

Ljubljana, 12. september 2025

IZHODIŠČA ZA PRIPRAVO

Slovenskega računovodskega standarda 36 (2024)

RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA DOLOČENE UPORABNIKE ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA – PRAVNE OSEBE JAVNEGA PRAVA

Pripravila Delovna skupina za pripravo SRS 36 v sestavi:
dr. Robert Horvat, mag. Saša Jerman, Vesna Milanović in dr. Barbara Mörec (vodja).

Ta dokument vsebuje izhodišča za pripravo predloga novega Slovenskega računovodskega standarda 36: Računovodske rešitve za določene uporabnike enotnega kontnega načrta – pravne osebe javnega prava (v nadaljevanju SRS 36). Opredeljuje namen priprave standarda SRS 36, potrebo po prilagoditvi temeljnih pravil računovodenja določenim uporabnikom EKN, sistemsko uvrstitev SRS 36 v okvir obstoječih SRS, uporabljena izhodišča, ustroj ter kronologijo priprave SRS 36.

Namen priprave standarda

Računovodstvo je temeljna informacijska dejavnost vsake organizacije, tudi pravnih oseb javnega prava.

V Sloveniji je računovodenje pravnih oseb javnega prava urejeno z Zakonom o javnih financah (ZJF), Zakonom o računovodstvu (ZR) in s podzakonskimi akti, izdanimi na njuni podlagi. Ti predpisi zagotavljajo povezavo med finančnimi načrti, proračunom, njegovim izvrševanjem ter knjiženjem poslovnih dogodkov pri proračunskih uporabnikih (Ministrstvo za finance, 2024). Slovenski računovodski standardi se uporabljajo le za zadeve, ki v navedenih predpisih niso urejene.

Zakon o računovodstvu, sprejet leta 1999, se v delu, ki določa računovodska pravila, vse do danes ni bistveno spreminjal. Prav tako podzakonski akti, sprejeti na njegovi podlagi, vse od leta 2006 niso doživeli pomembnejših vsebinskih sprememb/dopolnitev¹. Medtem so bili Slovenski računovodski standardi, predvsem kot odziv na razvoj mednarodne računovodske prakse, zlasti MSRP, že dvakrat pomembno prenovljeni: leta 2016 ter leta 2024. To povzroča izzive pri hkratni uporabi pravil, ki izhajajo iz SRS, in pravil, ki izhajajo iz Zakona o računovodstvu in njegovih podzakonskih aktov.

Namen predlaganega SRS 36 je vpeljati sodobna računovodska pravila v pripravo računovodskih informacij tistih pravnih oseb javnega prava, ki sledijo načelu poslovnega dogodka, t.j. določenih uporabnikov EKN. Standard pri tem upošteva posebnosti delovanja določenih uporabnikov EKN, zahteve Zakona o računovodstvu ter relevantna določila Slovenskih računovodskih standardov in njihovega Okvirja.

¹ Bilo je nekaj manjših vsebinskih dopolnitev.

Potrebnost prilagoditve temeljnih pravil računovodenja določenim uporabnikom EKN

Glavni cilj računovodenja v javnem sektorju je zagotoviti informacije za pregledno, odgovorno, gospodarno in učinkovito upravljanje javnih sredstev, poleg tega pa tudi podlage za ugotavljanje premoženjskega stanja države in občin, spremljanje izvrševanja njihovih proračunov in statistično poročanje države (npr. za Eurostat). Posledično mora tudi njegova ureditev v okviru Slovenskih računovodskih standardov slediti tem ciljem.

Delovna skupina je pri pripravi SRS 36 ugotovila, da določbe splošnih SRS (t.j. Standardov I in Standardov II) za določene uporabnike EKN pogosto niso ustrezne. Splošni SRS-ji so namreč v osnovi namenjeni poročanju gospodarskih družb, ki so pridobitne organizacije. Cilj računovodskega poročanja, ki je urejeno s splošnimi SRS-ji, je zato zagotoviti računovodske informacije, ki so uporabne za obstoječe in potencialne vlagatelje, t.j. za lastnike, posojilodajalce in druge upnike, pri sprejemanju ekonomskih odločitev. Te informacije jim pomagajo pri presoji donosnosti in tveganja njihovih naložb in drugih oblik sodelovanja s poročevalsko organizacijo. Splošni SRS-ji so zato osredotočeni predvsem na pravilen in pošten prikaz poslovnega izida, premoženjskega stanja in virov financiranja organizacije, kakor tudi ugotavljanje čistega premoženja organizacije ter njegove razpoložljivosti za delitev.

Določeni uporabniki EKN imajo drugačen namen in cilje delovanja. Njihovo financiranje, vključno z zagotavljanjem premoženja (sredstev za delo), je prilagojeno izvajanju javne službe, zato za te uporabnike temeljna pravila računovodenja niso vedno ustrezna, pa četudi nekateri od njih opravljajo enako dejavnost kot pridobitne organizacije (na primer na podlagi koncesije). Med enimi in drugimi namreč obstaja ključna razlika, ki pomembno vpliva na njihove poslovne odločitve, delovanje in presojo uspešnosti. Določeni uporabniki EKN namreč javno službo izvajajo brez motivacije po dobičku, sredstva za pokritje njihovih stroškov prihajajo iz javnih virov, delovna sredstva jim zagotavlja ustanovitelj. Računovodsko poročanje mora zato v prvi vrsti zagotavljati podatke ustanovitelju in upravljavcu sistema javnih storitev o obsegu in vrsti izvedenih javnih storitev, stroških njihove izvedbe ter o gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja. Poročanje mora tako resnično in pošteno prikazati razpoložljiva sredstva za izvajanje javne službe, njihovo uporabo za druge (t.i. tržne) dejavnosti, stopnjo odpisanosti ter premoženjsko stanje določenega uporabnika EKN, ki je del konsolidirane premoženjske bilance države.

V najširšem smislu morajo računovodski izkazi določenih uporabnikov EKN omogočati presojo, ali so javna sredstva porabljena gospodarno in učinkovito glede na potrebe prebivalstva. To je pomembno, saj želijo davkoplačevalci vedeti, koliko jih javne storitve dejansko stanejo. Ker svojih storitev ne smejo zaračunavati višje od zanje potrebnih stroškov, je njihovo delovanje praviloma nedobičkonosno. Posledično najpogosteje delujejo prav na področjih, ki so sicer družbeno potrebna in pomembna, a praviloma nedobičkonosna, saj stroški storitev, ki jih zagotavljajo, presegajo zmožnosti uporabnikov za njihovo plačilo. Cilj delovanja določenih uporabnikov EKN tako ni ustvarjanje dobička, temveč izvajanje javne službe na pregleden, odgovoren, gospodaren in učinkovit način. Temeljna računovodska pravila iz splošnih SRS-jev zato zanje niso samodejno primerna in jih je treba prilagoditi temu cilju.

SRS-je poleg določenih uporabnikov EKN uporabljajo tudi nekatere druge nepridobitne organizacije (zasebni zavodi, društva, socialna podjetja, ...). Zaradi posebnosti svojega delovanja morajo te poleg splošnih SRS-jev upoštevati tudi določbe posebej zanje sprejetih posebnih SRS-jev (t.i. Standardi

skupine III). Tudi predlagan SRS 36 bo uvrščen v to skupino, saj upošteva posebnosti namena ustanovitve, financiranja, upravljanja, delovanja ter zagotavljanja sredstev določenih uporabnikov EKN.

Sistemska uvrstitev predlaganega SRS 36

Določeni uporabniki EKN pri svojem računovodskem poročanju (če Zakon o računovodstvu ali njegovi podzakonski akti ne določajo drugače) upoštevajo:

- Uvod v SRS in Okvir SRS,
- Standarde I, ki urejajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij (t.i. kategorijalni standardi, ki so standardi od SRS 1 do SRS 17),
- Standarde II, ki urejajo metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem računovodskem poročanju (SRS 20 do SRS 23)².

Standardi III (od SRS 30 dalje) so namenjeni organizacijam, ki niso gospodarske družbe ali pa gospodarskim družbam, ki delujejo s posebnim namenom³. Organizacije, ki uporabljajo poseben SRS iz te skupine, ga neposredno uporabijo pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter pri merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov in poslovnega izida. Samo če posebni standard česa ne ureja, se uporabijo določila Standardov I.

Trenutno med Standardi III ni standarda, namenjenega določenim uporabnikom EKN. To pomeni, da če Zakon o računovodstvu ali njegovi podzakonski akti ne vsebujejo potrebne računovodske usmeritve, določeni uporabniki EKN uporabijo računovodske rešitve iz Standardov I in izbirajo med tam navedenimi možnostmi, ki pa zaradi posebnosti njihovega delovanja zanje pogosto niso ustrezne.

Če bo predlagani SRS 36 sprejet, bo razvrščen med Standarde III. V skladu s hierarhijo predpisov ga bodo določeni uporabniki EKN uporabljali, če Zakon o računovodstvu ali podzakonski akt ne bodo določali drugače. Rešitve iz Standardov I se bodo tako uporabile le za zadeve, ki ne bodo urejene niti v Zakonu o računovodstvu in na njegovi osnovi sprejetih podzakonskih aktih, niti v SRS 36..

Izhodišča, upoštevana pri pripravi standarda

Komisija za SRS je na svoji 2. seji, 12. marca 2024, sprejela naslednja izhodišča, ki jih naj bi Delovna skupina za pripravo SRS 36 upoštevala pri pripravi SRS 36:

1. SRS 36 - Računovodske rešitve za javne zavode, javne agencije in druge posredne proračunske uporabnike ter druge osebe javnega prava, ki niso posredni proračunski uporabniki (delovni naslov) naj bi urejal računovodenje le določenih uporabnikov EKN.
2. SRS 36 naj bi dopolnjeval in nadgrajeval Zakon o računovodstvu in urejal pravila računovodenja za določene uporabnike EKN, ki so sedaj urejena s pravilniki, izdanimi na podlagi Zakona o računovodstvu. Nekatera pravila teh pravilnikov, ki se ne nanašajo neposredno na računovodenje, naj bi bila še naprej urejena z Zakonom o računovodstvu.

² Določeni uporabniki EKN prednostno upoštevajo Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki določa tudi vsebino in sheme računovodskih izkazov. Zato so določila Standardov II zanje praktično v celoti nerelevantna.

³ Med Standardi III je tudi SRS 39, ki ga morajo organizacije uporabiti v posebnih okoliščinah, kadar temeljne računovodske predpostavke, na katerih temeljijo splošni SRS-ji, niso izpolnjene.

3. V SRS 36 naj bi bila urejena le tista pravila računovodenja, ki niso določena z Zakonom o računovodstvu. Konceptualno naj bi SRS 36 temeljil na SRS 34 (2024) – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava, in omogočal uporabo računovodskih rešitev, ki jih uporabljajo mikro in majhne organizacije. Komisija bo tudi proučila, ali bi bilo umestno take poenostavitve uporabiti tudi za srednje in velike ali kar vse določene uporabnike EKN. Prav tako bo razmislila še o možnih dodatnih poenostavitvah.
4. Določeni uporabniki EKN naj bi računovodili po predpisanem EKN, shema bilance stanja in izkaza poslovnega izida pa naj bi bili za določene uporabnike EKN enaki kot za druge organizacije. Določeni uporabniki EKN naj bi še naprej zagotavljali podatke za potrebe proračunov in statistike.
5. Pravilno računovodsko obravnavanje »Sredstev v upravljanju« naj bi bilo urejeno v 3-letnem prehodnem obdobju.

Delovna skupina je pri pripravi upoštevala skorajda vsa navedena izhodišča, vključno z razmislekom glede računovodenja t.i. sredstev v upravljanju.

Pri zahtevi po uskladitvi sheme bilance stanja in izkaza prihodkov in odhodkov s shemami za druge organizacije je Delovna skupina presodila, da bi to določene uporabnike EKN nesorazmerno administrativno obremenilo: poleg izkazov, predpisanih s pravilniki (po denarnem toku in obračunskem principu ter po dejavnostih), bi morali pripravljati še izkaze, po vsebini in obliki usklajene z izkazi drugih organizacij. Slednji so relevantni le v primeru, ko je smiselno neposredno primerjati uspešnost določenega uporabnika EKN z uspešnostjo drugih organizacij. Delovna skupina ocenjuje, da je zaradi posebnosti delovanja določenih uporabnikov EKN taka primerjava redko smiselna, zato bi bila zahteva po dodatnih izkazih glede na pričakovano korist za določene uporabnike EKN nesorazmerna.

Poleg navedenega je Delovna skupina oblikovala in upoštevala še naslednja izhodišča:

- Kjer je to strokovno ustrezno, naj SRS 36 ohrani obstoječe rešitve, urejene s podzakonskimi akti na podlagi Zakona o računovodstvu.
- Nove rešitve naj bodo čim bolj enostavne, saj bi kompleksna ureditev zahtevala dodatno podporo, zlasti pri manjših uporabnikih.
- Uvedba SRS 36 naj minimalno poseže v veljavni kontni načrt, spremembe naj bodo omejene samo na nujno potrebne.
- SRS 36 naj vsebuje čim manj posebnosti, ki jih druge organizacije ne poznajo, saj številni računovodje prehajajo med zasebnim in javnim sektorjem.
- Pri pripravi SRS 36 naj se upošteva, da so določeni uporabniki EKN med seboj zelo različni po kompleksnosti (npr. bolnice, univerze, vrtci), zato je smiselna uvedba možnosti poenostavitev za manjše uporabnike.
- Posebna pozornost naj bo namenjena posebnim okoliščinam določenih podskupin uporabnikov, npr. sredstva v lasti, pokrivanje stroškov amortizacije ipd.

Ustroj SRS 36

SRS 36 vsebuje šest poglavij.

V uvodnem poglavju A sta pojasnjena namen in področje uporabe standarda. Določena je tudi hierarhija predpisov. Določila tega standarda se uporabljajo, kadar zakonski ali podzakonski akti ne

določajo drugače. Za vprašanja, ki jih ne urejajo predpisi, niti ta standard, se smiselno uporabljajo določila drugih SRS-jev, t.j. Standardov I in Standardov II.

Poglavje B predstavlja jedro standarda. Razdeljeno je na štiri podpoglavja:

- a) Sredstva,
- b) Obveznosti do virov sredstev,
- c) Prihodki in odhodki,
- č) Razkritja.

To poglavje vsebuje opredelitve in pravila pripoznavanja in merjenja sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov, ki so prilagojen-e/a posebnostim delovanja določenih uporabnikov EKN. Urejeni so:

- opredelitev sredstev v upravljanju, njihovo začetno merjenje in pripoznavanje, merjenje po začetnem pripoznanju, prevrednotovanje in odprava pripoznanja.
- Računovodska obravnava poslovnih najemov pri najemniku,
- Pripoznavanje in merjenje dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev za sredstva v upravljanju ter za sredstva, ki jih ima določeni uporabnik EKN v lasti, prejeta bodisi od ustanovitelja, bodisi iz drugih javnofinančnih virov ali kot donacija.

Poglavje C vsebuje razlage pojmov in izrazov, uporabljenih v standardu, z namenom boljše razumljivosti.

Poglavje Č prinaša dodatna pojasnila v zvezi s posameznimi rešitvami iz standarda.

Poglavje D je namenjeno morebitnim prehodnim določbam.

Poglavje E navaja datum sprejetja standarda in začetek njegove uporabe.

Kronologija priprave standarda

Ključni mejniki dosedanjega postopka priprave standarda:

12. marec 2024	Sprejem izhodišč za pripravo SRS 36 na Komisiji za SRS.
26. marec 2024	Imenovanje Delovne skupine za pripravo SRS 36 na Komisiji za SRS.
16. december 2024	Predstavitev predloga SRS 36 državni sekretarki mag. Saši Jazbec.
18. december 2024	Predstavitev predloga SRS 36 strokovnim službam MF in MJU.
8. januar 2025	MJU posreduje pisne predloge popravkov in dopolnitev.
21. januar 2025	Srečanje s strokovnimi službami MF in MJU za dodatna pojasnila.
14. marec 2025	Srečanje s strokovnimi službami MJU za dodatna pojasnila in uskladitve.
26. marec 2025	Posredovanje predloga SRS 36 ključnim javnim zdravstvenim zavodom.
9. april 2025	Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije posreduje pisne predloge.
11. april 2025	Srečanje s predstavniki Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije.
26. maj 2025	Soglasje MF za nadaljevanje postopka z obravnavo predloga SRS 36 na Komisiji za SRS.
21. avgust 2025	Komisija za SRS soglaša, da gre predlog SRS 36 v javno obravnavo
28. avgust 2025	Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo soglaša, da gre predlog SRS 36 v javno obravnavo
5. september 2025	Ministrstvo za gospodarstvo, turizem in šport soglaša, da gre predlog SRS 36 v javno obravnavo
10. september 2025	Ministrstvo za finance soglaša, da gre predlog SRS 36 v javno obravnavo