaviti, bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov. Javni zavod Turizem Ljubljana mora ločeno spremljati poslovanje in poslovni izid za opravljanje dejavnosti javne službe in za dejavnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Ločen izkaz glede na dejavnost prikazuje uspešnost poslovanja posamezne dejavnosti v javnem zavodu.

Za primer sem v priloge priložila računovodske izkaze Turizma Ljubljana, in sicer za poslovno leto 2019 (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019):

- Bilanco stanja (priloga 1);

- Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov (priloga 2);
- Izkaz prihodkov in dohodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti (priloga 3).

Poslovno poročilo vsebuje splošni in vsebinski del. V splošnem delu je predstavljen javni zavod Turizem Ljubljana, v vsebinskem delu so predstavljeni doseženi cilji in rezultati samega zavoda. Poleg tega je v vsebinskem delu obrazložena poraba sredstev iz naslova RDO. Sledi še poročilo o kadrovskem načrtu ter obrazložitev prihodkov in odhodkov, razvrščenih glede na vire financiranja in realizacijo finančnega načrta (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019).

4.2.5 Financiranje

Javni zavod Turizem Ljubljana za opravljanje javne službe prejema sredstva iz proračuna Mestne občine Ljubljana ter drugih virov. Mestna občina za vsako leto izda odlok o proračunu, v katerem so navedena sredstva, ki jih za delovanje posameznega leta prejme javni zavod Turizem Ljubljana. Zavod prejema sredstva s strani občine iz več posameznih postavk, in sicer (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019):

- proračunska sredstva, namenjena za plače in druge izdatke zaposlenim, za prispevke delodajalcev, za druge izdatke za blago in storitve ter za premije kolektivnega dodatnega pokojninskega zavarovanja (PRO),
- namenska sredstva koncesijskih dajatev od posebnih iger na srečo – spodbujanje razvoja turistične infrastrukture (KD),
- namenska sredstva turistične takse za pospeševanje turizma (TT) in
- sredstva drugih občin – Regionalna destinacijska organizacija (RDO).

Znotraj namenskih sredstev javni zavod Turizem Ljubljana prejema tudi sredstva v sklopu načrta razvojnih programov (NRP) in drugih projektov, kot na primer December v Ljubljani. Javni zavod Turizem Ljubljana lahko v sklopu rebalansa, ki ga izda Mestna občina Ljubljana, uskladi sredstva za poslovanje v določenem letu.

Poleg sredstev občine, javni zavod Turizem Ljubljana prejema še druga sredstva v sklopu javnih razpisov. V letu 2019 je javni zavod Turizem Ljubljana prejel sredstva iz razpisa »Javni razpis za sofinanciranje razvoja promocije turistične ponudbe vodilnih turističnih organizacij« s strani Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo (MGRT). Prav tako v sklopu Regionalne destinacijske organizacije za njeno delovanje zavod prejema sredstva drugih občin po pogodbi, ki so vključene v projekt.

V letu 2019 je javni zavod Turizem Ljubljana s strani Slovenske turistične organizacije prejel tudi sredstva iz naslova nagradnega razpisa z denarnim skladom Snovalec, za najbolj inovativen turistični produkt v sklopu razvoja turističnih doživetij, in sicer za vodeno turo »Dobimo se na plac«.

4.2.6 Prihodki in odhodki

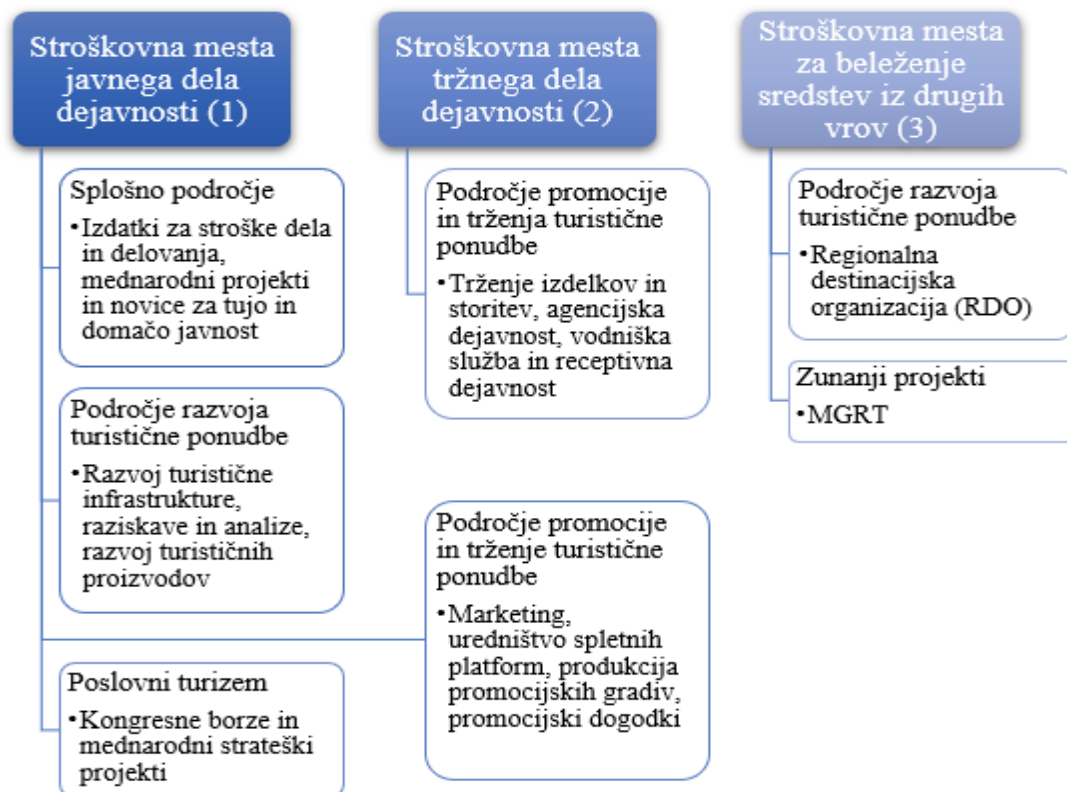
Javni zavod Turizem Ljubljana poleg svoje osnovne dejavnosti opravlja tudi tržno dejavnost, kar pomeni, da se ukvarja s prodajo blaga in storitev na trgu. Zato mora poslovanje ter prihodke in odhodke ločeno spremljati. V ta namen ima opredeljena določena stroškovna mesta, iz katerih so razvidna pridobljena sredstva. Vsako stroškovno mesto je opredeljeno z zaporedno številko, nazivom stroškovnega mesta, virom financiranja ter skrbnikom oziroma referentom stroškovnega mesta.

Glede na vire financiranja ima javni zavod Turizem Ljubljana stroškovna mesta razdeljena v tri različne skupine (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2018):

- stroškovna mesta javnega dela dejavnosti, povezana s financiranjem ustanovitelja, ki so označena z začetno številko 1,
- stroškovna mesta tržnega dela dejavnosti, ki so označena z začetno številko 2 in
- stroškovna mesta za beleženje javnih sredstev iz drugih virov, ki so označena z začetno številko 3.

Nekatera stroškovna mesta, ki jih uporablja javni zavod Turizem Ljubljana glede na posamezna področja ter dejavnost oziroma financiranje, so prikazana v sliki 2.

Slika 2: Prikaz stroškovnih mest glede na dejavnost in posamezno področje

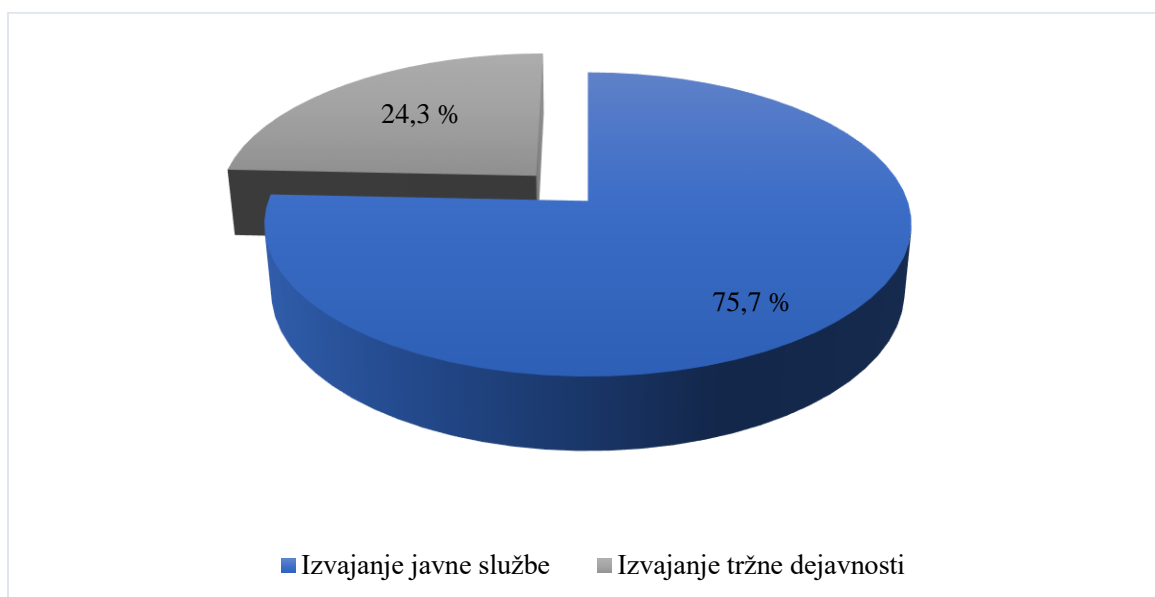


Vir: Javni zavod Turizem Ljubljana (2019).

Kot je razvidno iz zgornjega grafa, ima javni zavod zelo veliko število stroškovnih mest za opravljanje javne službe, v primerjavi z opravljanjem tržne dejavnosti. Javni zavod Turizem Ljubljana uporablja šifrant stroškovnih mest za pregled odhodkov in prihodkov glede na dejavnost.

V letu 2019 je javni zavod Turizem Ljubljana svoje fiksne stroške, ki se navezujejo na delovanje obeh dejavnosti, po ključu delil na javni in tržni del, in sicer 77 % na javni del, 23 % pa na tržni del. Celotna struktura prihodkov poslovanja javnega zavoda v letu 2019 je bila naslednja (Javni zavod Turizem Ljubljana, 2019):

Slika 3: Struktura prihodkov poslovanja javnega zavoda Turizem Ljubljana v letu 2019



Vir: Javni zavod Turizem Ljubljana (2019).

Struktura prihodkov in odhodkov poslovanja javnega zavoda Turizma Ljubljana se lahko v posameznih letih zelo razlikuje, saj na to vpliva veliko dejavnikov.

SKLEP

Kot sem že začetku zaključne naloge navedla, je javni zavod subjekt javnega prava, ustanovljen za opravljanje javnih služb, zato njegova temeljna naloga ni pridobivanje dobička, ampak zadovoljevanje trga z javnimi dobrinami. Javni zavod je uvrščen med posredne proračunske uporabnike na podlagi enotnega klasifikacijskega registra proračunskih uporabnikov.

Področje računovodstva javnih zavodov je v Sloveniji dobro urejeno, saj temelji na sklopih zakonov, različnih predpisov in uredb. Samo poslovanje javnega zavoda je določeno z ZZ, medtem ko je računovodstvo javnega zavoda določeno z ZR, ZJF in SRS. ZR določa vodenje poslovnih knjig v skladu z zahtevami, ločeno spremljanje pridobljenih virov za poslovanje

zavoda, uporabo enotnega kontnega načrta, izkaz prihodkov in odhodkov po dveh načelih, ločeno izkazovanje glede na vrsto dejavnosti in sestavo letnega poročila, medtem ko ZJF ureja področje javnega financiranja iz proračuna Republike Slovenije.

Računovodstvo javnega zavoda se razlikuje od računovodstva drugih organizacij predvsem v načinu prejemanja prihodkov oziroma sredstev za nemoteno poslovanje. Iz tega izhaja tudi, da mora zavod računovodstvo voditi po nastanku poslovnega dogodka in po načelu denarnega toka. Prav tako je temeljnega pomena tudi vodenje prihodkov in odhodkov glede na vir financiranja. Kot sem že v sami zaključni nalogi navedla, mora zavod v skladu z zakonom ločeno spremljati prihodke iz javnih sredstev, kot tudi prihodke pridobljene iz drugih sredstev ali pa iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Javni zavod mora pri letnem poročanju upoštevati splošna načela, ki veljajo za javni sektor, saj je to ključnega pomena ohranitve transparentnosti podatkov, ki morajo biti na voljo širši javnosti.

Kot konkreten primer posebnosti računovodstva v javnem zavodu sem v zaključni nalogi izpostavila javni zavod Turizem Ljubljana. Ta spada med neposredne proračunske uporabnike, katerega ustanovitelj je Mestna občina Ljubljana. V samem zavodu opravljam študentsko delo v finančno-računovodski službi, kar je še dodatno doprineslo h globljemu razumevanju teoretičnega in praktičnega dela zaključne naloge.

Računovodstvo je ključnega pomena v vsakem poslovnem subjektu. V javnem sektorju je ta pomembnost še bolj poudarjena, zaradi verodostojnosti podatkov in upravičene porabe javnih sredstev za zadovoljevanje dobrin, ki so v javnem interesu.

LITERATURA IN VIRI

1. Čižman, M. (2016, 28. julij). Opredelitev dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti v javnih zavodih. *IKS, Revija za računovodstvo in finance*, (08-09/2016), 1–4.
2. Čižman, M. (2017, 3. avgust). Poslovne knjige pri uporabnikih v javnem sektorju. *IKS, Revija za računovodstvo in finance*, (08-09/2017), 1–8.
3. Čižman, M. (2020a, 25. november). Izkaz prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov za leto 2020. *IKS, Revija za računovodstvo in finance*, (12/2020), 1–5.
4. Čižman, M. (2020b, 25. november). Priprava in predložitev letnega poročila za leto 2020. *IKS, Revija za računovodstvo in finance*, (12/2020), 1–14.
5. Čižman, M. & Zupančič, V. (2020, 25. november). Bilanca stanja določenih in drugih uporabnikov za leto 2020. *IKS, Revija za računovodstvo in finance*, (12/2020), 1.
6. Dorić, B. (2007). *Posebnosti računovodstva javnih zavodov* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Javni zavod Turizem Ljubljana. (2018). *Pravilnik o računovodstvu* (interno gradivo) Ljubljana: Javni zavod Turizem Ljubljana.
8. Javni zavod Turizem Ljubljana. (2019) *Pogodba o financiranju dejavnosti javnega zavoda* (interno gradivo) Ljubljana: Javni zavod Turizem Ljubljana.

9. Javni zavod Turizem Ljubljana. (2020). *Letno poročilo javnega zavoda Turizem Ljubljana za poslovno leto 2019* (interno gradivo). Ljubljana: Javni zavod Turizem Ljubljana.
10. Javni zavod Turizem Ljubljana. (2021). *Turizem Ljubljana*. Pridobljeno 17. maja 2021 iz <https://www.visitljubljana.com/sl/turizem-ljubljana/kontakti/>
11. Korpič Horvat, E. (2004). Pravilnost in smotrnost poslovanja javnih zavodov. *Lex localis: revija za lokalno samoupravo*, 2(2), 135–148.
12. Ministrstvo za finance. (2021). *Javno računovodstvo*. Pridobljeno 17. marca 2021 iz <https://www.gov.si/teme/javno-racunovodstvo/>
13. Republika Slovenija eUprava. (2021). *Javni sektor*. Pridobljeno 13. maja 2021 iz <https://e-uprava.gov.si/drzava-in-druzba/javni-sektor.html>
14. Slovenski inštitut za revizijo. (2016). *Pravila skrbnega računovodenja (2016)*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Pridobljeno 6. aprila 2021 iz <https://www.racunovodstvo.net/zakonodaja/priloga/3415/osnutek-psr-1-2016-knjigovodske-listine>
15. Šubelj, B. (2020). *Kaj je računovodstvo?* Metaja d.o.o. Pridobljeno 6. aprila 2021 iz <http://www.metaja.si/biserka-pise/187-kaj-je-racunovodstvo>
16. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002* (3/2003). Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj. Pridobljeno 20. februarja 2021 iz https://www.umar.gov.si/fileadmin/user_upload/publikacije/dz/2003/dz03-03.pdf

PRILOGE

Priloga 1: Bilanca stanja javnega zavoda Turizma Ljubljana na dan 31. 12. 2019

Bilanca stanja na dan 31. 12. 2019	Podatki so v EUR	
	2019	2018
SREDSTVA		
A) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU	448.092	488.618
NEOPREDMETENA SREDSTVA IN DOLGOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	1.231.169	1.227.595
POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH SREDSTEV	936.104	848.976
NEPREMIČNINE	66.858	66.858
POPRAVEK VREDNOSTI NEPREMIČNIN	45.710	42.368
OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	1.030.239	959.848
POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	901.698	877.677
DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	3.338	3.338
B) KRATKOROČNA SREDSTVA; RAZEN ZALOG IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	754.320	762.742
DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI IN TAKOJ UNOVČLJIVE VREDNOSTNICE	4.651	7.703
DOBROIMETJE PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH USTANOVAH	1.103	19.657
KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV	120.619	113.705
KRATKOROČNE TERJATVE DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	309.876	191.905
KRATKOROČNE TERJATVE IZ FINANCIRANJA	415	0
DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE	35.372	14.957
AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	282.284	414.815
C) ZALOGE	122.105	118.616
ZALOGE BLAGA	108.353	105.888
DRUGE ZALOGE	13.752	12.728
I. AKTIVA SKUPAJ	1.324.517	1.369.976
AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	29.918	28.113
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
D) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	592.424	621.064
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE	13.485	0
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENIH	78.023	71.896
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV	328.914	322.818
DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA	45.781	31.525
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	25.006	43.796
PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	101.215	151.029

se nadaljuje

E) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	732.093	748.912
OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	398.640	426.921
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	333.453	321.991
I. PASIVA SKUPAJ	1.324.517	1.369.976
PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	29.918	28.113

Priloga 2: Izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda Turizem Ljubljana v letu 2019

Izkaz prihodkov in odhodkov v obdobju od 1. 1. do 31. 12. 2019	Podatki so v EUR	
	2019	2018
A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	4.606.218	4.138.427
PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	4.463.499	4.004.550
PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN MATERIALA	142.719	133.877
B) FINANČNI PRIHODKI	5	6
C) DRUGI PRIHODKI	76.563	32.909
Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	0	320
DRUGI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	0	320
D) CELOTNI PRIHODKI	4.682.786	4.171.662
E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	3.542.416	3.067.879
NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MATERIALA IN BLAGA	120.964	109.644
STROŠKI MATERIALA	51.631	57.703
STROŠKI STORITEV	3.369.821	2.900.532
F) STROŠKI DELA	1.094.680	1.005.573
PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	842.772	776.357
PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	157.429	132.200
DRUGI STROŠKI DELA	94.479	97.016
G) AMORTIZACIJA	18.157	27.223
J) DRUGI STROŠKI	12.376	25.006
K) FINANČNI ODHODKI	650	668
L) DRUGI ODHODKI	66	84
M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	1.099	1.314
OSTALI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	1.099	1.314
N) CELOTNI ODHODKI	4.669.444	4.127.747
O) PRESEŽEK PRIHODKOV	13.342	43.915
Davek od dohodka pravnih oseb	1.880	6.842
Presežek prihodkov obračunskega obdobja z upoštevanjem davka od dohodka	11.462	37.073
Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju (celo število)	36	35
Število mesecev poslovanja	12	12

Priloga 3: Izkaz prihodkov in odhodkov javnega zavoda Turizma Ljubljana po vrstah dejavnosti za leto 2019

Izkaz prihodkov in odhodkov – po vrstah dejavnosti za leto 2019	Podatki so v EUR	
	Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
A) PRIHODKI OD POSLOVANJA	3.470.498	1.135.720
PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	3.470.498	993.001
PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN MATERIALA	0	142.719
B) FINANČNI PRIHODKI	0	5
C) DRUGI PRIHODKI	76.362	201
D) CELOTNI PRIHODKI	3.546.860	1.135.926
E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	2.515.738	1.026.678
NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MATERIALA IN BLAGA	6.535	114.429
STROŠKI MATERIALA	48.105	3.526
STROŠKI STORITEV	2.461.098	908.723
F) STROŠKI DELA	1.010.220	84.460
PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	780.201	62.571
PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	146.529	10.900
DRUGI STROŠKI DELA	83.490	10.989
G) AMORTIZACIJA	4.946	13.211
J) DRUGI STROŠKI	10.777	1.599
K) FINANČNI ODHODKI	560	90
L) DRUGI ODHODKI	4	62
M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	0	1.099
OSTALI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	0	1.099
N) CELOTNI ODHODKI	3.542.245	1.127.199
O) PRESEŽEK PRIHODKOV	4.615	8.727
Davek od dohodka pravnih oseb	0	1.880
Presežek prihodkov obračunskega obdobja z upoštevanjem davka od dohodka	4.615	6.847