

RAZMEJITEV IN RAČUNOVODENJE PRIHODKOV, PRIDOBLENIH NA TRGU, IN PRIHODKOV, PRIDOBLENIH IZ PRORAČUNSKIH SREDSTEV

**UDK: 351:336.126 (497.4)
351:336.717.16 (497.4)**

Marija Janc
univ. dipl. ekonomistka
Ministrstvo za finance RS

1 Opredelitev dejavnosti javne službe in dejavnosti prodaje na trgu

Država in občina oziroma lokalna skupnost razpolagata s finančnim in stvarnim premoženjem. Finančno in stvarno premoženje je opredeljeno v 67. členu zakona o javnih financah (Ur. list RS, št. 79/99 – 110/02), v nadaljevanju ZJF. Po določbah tega člena finančno premoženje predstavljajo denarna sredstva, terjatve, dolžniško - vrednostni papirji ter delnice in deleži na kapitalu pravnih oseb in druge naložbe v pravne osebe, stvarno premoženje pa so premičnine in nepremičnine.

Naloga tako države kot lokalne skupnosti je med drugim izvajanje oziroma opravljanje javne službe in dejavnosti v javnem interesu.

V svojem prispevku se bom omejila na izvajanje javne službe in drugih dejavnosti v javnih zavodih. Ob tem navajam določbo 22. člena zakona o zavodih (Ur. list RS, št. 12/91 – 36/00), ki določa:

»Kot javne službe se opravljajo z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta na podlagi zakona določene dejavnosti, katerih trajno nemoteno upravljanje zagotavlja v javnem interesu republika, občina ali mesto.«

Iz navedenega izhaja, da o javni službi lahko govorimo takrat, kadar je le-ta opredeljena v zakonu ali občinskem odloku in kadar je njeno zagotavljanje v javnem interesu.

Na podlagi določb tako 3. in 23. člena zakona o zavodih in delno tudi 2. odstavka 67. člena ZJF javne službe opravljajo javni zavodi.

Osnovno načelo pri organiziranju premoženja v obliki javnih zavodov ni pridobivanje dobička niti pridobivanje presežka prihodkov nad odhodki, pač pa izvajanje javne službe.

Javni zavodi pa lahko poleg dejavnosti, za opravljanje katere so ustanovljeni oziroma organizirani, opravljajo še eno ali več spremljajočih dejavnosti, s katero oziroma katerimi dopolnjujejo svojo osnovno dejavnost oziroma skrbijo za optimalno izkoriščenost premoženja, s katerim upravljajo. Spremljajoče dejavnosti so po večini dejavnosti, katerih proizvodi ali storitve se prodajajo na trgu.

Možnost izvajanja prodaje proizvodov in storitev na trgu je za javne zavode določena, ali z zakonom, ali podzakonskim aktom. ali pa z aktom o ustanovitvi. Ustanovitelj namreč

določi, katero dejavnost javni zavod poleg dejavnosti, s katero izvaja javno službo, še lahko opravlja.

V praksi se pojavlja mnogo primerov, ko iz predpisov ni mogoče točno ugotoviti, katera dejavnost je tista, ki jo opravlja javni zavod zaradi izvajanja javne službe, katera dejavnost pa je prodaja proizvodov in storitev na trgu. Dejavnost javne službe se namreč lahko v celoti financira iz javnih sredstev (državnega ali občinskega proračuna), lahko pa se financira s plačili prejemnikov oziroma uporabnikov storitev javne službe. Dejavnost prodaje proizvodov in storitev na trgu, ki ne spada v izvajanje javne službe, se mora in tudi se v celoti financira s plačili prejemnikov in uporabnikov proizvodov in storitev.

Iz navedenega izhaja, če iz predpisov ni točno razvidno, katera dejavnost spada med dejavnost javne službe, katera dejavnost pa med prodajo blaga in storitev na trgu, je resorno ministrstvo oziroma ustrezen občinski organ tisti, ki v imenu ustanovitelja opredeli in razmeji dejavnost javne službe in dejavnost prodaje proizvodov in storitev na trgu. Pri tem ustanovitelj upošteva poleg optimalne izkoriščenosti premoženja še izkoriščenost kadrovskega potenciala, s katerim razpolaga javni zavod, interes ožje ali širše lokalne skupnosti za določene proizvode ali storitve, ki bi jih javni zavod lahko izvajal, in ne nazadnje interes prebivalcev lokalne skupnosti, v kateri javni zavod posluje.

Ta razmejitev je pomembna toliko bolj, ker so javni zavodi na osnovi določb 9. člena zakona o računovodstvu (Ur. list RS, št. 23/99), v nadaljevanju ZR, v poslovnih knjigah in poročilih dolžni zagotavljati ločeno:

- spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od
- spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

2 Računovodsko izkazovanje prihodkov

Pri izkazovanju vseh prihodkov, ne glede na način pridobitve, so javni zavodi dolžni upoštevati:

- zakon o računovodstvu,
- pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. list RS, št. 134/03),
- pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. list RS, št. 54/02 - 134/03),
- pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. list RS, št. 115/02 - 134/03).

Javni zavodi so pri računovodskem izkazovanju prihodkov dolžni upoštevati določbe 17. člena ZR in v poslovnih knjigah izkazati prihodke po vrstah in namenih:

- iz opravljanja javne službe,
- iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in
- iz drugih virov.

Ker javni zavodi pripoznavajo prihodke in odhodke po načelu nastanka poslovnega dogodka (fakturirane realizacije), jim vodenje ločenih evidenc omogočajo ustrezno določeni podkonti skupine 76 – zaračunani prihodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta.

Na kontih te skupine se ločeno izkazujejo prihodki po posameznih vrstah:

a) konti podskupine 760 – prihodki od prodaje proizvodov in storitev;

V okviru te podskupine javni zavod prikazuje:

- prihodke, pridobljene iz sredstev javnih financ, namenjenih pokrivanju stroškov proizvodov in storitev (transfere iz državnega in občinskega proračuna),
- prihodke od prodaje proizvodov in storitev na domačem in tujem trgu (ločeno za opravljanje javne službe in ločeno za druge vrste dejavnosti),
- prihodke od donacij, namenjenih pokrivanju stroškov proizvodov in storitev (namenske donacije),
- prihodke od porabe ali odprave dolgoročnih rezervacij, oblikovane za pokrivanje odhodkov, nastalih v zvezi s prodanimi proizvodi in storitvami,
- prihodke od uporabe proizvodov za lastne potrebe.

b) konti podskupine 761 – prihodki od prodaje blaga in materiala;

V okviru te podskupine javni zavod prikazuje:

- prihodke iz sredstev javnih financ, namenjenih pokrivanju stroškov blaga in materiala (transfere iz državnega in občinskega proračuna),
- prihodke od prodaje blaga in materiala na domačem in tujem trgu (ločeno za opravljanje javne službe in ločeno za druge vrste dejavnosti),
- prihodke od donacij, namenjene pokrivanju stroškov blaga in materiala (namenske donacije),
- prihodke od porabe ali odprave dolgoročnih rezervacij, oblikovanih za pokrivanje odhodkov, nastalih v zvezi s prodanim blagom.

c) konti podskupine 762 – finančni prihodki;

V okviru te podskupine so prikazani:

- prihodki od obresti,
- prihodki od prevrednotovanja terjatev in obveznosti ter naložb, zaradi ohranitve vrednosti,

- prihodki od dividend in drugih deležev v dobičku,
- prihodki od prodaje finančnih naložb,
- prihodki zaradi uskladitve dolgoročnih rezervacij,
- prihodki iz prejšnjih obračunskih obdobj,
- drugi finančni prihodki.

d) konti podskupine 763 – izredni prihodki;

V okviru te podskupine se izkazujejo:

- namenske donacije,
- prejete kazni in odškodnine,
- drugi izredni prihodki.

e) konti podskupine 764 – prevrednotovalni poslovni prihodki

V okviru te podskupine so izkazani:

- prevrednotovalni prihodki pri odtujitvi neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev,
- odpisi obveznosti iz prejšnjih let,
- drugi prevrednotovalni poslovni prihodki.

Pri izkazovanju in pripoznavanju prihodkov iz sredstev javnih financ se v mnogih javnih zavodih pojavljajo vprašanja, kdaj se prihodek prikaže na kontih podskupine 760, saj večina javnih zavodov za »mesečne dvanajstine« po večini ne izstavlja zahtevkov. Če je med ustanoviteljem oziroma financerjem sklenjena pogodba, iz katere je razvidno, katere dejavnosti javne službe bo zavod opravljal, kdaj bo financer nakazoval mesečne transfere in v kakšni višini bodo transferi, ima javni zavod pravno podlago, ki jo lahko uporabi kot knjigovodsko listino, na osnovi katere mesečno evidentira zaračunane prihodke.

V večini primerov pa pogodba o financiranju ni sklenjena, iz določb zakona o zavodih oziroma iz področnih zakonov pa je razvidno, katere odhodke oziroma izdatke bo lahko javni zavod pokrival iz sredstev javnih financ. Z drugimi besedami povedano, za pokrivanje katerih stroškov bo financer zagotovil sredstva. V takih primerih se konti podskupine 760 odobrijo hkrati s prejemom sredstev transferov.

To pa predstavlja problem ob koncu obračunskega obdobja, ko javni zavod ima obračunane, na primer obveznosti do zaposlenih za plače in druge osebne prejemke za mesec december, transfere za pokrivanje teh stroškov pa prejme šele v začetku naslednjega leta. Ker bi neizkazovanje terjatev do financerja (države ali občine) in neevidentiranje tega zneska na kontih zaračunanih prihodkov imelo za posledico negativni poslovni izid, so javni zavodi dolžni za višino tistih obveznosti, za katere na podlagi normativov sredstva zagotavlja financer, ustrezno prikazati tudi terjatve do financerja. Takšen napotek pa seveda ne velja v primeru, da je financer zagotovil vsa predvidena sredstva, javni zavod pa kljub

temu z zagotovljenimi prihodki ni pokrili vseh stroškov. V tem primeru mora javni zavod poslovni izid prikazati pravilno in pošteno, v računovodskih izkazih torej izkazati presežek odhodkov nad prihodki.

Navedena napotila lahko javni zavodi smiselno upoštevajo tudi pri računovodskem izkazovanju poslovnih dogodkov v okviru ostalih kontov skupine 76.

Zaradi zagotovitve podatkov o vseh javnofinančnih prihodkih in odhodkih morajo biti podatki, ki so pri tem obravnavani, prikazani po enotnih kriterijih. In ker neposredni proračunski uporabniki državnega in občinskih proračunov prikazujejo prihodke in odhodke po računovodskem načelu plačane realizacije (denarnega toka), so določeni uporabniki enotnega kontnega načrta, kamor pa spadajo tudi javni zavodi, dolžni prihodke (in odhodke) med letom izkazati tudi evidenčno, in sicer na ustreznih kontih skupine 71, 72, 73 in 74 s sočasno obremenitvijo konta 799 – evidenčni promet prihodkov in drugih prejemkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Podatki, izkazani na kontih skupin 71 – 74, se ob pripravi letnega poročila oziroma računovodskih izkazov vpišejo v izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka.

Poleg prihodkov so javni zavodi dolžni evidenčno na ustreznih kontih skupin 40 – 42 izkazati tudi odhodke, seveda ob sočasni odobritvi konta 499 – evidenčni promet odhodkov in drugih izdatkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. In tudi te podatke je potrebno vpisati v izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka.

3 Oblikovanje cene

Oblikovanje cene je različno od tega, ali gre za opravljanje storitev javne službe ali gre za prodajo blaga in storitev na trgu iz drugih dejavnosti.

Ob tem naj navedem določila 45. člena zakona o zavodih, ki določa, da zavod pridobiva sredstva za delo iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih virov na račun in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi.

Ustanovitelj ob ustanovitvi javnega zavoda torej odloči o tem, ali bodo uporabniki prejeli storitev javne službe brez plačila ali pa bo zanje potrebno tudi plačati.

Ustanovitelj je dolžan ne glede na to, ali bodo uporabniki storitev javne službe prejeli brez plačila ali proti plačilu, zavodu zagotoviti vse pogoje za gospodarno, učinkovito ter profesionalno izvajanje javne službe. To najlažje zagotovi z določenimi normativi glede poslovnih prostorov, števila zaposlenih, potrebnih materialnih sredstev oziroma storitev, ki so seveda ovrednoteni in kot taki v sumarnem znesku predstavljajo osnovo za določitev bodisi financiranja iz sredstev javnih financ, bodisi financiranja na podlagi plačil za opravljanje storitve javnih služb, bodisi za določitev takšne ali drugačne kombinacije obeh možnosti. Delno je odločitev o tem, na kakšen način se posamezna storitev javne službe

glede na vir financiranja opravlja, določena že v področnem zakonu, v katerem je posamezna javna služba določena in podrobno opredeljena.

Seveda pa je treba upoštevati, da so kljub majhnosti pogoji in možnosti, ki so potrebni, da je izvajanje sploh možno, v različnih področjih države in včasih tudi lokalne skupnosti različni, kar pa je ob določanju normativov, po mojem mnenju, treba tudi upoštevati.

Iz vsega navedenega izhaja, da ceno za enoto opravljene storitve določi ustanovitelj, nanjo javni zavod neposrednega vpliva oziroma možnosti oblikovanja na podlagi ponudbe in povpraševanja sploh nima.

Pri oblikovanju cene za proizvode in storitve ter blago in material, katerih prodajo opravlja javni zavod poleg opravljanja javne službe, javni zavod upošteva dejstvo, da nikjer v predpisih ni točnega napotila, kateri stroški blaga in storitev se pri kalkulaciji cene upoštevajo. Delne napotke lahko najdemo v SRS-16 – stroški po vrstah, mestih in nosilcih, saj je kalkulacija prodajne cene proizvodov in storitev odvisna od kalkulacije lastne cene proizvodov in storitev.

Ob upoštevanju tega dejstva lahko opredelimo, da se v kalkulacijo cene proizvodov in storitev všttevajo vsi stroški, ki so povezani z izvajanjem prodaje blaga in storitev na trgu in se nanašajo na:

- izdatke za blago in storitve,
- investicije in investicijsko vzdrževanje,
- stroške dela,
- amortizacijo ter
- druge neposredne in posredne stroške, ki so povezani z izvajanjem prodaje blaga in storitev na trgu.

Med izdatke za blago in storitve všttevamo:

- stroške materiala, kamor spadajo stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov, pa tudi stroški materiala, ki so zajeti v ustrezne namenske skupine posrednih poslovnih stroškov. V prvo skupino spadajo stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezati z ustvarjanjem poslovnih učinkov. V drugo skupino spadajo stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, drobnega inventarja, pisarniškega materiala, strokovne literature, stroški kala, razsipa, okvar in loma.
- stroške storitev, ki so izvirni stroški kupljenih storitev, neposredno potrebnih pri nastajanju poslovnih učinkov, pa tudi stroški storitev, ki so zajeti v ustrezne namenske skupine posrednih poslovnih stroškov. V prvo skupino spadajo stroški predvsem storitev pri izdelovanju proizvodov, v drugo pa stroški povezanih

storitev, storitev za vzdrževanje in drugih storitev, ki so povezane s prodajo blaga in storitev na trgu.

Stroški amortizacije so izvirni stroški, ki so povezani s strogo doslednim prenašanjem vrednosti amortizirljivih neopredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Stroški amortizacije se obračunavajo po cenah, veljavnih v obračunskem obdobju. Če je strošek amortizacije v kalkulaciji cene obračunan dosledno, lahko javni zavod v popolnosti pokrije stroške amortizacije, obračunane v skladu z navodilom o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Ur. list RS, št. 54/02). V praksi pa nekateri javni zavodi z vključitvijo stroškov amortizacije v lastno oziroma prodajno ceno pridobijo več prihodkov, kot pa je obračunanih stroškov amortizacije prikazanih med zaračunanimi odhodki v okviru podskupine 462 – amortizacija. Glede na določbo 16. člena pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. list RS, št. 134/03) lahko javni zavodi pozitivno ugotovljeno razliko iz tega naslova prenesejo preko dolgoročnih časovnih razmejitev kot namenske prihodke v naslednje obračunsko obdobje.

Stroški dela so izvirni stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske v polni (kosmati – bruto) vrednosti, pa tudi dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Ti stroški lahko neposredno bremenijo ustvarjanje poslovnih učinkov, ali pa imajo naravo posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske skupine posrednih stroškov.

Drugi neposredni stroški kot sestavina lastne cene so vsi neposredni stroški, ki niso neposredni stroški materiala in neposredni stroški dela, med njimi so lahko poleg izvirnih stroškov tudi stroški lastnih polproizvodov oziroma delov.

Pri oblikovanju lastne cene javni zavod upošteva tudi dejstvo, da ustanovitelj oziroma financer javnega zavoda po večini zagotovi sredstva, ki so potrebna tako za izplačilo plač in drugih stroškov dela, kot tudi sredstva za investicije in investicijsko vzdrževanje. Tak način zagotavljanja sredstev je predvsem takrat, kadar se prodaja blaga in storitev na trgu lahko zagotavlja sočasno z opravljanjem javne službe (na primer prodajo toplih obrokov v socialnovarstvenih in drugih ustanovah ne samo upravičenim prejemnikom, ampak tudi drugim kupcem itd.). Se pa v praksi pojavljajo primeri, ko je za opravljanje tržne dejavnosti potrebno izplačevati nadure, kupiti novo, zamenjati oziroma popraviti osnovno sredstvo, ki je namenjeno izključno za opravljanje tržne dejavnosti (na primer počitniška dejavnost, gostinske storitve), za kar pa ustanovitelj oziroma financer sredstev po večini ne zagotovi. Zato je toliko bolj pomembno, da je kalkulacija lastne in posledično tudi prodajne cene pravilna.

Ustanovitelj namreč pričakuje, da bo javni zavod, ki mu je bilo opravljanje tržnih dejavnosti omogočeno, iz tega naslova ugotovil pozitivni izid poslovanja – presežek prihodkov nad odhodki ali vsaj s prihodki pokrili vse pripadajoče odhodke. Če pride do negativnega izida poslovanja – presežka odhodkov nad prihodki, mora javni zavod svojo

tržno dejavnost podrobno analizirati in na podlagi evidenc po stroškovnih nosilcih ugotoviti:

- ali je bila lastna in posledično prodajna cena oblikovana pravilno in v popolnosti,
- ali so bila sodila, ki so bila uporabljena za razmejevanje odhodkov dejavnosti določena pravilno in ali so se tudi dosledno upoštevala,
- ali je oblikovanje lastne cene sledilo določenim sodilom.

Dejstvo je, da namen pridobivanja sredstev javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe ni pokrivanje negativnega izida poslovanja iz opravljanja tržne dejavnosti, zato je primanjkljaj treba pokriti v naslednjem obračunskem obdobju najbolj verjetno z novim oblikovanjem lastne in prodajne cene. Le-te bodo morale biti višje, kar pa bo ustvarilo drugačno razmerje ponudbe in povpraševanja. Lahko pride tudi do situacije, ko je povpraševanje po posameznem proizvodu ali storitvi na trgu tako majhno, da kljub temu ne pokrije vseh stroškov. V tem primeru je potrebna določitev, ali tak izdelek oziroma storitev sploh še prodajati.

4 Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov

Navedeno je že, da so javni zavodi na podlagi določb ZR v poslovnih knjigah dolžni ločeno spremljati poslovanje in prikazati izid poslovanja:

- s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe;
- s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Podatki v poslovnih knjigah predstavljajo osnovo za pripravo oziroma sestavitev ustreznega računovodskega izkaza. Na podlagi določb 23. člena pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. list RS, št. 115/02 – 134/03) so javni zavodi dolžni poleg drugih izkazov sestaviti tudi izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti, ki je priloga 3/B citiranega pravilnika.

Za razliko od ostalih pojasnil oziroma prilog k računovodskemu izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov so v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti prikazani le podatki za tekoče leto (ne pa tudi podatki za predhodno leto), in sicer so v tisoč tolarjih:

- stolpcu 4 prikazani prihodki in odhodki za izvajanje javne službe ter
- stolpcu 5 prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu.

Seštevek podatkov o prihodkih in odhodkih v stolpcu 4 in 5 predstavlja podatke v stolpcu 4 izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, ki je poleg bilance stanja osnovni računovodski izkaz določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, torej tudi javnih zavodov.

Evidenčno knjiženje prihodkov in odhodkov v poslovnih knjigah v okviru kontov skupine:

- 71 – nedavčni prihodki,
- 72 – kapitalski prihodki,
- 73 – prejete donacije in
- 74 – transferni prihodki ter
- 40 – tekoči odhodki,
- 41 – tekoči transferi,
- 42 – investicijski odhodki

predstavlja osnovo oziroma podlago za sestavitev izkaza prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka, ki je priloga 3/A pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Izkaz vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih ločeno za izvajanje javne službe in ločeno za opravljanje prodaje blaga in storitev na trgu. Iz navedenega izkaza je mogoče ugotoviti poslovni izid po načelu denarnega toka ločeno za dejavnost javne službe in za dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu, čeprav sam izkaz prihodke in odhodke iz vseh vrst dejavnosti v seštevku prikaže skupaj, skupaj prihodke iz vseh vrst dejavnosti in skupaj odhodke iz vseh vrst dejavnosti ter na koncu poslovni izid – presežek prihodkov nad odhodki ali presežek odhodkov nad prihodki.

Poleg vrednostnih podatkov o prihodkih in odhodkih, doseženih z opravljanjem javne službe, s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih virov, pa je javni zavod dolžan pripraviti še pisne računovodske informacije (določba 26. člena pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava). V pisnih računovodskih informacijah je treba v zvezi z izkazom prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti razkriti zlasti:

- sodila, ki so bila uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu;

Če sodil za razporejanje odhodkov na odhodke za izvajanje javne službe in odhodke, ki se nanašajo na tržno dejavnost resorno ministrstvo ni določilo, lahko kot sodilo upoštevamo razmerje med prihodki od javne službe in prihodki od opravljanja prodaje blaga in storitev na trgu. Sodila za razmejevanje je javni zavod določil in prav je, da jih v pisnih računovodskih informacijah tudi razkrije.

- vzroke za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter v izkazu prihodkov in odhodkov;
- Vzroki za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki so različni, kot na primer:
 - cena storitve javne službe, ki jo določi ustanovitelj, ne pokrije vseh stroškov, ki se izkazujejo pri opravljanju javne službe;
 - nepredvideni stroški oziroma nepredvideni odhodki z navedbo vrste nastalih stroškov in navedbo vzrokov za njihov nastanek;

- vzrok je morda tudi v morebitnem neracionalnem, negospodarnem ali neučinkovitem opravljanju javne službe v javnem zavodu. V tem primeru je ta del pisnih računovodskih informacij tesno povezan s poročilom o doseženih ciljih in rezultatih, predvsem s tistim delom, kjer je obravnavana gospodarnost in učinkovitost poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, ki jih je predpisalo pristojno ministrstvo oziroma župan;
 - ustanovitelj oziroma financer ne zagotovi zadostnih sredstev za normalno, gospodarno in racionalno izvajanje dejavnosti javnega zavoda. Takšni primeri so lahko pri tistih javnih zavodih, ki sredstva za opravljanje svoje dejavnosti pridobivajo izključno iz državnega ali občinskega proračuna;
 - lahko so tudi drugi razlogi, ki so imeli za posledico presežek odhodkov nad prihodki. Zanje ve in tudi mora vedeti poslovodstvo javnega zavoda skupaj s strokovnimi logističnimi službami.
- metodo vrednotenja zalog gotovih proizvodov in zalog nedokončane proizvodnje;

Za sprotno vrednotenje zalog se lahko uporablja metoda drsečih povprečnih cen, metoda tehtanih povprečnih cen, metoda zaporednih cen, metoda obratno zaporednih cen ali kakšna druga metoda. Če se uporabljajo stalne cene, so obračunavajo odmiki do izbrane metode vrednotenja zalog;

- podatke o stanju neporavnanih terjatev in ukrepih za njihovo poravnavo oziroma razlogih neplačila.

V tej točki je potrebno razkriti tiste terjatve na zadnji dan obračunskega obdobja, ki so že zapadle v plačilo, pa še niso bile poplačane. Razlogi neplačila so po večini povezani z ukrepi, ki so uporabljeni, da do poravnave terjatev pride. Če je razlog finančna nedisciplina dolžnikov, je po navadi postopek z opominjanjem uspešen. V mnogih primerih je potrebno pričeti s postopkom prek sodišča, ki lahko odloči o izvršbi denarnih sredstev na računih, o poplačilu z rubežem premoženja ali o drugih načinih poplačila terjatev. V nekaterih primerih pa se zgodi, da je potrebno terjatve odpisati in izknjižiti iz knjigovodskih evidenc. Tak postopek je ekonomsko upravičen in razumljiv v primeru, ko bi bili stroški izterjave večji, kot znaša sama terjatev.

- podatke o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, ter o vzrokih neplačila. Če obveznost ni poravnana pravočasno, to pomeni le povečano obveznost, saj so za zamujena plačila vedno obračunane zamudne obresti.
- viri sredstev, uporabljeni za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva ter dolgoročne finančne naložbe. Viri sredstev, ki so uporabljeni ob pridobivanju osnovnih sredstev, so lahko:
 - namenska sredstva, bodisi so to sredstva donacij, bodisi sredstva, pridobljena iz državnega ali občinskega proračuna, bodisi sredstva, ki so za te namene razporejena ob ugotovitvi poslovnega izida ali pa sredstva najetega posojila;

- amortizacijska sredstva so po svoji definiciji namenjena ohranjanju enostavne reprodukcije. Pri opravljanju javne službe v javnih zavodih so ta sredstva po večini uporabljena za pridobitev novih osnovnih sredstev za izvajanje storitev v istem obsegu;
- sredstva finančnega najema.

Javni zavod pa je poleg pisnih računovodskih informacij dolžan pripraviti tudi poslovno poročilo. Poslovno poročilo so informacije o poslovanju, ki kaže na probleme in dosežke v proučevanem obdobju, zato je njegov sestavni del tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.

Priprava računovodskih izkazov, pisnih računovodskih informacij ter poslovnega poročila je opredeljena tako v ZJF kot v ZR, vsebina poročila o doseženih ciljih in rezultatih pa je določena v navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. list RS, št. 12/01).

Podatki v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti so osnova za pripravo obrazca pregled prihodkov in odhodkov javnega zavoda po vrstah dejavnosti s predlogom za pridobitev soglasja k povečani delovni uspešnosti v javnih zavodih. Zaenkrat so še v veljavi določila Odloka o enotnih izhodiščih za pridobitev soglasja k povečani delovni uspešnosti v javnih zavodih (Ur. list RS, št. 2/99). Pričakovati pa je, da bo vlada na podlagi določil 21. člena zakona o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. list RS, št. 56/02 – 126/03) z uredbo določila prihodke, ki se štejejo kot sredstva, pridobljena na trgu, in predpisala merila za delitev sredstev za povečano delovno uspešnost oziroma za povečan obseg dela.

5 Ugotovitev in razporeditev presežka

Zakon o zavodih v poglavju, v katerem so obravnavana sredstva za delo in odgovornost za obveznosti zavoda, ne predvideva, da bi javni zavod lahko ugotovil presežek odhodkov nad prihodki, pač pa le ugotovitev presežka prihodkov nad odhodki. Če javni zavod ugotovi presežek prihodkov nad odhodki, presežka ne more razporediti sam po svoji presoji. V skladu z drugim odstavkom 48. člena zakona o zavodih sme javni zavod presežek uporabiti le za opravljanje in razvoj dejavnosti, razen če ni z aktom o ustanovitvi določeno drugače. K razporeditvi oziroma porabi presežka mora svoje soglasje dati tudi ustanovitelj.

Po večini se presežek prihodkov nad odhodki nameni za:

- investicije ali investicijsko vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev bodisi zaradi zagotavljanja enostavne reprodukcije bodisi za izboljšanje poslovanja ter s tem izvajanja tako javne službe kot prodaje blaga in storitev na trgu;
- pokrivanje vseh drugih stroškov za vse dejavnosti, katerih opravljanje pomeni pridobivanje prihodkov in tudi ugotavljanje odhodkov;

- sredstva, ki so lahko razporejena za dodatno delovno uspešnost. V odloku o enotnih izhodiščih za pridobitev soglasja k povečani delovni uspešnosti v javnih zavodih so določena merila, po katerih se ugotavljajo odhodki javnega zavoda za opravljanje pridobitne dejavnosti in pogoje za pridobitev soglasja za plačilo povečane delovne uspešnosti v javnih zavodih. Resorna ministrstva lahko izdajo soglasje za plačilo povečane delovne uspešnosti do 10 %, nad to mejo pa lahko soglasje izda vlada;
- redkokdaj se zgodi, da ustanovitelj odloči, da je presežek prihodek ustanovitelja, ki ga bo v naslednjem obračunskem obdobju namenil javnemu zavodu za opravljanje in razvoj dejavnosti;
- redkokdaj se tudi zgodi, da bi se zaradi ugotovljenega presežka vsaj delno znižala lastna cena proizvoda ali storitve, naj bo to za storitve iz naslova javne službe ali za storitve iz naslova tržne dejavnosti.

6 Sklep

Zakon o zavodih omogoča, da javni zavod poleg osnovne dejavnosti, zaradi katere je bil ustanovljen, izvaja še prodajo blaga in storitev na trgu v pravnem pomenu. Najvažnejše naloge javnega zavoda ob tem so:

- da ločeno spremlja poslovanje in izid poslovanja iz naslova opravljanja javne službe in iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu,
- ob tem upošteva sodila in razmejevanje tako prihodkov kot tudi odhodkov,
- da upošteva oziroma uporablja sodila, pomembna pri oblikovanju lastne in prodajne cene proizvodov in storitev, namenjenih opravljanju tržne dejavnosti,
- da z vsemi sredstvi ravna gospodarno, učinkovito in seveda tudi namensko.
- Ker v veljavnih predpisih ni točno opredeljeno, katere gospodarske dejavnosti javni zavod poleg svoje osnovne negospodarske dejavnosti lahko opravlja, je toliko bolj pričakovana uredba vlade, ki je predvidena na podlagi zakona o sistemu plač v javnem sektorju.

Ob koncu pa velja še dodati, da so v zadnjih letih ustanovljeni tudi mnogi zasebni zavodi, ki lahko na podlagi koncesije za določen ali nedoločen čas opravljajo javno službo (27. člen zakona o zavodih). To bo prej ali slej povzročilo konkurenco za opravljanje javne službe v javnih zavodih. Navedeno dejstvo bo moral upoštevati tudi nov zakon o zavodih in področna zakonodaja, ki ureja posamezno javno službo.

Literatura in viri

Ivanjko, Šime: Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. Zbornik referatov s 3. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju Zveze ekonomistov Slovenije, Portorož 2001.

Korpič Horvat, Etelka: Razmejitev med dejavnostjo javne službe in drugimi dejavnostmi, Šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, oktober 2003.

Zakon o javnih financah (Ur. list RS, št. 79/99 – 110/02).

Zakon o računovodstvu (Ur. list RS, št. 23/99).

Zakon o zavodih (Ur. list RS, št. 12/91 – 36/00).

Zakon o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. list RS, št. 56/02 – 126/03).

Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. list RS, št. 134/02).

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. list RS, št. 54/02 – 134/03).

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. list RS, št. 115/02 – 134/03).

Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Ur. list RS, št. 54/02).

Odlok o enotnih izhodiščih za pridobitev soglasja k povečani delovni uspešnosti v javnih zavodih (Ur. list RS, št. 02/99).

Slovenski računovodski standardi (Ur. list RS, št. 107/01).