

Ljubljana, 28. avgust 2025

OBRAZLOŽITVE PREDLOGA

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 obrazložitve posameznih členov predlaganega SRS 36.

SRS 36.1. in 36.2.: Definicija in pogoji pripoznanja sredstev iz Okvira SRS so v tem členu prilagojeni dejstvu, da so sredstva pri določenem uporabniku EKN prvenstveno namenjena izvajanju javne službe, le podrejeno pa doseganju gospodarskih koristi iz drugih dejavnosti (npr. prodaji blaga in storitev na trgu). Zato pogoj za pripoznanje ne sme temeljiti le na zmožnosti ustvarjanja gospodarskih koristi, kot velja za gospodarske družbe, ampak ga je potrebno ustrezno razširiti. In sicer tako, da določeni uporabniki EKN sredstva pripoznajo tudi, kadar jim ta omogočajo izvajanje javne službe, tudi če od tega sami neposredno nimajo oziroma zase ne pričakujejo nobenih gospodarskih koristi.

SRS 36.3.: Sredstva v upravljanju so opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva, ki niso v lasti določenega uporabnika EKN, temveč države in občin. Njihovo pripoznanje v bilanci stanja vsebinsko pomeni pripoznanje pravice do upravljanja. Lastnik sredstva (t.j. ustanovitelj, npr. država oz. občina) z njim še vedno razpolaga in je praviloma odgovoren tudi za njegovo investicijsko vzdrževanje.

Določenemu uporabniku EKN je sredstvo dodeljeno v upravljanje neodplačno (brezplačno), praviloma za njegovo celotno dobo koristnosti. Namen te ureditve je pokritje stroškov javne službe. Ker je sredstvo pridobljeno neodplačno, za kritje stroškov njegove amortizacije namreč ni potrebno pridobivati prihodkov. Gre za enak namen kot pri namenskih donacijah, ki so prav tako namenjene pokritju stroškov delovanja.

V skladu s trenutno ureditvijo se za namensko donirana sredstva hkrati v enaki vrednosti oblikuje dolgoročna pasivna časovna razmejitev, ki se porablja v skladu s SRS 11.27 in 10. členom Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (v nadaljevanju PSO), ki pravita:

- *»SRS 11.27.: Donacije so denarni zneski, pravice ali stvari, ki jih organizacija dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila, in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je organizacija prodala tem osebam. Pasivne časovne razmejitve, oblikovane na podlagi donacij, prejetih za pridobitev osnovnih sredstev, se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo teh sredstev, pasivne časovne razmejitve iz donacij, prejetih za pokrivanje določenih stroškov, pa se porabljajo skladno s pojavljanjem teh stroškov.«*

- *»10. člen PSO: Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pokrivajo stroške amortizacije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če ne pridobijo iz sredstev javnih financ denarnih sredstev za kritje stroškov amortizacije. Vsakoletni stroški amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih iz donacij, se nadomestijo v breme dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, oblikovanih iz naslova donacij.«*

Delovna skupina predlaga enako obravnavo tudi za sredstva v upravljanju. Ob njihovem pripoznanju se hkrati oblikujejo dolgoročne pasivne časovne razmejitve, v bilanci stanja izkazane kot posebna kategorija za potrebe premoženjske bilance in konsolidacije.

SRS 36.4.: Določeni uporabniki EKN, ki iz javno-finančnih virov pridobijo opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo v last, morajo zanj oblikovati dolgoročno pasivno časovno razmejitev. Utemeljitev sledi pojasnilu k členu SRS 36.3.

SRS 36.5.: Niti Zakon o računovodstvu (ZR) niti Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (v nadaljevanju PRMPO) posebej ne urejata začetnega merjenja sredstev v upravljanju. 32. člen ZR vsebuje le splošna določila o vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev:

- *»Opredmetena osnovna sredstva se vrednotijo po nabavni vrednosti oziroma po ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana.«;*
- *»Nabavna vrednost [se] sestoji iz nakupne cene, povečane za morebitne davke, stroške prevzema in druge neposredne stroške.«;*
- *»V nabavno vrednost se ne sme všteti tisto, kar presega normalne stroške nakupa oziroma graditve osnovnega sredstva.«;* in
- *»Knjigovodska vrednost opredmetenih sredstev ter drugih sredstev pravne osebe ne more biti večja od njihove iztržljive oziroma realne vrednosti.«.*

Tudi 7. člen PRMPO v prvem in četrtem odstavku določa le splošna pravila o sestavinah nabavne vrednosti.

Delovna skupina zato predlaga natančnejšo opredelitev začetnega merjenja sredstev v upravljanju. In sicer, da se sredstvo v upravljanju začetno izmeri:

- a) po nabavni vrednosti, če gre za novo sredstvo;
- b) po nabavni vrednosti in popravku vrednosti na dan prenosa, če je sredstvo pred prenosom že bilo v uporabi pri ustanovitelju ali kakem drugem (določenem ali drugem) uporabniku EKN.

Ker gre za sredstva, ki se pri izvajanju določene javne službe pretežno uporabljajo na enak način, to pravilo zagotavlja usklajenost pripoznanja sredstva in posledično stroškov njegove uporabe (stroškov amortizacije) kljub morebitnemu prenosu pravice do upravljanja na drugega uporabnika EKN. S tem se zagotavlja primerljivost stroškov amortizacije med različnimi določenimi uporabniki EKN, ki imajo v upravljanju enaka ali podobna sredstva, neodvisno od tega, ali le-ta upravljajo njihovo celotno ali pa zgolj del življenjske dobe.

Smiselno enako velja za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki jih določen uporabnik EKN prejme v last od ustanovitelja.

SRS 36.6.: Ta člen ureja začetno merjenje brezplačno pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev iz nejavnih virov. Smiselno povzema določila četrtega odstavka 7. člena PRMPO, ki določa:

- *»Nabavna vrednost brezplačno pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev oziroma opredmetenih osnovnih sredstev ter neopredmetenih sredstev, za katere ne obstaja dokumentacija o stroških pridobitve ali je takšna dokumentacija nepopolna, se določi z ocenitvijo, pri čemer se upoštevajo razpoložljivi podatki o tržnih cenah, lahko pa tudi knjigovodski podatki primerljivih enakih ali podobnih sredstev, ki so v lasti ustanovitelja uporabnika enotnega kontnega načrta. Do pridobitve ocenjene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se sredstva evidentirajo po nabavni vrednosti 1 euro, vendar najdlje za dobo enega leta. Za določitev nabavne vrednosti nepremičnin se lahko uporabi cenitev iz množičnega vrednotenja nepremičnin.«*

Delovna skupina predlaga, da se preneha dopuščati uporaba knjigovodskih podatkov ustanovitelja kot osnove za določanje nabavne vrednosti teh sredstev. Ti podatki namreč niso zanesljivi pokazatelj poštene vrednosti sredstva. Če določeni uporabnik EKN uporablja model nabavne vrednosti (ki ga delovna skupina priporoča v SRS 36.8.), knjigovodska vrednost praviloma ne odraža poštene vrednosti sredstva. Gre namreč zgolj za rezultat matematičnega izračuna (nabavna vrednost - nabrani amortizacijski popravek vrednosti - nabrane izgube zaradi oslabitve), ki se lahko le po naključju ujema s pošteno vrednostjo, ki je za začetno merjenje teh sredstev najprimernejša in jo zato določajo tudi obstoječi SRS (SRS 1.9. in SRS 2.17).

SRS 36.7.: Ta člen ureja računovodenje stroškov izposojanja. Delovna skupina je pri njegovi pripravi upoštevala:

- a) prvi odstavek 7. člena PRMPO, ki prepoveduje vključevanje stroškov izposojanja v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev,
- b) določila SRS 1 in SRS 2,
- c) ter IPSAS 5 – Stroški izposojanja (angl. *Borrowing costs*).

IPSAS 5 kot temeljno (normno) rešitev določa takojšnje priznanje stroškov izposojanja med finančnimi odhodki obdobja, dopušča pa tudi možnost njihovega usredstvenja v okviru nabavne vrednosti sredstva, če uporabniki sprejmejo tovrstno posebno računovodsko usmeritev.

Po 9. in 11. členu SRS 1 in 15. in 18. členu SRS 2 se stroški izposojanja vključijo v nabavno vrednost sredstva, če njegovo pridobivanje ali izgradnja oz. izdelava in usposobitev traja več kot leto dni.

Delovna skupina ocenjuje, da nobena od teh rešitev (v SRS 1 in SRS 2 ter v IPSAS 5) ni primerna za določene uporabnike EKN, zaradi dveh ključnih razlogov:

- Stroški izposojanja so določenemu uporabniku EKN pogosto neznani, saj se država praviloma zadolžuje centralno. Uporabnik EKN ne more zanesljivo ugotoviti, kateri stroški izposojanja so povezani z določenim sredstvom.
- Tudi kadar so stroški izposojanja znani (npr. pri lastnem zadolževanju s soglasjem ustanovitelja), bi možnost izbire med priznavanjem stroškov bodisi kot odhodka bodisi kot del nabavne vrednosti (z usredstvenjem) povzročila neenotno prakso znotraj javnega sektorja. To bi vodilo do prikaza različnih stroškov izvajanja iste javne službe, čeprav bi določeni uporabniki EKN uporabljali enaka oz. primerljiva sredstva.

Iz navedenih razlogov delovna skupina predlaga, da vsi določeni uporabniki EKN priznavajo stroške izposojanja kot finančne odhodke tekočega obdobja, enako kot to že določa 7. člen PRMPO.

SRS 36.8.: Delovna skupina predlaga, da se za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev po začetnem priznanju uporablja model nabavne vrednosti.

Delovna skupina je pri tem upoštevala, da določeni uporabniki EKN ki ta sredstva uporabljajo skoraj izključno za izvajanje javne službe, praviloma do popolne izrabljenosti. Zato je informacija o njihovi tržni vrednosti manj pomembna od informacije o dejanskih, iz izvirnih vrednosti ugotovljenih stroških njihove uporabe, model nabavne vrednosti pa posledično primernejši kot model revaloriziranja.

Pri oblikovanju te rešitve so bile upoštevane tudi določbe:

- SRS 1, ki dopušča oba modela (model nabavne vrednosti in model revaloriziranja),
- SRS 2, ki dovoljuje le model nabavne vrednosti,
- SRS 32 - Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih službe, in SRS 34 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava, ki prav tako določata izključno model nabavne vrednosti (glej SRS 32.8. in SRS 34.3.).

Ker tudi določeni uporabniki EKN delujejo nepridobitno in opravljajo javno službo, je tudi sistemsko smiselno, da se njihova ureditev poenoti z rešitvami v SRS 32 in SRS 34.

Z uporabo modela nabave vrednosti se pri določenih uporabnikih EKN prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev omeji zgolj na oslabitve in odprave oslabitev. SRS 36 tako izključuje možnost revaloriziranja, kot jo sicer predvideva 13. člen PRMPO, drugi odstavek, in 11. člen PSO.

SRS 36.9.: Delovna skupina predlaga, da se v celoti prevzame določila 4. člena PSO glede obračuna amortizacije.

Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva pri določenih uporabnikih EKN niso namenjena pridobivanju gospodarskih koristi, temveč zagotavljanju javne službe. Zato določbi SRS 1.19. in SRS 2.22., ki zahtevata, da metoda amortiziranja odraža »vzorec pojavljanja gospodarskih koristi«, zanje nista ustrezni. Delovna skupina zato kot najprimernejšo predlaga uporabo enakomerne časovne metode amortiziranja, ki bolje odraža naravo in namen uporabe teh sredstev v javnem sektorju.

SRS 36.10.: Ker se stroški amortizacije pokrivajo z zmanjševanjem ustreznih dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev (glej SRS 36.11), je nujno, da se amortizacija ločeno spremlja glede na vir sredstva.

SRS 36.11.: Ta člen ureja računovodsko izkazovanje stroškov amortizacije pri določenih uporabnikih EKN, kadar ti niso vračunani v ceno proizvoda ali storitve in niso pokriti iz namenskih sredstev. Upoštevana so določila 44. člena Zakona o računovodstvu (ZR) ter 10. ter 11. člena PSO:

- *»Odpis opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev, ki so last Republike Slovenije ali samoupravnih lokalnih skupnosti in jih imajo na podlagi zakonov ali odlokov pravne osebe javnega prava v upravljanju, se izkaže praviloma kot popravek nabavne vrednosti sredstev in v breme virov teh sredstev.*

Ne glede na določbe prejšnjega odstavka se odpis opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev za uporabnike enotnega kontnega načrta iz četrtega odstavka 15. člena tega zakona opravi v breme prihodkov kot strošek amortizacije. V tem primeru morajo osebe javnega prava sredstva obračunane amortizacije, ki se zagotavljajo iz prihodkov za opravljanje javne službe, izkazati ločeno.«. (44. člen ZR)

- *»Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pokrivajo stroške amortizacije v breme ustreznih obveznosti do virov sredstev, če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve ali če*

ne pridobijo iz sredstev javnih financ denarnih sredstev za kritje stroškov amortizacije. Vsakoletni stroški amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih iz donacij, se nadomestijo v breme dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, oblikovanih iz naslova donacij.«. (10. člen PSO)

- *»Pri določenih uporabnikih enotnega kontnega načrta se obračunana amortizacija od razlike med povečano nabavno vrednostjo zaradi okrepitve osnovnega sredstva in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem ne obravnava kot strošek amortizacije, temveč se neposredno vračuna v breme ustrezne obveznosti do virov sredstev.«. (11. člen PSO)*

V primerjavi z obstoječo ureditvijo ZR in PSO delovna skupina za vsa opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva predlaga uvedbo enotnega, t.i. bruto pristopa:

- stroški amortizacije se v celoti izkažejo v izkazu prihodkov in odhodkov,
- hkrati se v enakem znesku pripozna prihodek iz zmanjšanja ustreznih dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev.

Strošek amortizacije torej ni krit neposredno v breme vira (kot po trenutno veljavnem neto pristopu), ampak se izkaže in pokrije preko izkaza prihodkov in odhodkov s hkratnim pripoznanjem drugih poslovnih prihodkov, nastalih iz odprave ustreznih dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev. Predlagan bruto pristop torej ne vpliva na rezultat poslovanja določenega uporabnika EKN, saj se stroški in prihodki izravnavajo.

Bruto pristop zagotavlja, da so vsi stroški javne službe jasno in transparentno prikazani, kar je ključna informacija za financerje oz. odločevalce, uporabnike storitev in javnost (davkoplačevalce). Neto pristop teh informacij ne omogoča, saj se velik del stroškov amortizacije nikoli ne izkaže kot odhodek v izkazu prihodkov in odhodkov. Z enotno uporabo bruto pristopa se odpravljajo tudi razlike med določenimi uporabniki EKN, ki zgolj zaradi različnega vira pokrivanja stroškov amortizacije le-to izkazujejo različno.

Z uvedbo tega pristopa se spremeni tudi vsebina virov sredstev. Ti vsebinsko in tehnično postanejo dolgoročne pasivne časovne razmejitve za odložene prihodke. Posledično delovna skupina predlaga, da se tako prikažejo tudi v računovodskih razvidih in izkazih.

SRS 36.12.: Ta člen ureja računovodsko obravnavo sestavnih delov opredmetenih osnovnih sredstev pomembne vrednosti.

Po trenutno veljavnem tretjem odstavku 7. člena PRMPO velja:

- *»Ne glede na vrednost in pomembnost opredmetenih osnovnih sredstev se nabavna vrednost ne razporedi na sestavne dele. Predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev se ne obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev.«*

Delovna skupina predlaga, da se to pravilo omeji zgolj na primere, kjer imajo vsi sestavni deli sredstva enako amortizacijsko stopnjo. Če so za posamezne sestavne dele predpisane različne amortizacijske stopnje (v skladu s PSO), bo uporabnik dolžan razporediti nabavno vrednost na posamezne dele. V vseh drugih primerih (po oceni delovne skupine bo to večina primerov) taka razdelitev ni potrebna, saj ne vpliva na skupni znesek obračunane amortizacije. Tudi če bi uporabnik sredstvo razdelil na dele, bi bila ob enakih amortizacijskih stopnjah obračunana amortizacija enaka, kot če razdelitve ne bi bilo.

SRS 36.13., 36.14. in 36.15.: Ti členi urejajo računovodenje stroškov, ki nastanejo po začetnem pripoznanju opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

Delovna skupina je v celoti upoštevala določila drugega odstavka 7. člena PRMPO, ki določa, kdaj se takšni stroški štejejo za povečanje nabavne vrednosti. Za boljšo uporabnost v praksi pa so dodane še dodatne usmeritve, med drugim, da se kot povečanje nabavne vrednosti obračuna tudi zamenjava ali obnova pomembnih sestavnih delov, kot so npr. strehe ali dvigala. Takšna dopolnitev olajšuje razlikovanje med stroški, ki se pripoznajo kot stroški obdobja (tekoči odhodki) in tistimi, ki se štejejo kot povečanje nabavne vrednosti sredstva.

SRS 36.16.: Ta člen določa, da je temeljna strokovna podlaga za prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ki se primarno uporabljajo za izvajanje javne službe, SRS 36. Podredno se v ta namen uporablja tudi ustrezna določila SRS 1, SRS 2 in SRS 17, a le za zadeve, ki jih SRS 36 ne ureja.

Člen vključuje tudi kriterije za presojo, ali se posamezno sredstvo primarno uporablja za izvajanje javne službe, kar je ključno, saj se pravila o prevrednotenju iz SRS 36 nanašajo izključno na taka sredstva. Za vsa ostala sredstva, ki se ne uporabljajo primarno za izvajanje javne službe, se ne uporabljajo določila SRS 36, temveč se neposredno uporabijo določbe SRS 1 in SRS 2.

SRS 36.17.: Ta člen določa, kdaj mora določeni uporabnik EKN preveriti, ali je opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo, ki se primarno uporablja za izvajanje javne službe, oslabiljeno. Delovna skupina je tu smiselno upoštevala določila 1. odstavka 43. člena ZR ter 2. odstavka 13. člena PRMPO:

- *»Izreden odpis se opravi v primeru odtujitve ali uničenja opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe, znižanja tržnih cen za istovrstna sredstva ter v primeru skrajšanja predvidene življenjske dobe, ki je bila upoštevana za izračun stopnje za odpis.« (1. odstavek 43. člena ZR)¹.*
- *»Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev, nepremičnin, se lahko opravi, če knjigovodski podatki o njihovi nabavni vrednosti pomembno odstopajo od nabavne vrednosti primerljivih enakih ali podobnih sredstev« (2. odstavek 13. člena PRMPO)«*

Delovna skupina meni, da mora določen uporabnik EKN ob ugotovitvi, da knjigovodsko izkazana nabavna vrednost sredstva pomembno presega ocenjeno nabavno vrednost primerljivega novega sredstva, presoditi, ali je sredstvo oslabiljeno. S tem določilom se v okvir SRS 36 prenese praksa presoje oslabilcev, ki jo določa drugi odstavek 13. člena PRMPO.

SRS 36.18. in 36.19.: Trenutni predpisi, ki urejajo prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ne določajo sodila, s katerim bi bilo mogoče presoditi, ali je sredstvo oslabiljeno, niti ne dajejo usmeritev za merjenje izgube iz oslabilve.

Delovna skupina meni, da nadomestljiva vrednost, kot jo določata SRS 1 in SRS 2 (t.j. višja izmed poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, in vrednosti pri uporabi) ni ustrezna za sredstva, ki se primarno uporabljajo za izvajanje javne službe. Ta sredstva namreč niso namenjena prodaji niti pridobivanju gospodarskih koristi, zato zanje sodilo, utemeljeno na teh kriterijih, ni primerno.

Namesto tega delovna skupina predlaga uporabo nadomestitvene vrednosti kot sodila za presojo oslabiljenosti teh sredstev. To je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva enake ali podobne starosti in stanja.

¹ ZR ureja izredni odpis kot širši pojem, ki poleg oslabilve vključuje tudi odpravo pripoznanja sredstva, t.j. njegovo izločitev iz poslovnih knjig določenega uporabnika EKN.

SRS 36.20.: Ta člen podaja usmeritve za knjiženje izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva, ki se primarno uporablja za izvajanje javne službe.

Delovna skupina predlaga, da se v primeru oslabitve sorazmerno znižata tako nabavna vrednost kot popravek vrednosti sredstva. Tako se ohrani (preostala) doba amortiziranja sredstva oz. se prepreči njeno nezaželeno krajšanje zaradi oslabitve.

Enako kot pri obračunu amortizacije tudi tu delovna skupina predlaga uporabo bruto pristopa:

- znesek oslabitve se pripozna kot prevrednotovalni poslovni odhodek v izkazu prihodkov in odhodkov,
- v istem znesku se zmanjša ustrezna obveznost do vira sredstva (PČR), ki se hkrati izkaže kot povečanje drugih poslovnih prihodkov.

Ta pristop omogoča, da so tudi odhodki zaradi oslabitev pregledno in primerljivo prikazani v izkazu prihodkov in odhodkov, ne da bi vplivali na rezultat poslovanja določenega uporabnika EKN. Utemeljitev te rešitve je vsebinsko enaka kot pri obračunu amortizacije (glej obrazložitev k SRS 36.11).

SRS 36.21.: Ta člen podaja usmeritve za računovodenje oslabitve sredstva, ki je bilo poškodovano, vendar ga določeni uporabnik EKN namerava popraviti in še naprej uporabljati. Določeno je, kako se v takšnih primerih ugotavlja nadomestitvena vrednost poškodovanega sredstva in kako se nato evidentirajo stroški obnove. Trenutno veljavni predpisi teh primerov ne urejajo, zato člen zapolnjuje pomembno vrzel in omogoča dosledno in enotno računovodsko obravnavo tovrstnih primerov pri določenih uporabnikih EKN.

SRS 36.22. in 36.23.: Ta člena urejata računovodenje odprave oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ki se primarno uporabljajo za izvajanje javne službe.

Trenutna ureditev v tretjem odstavku 14. člena PRMPO izrecno prepoveduje odpravo oslabitve sredstva, kar določenim uporabnikom EKN onemogoča, da bi pri ponovni okrepitvi vrednosti sredstva njegovo knjigovodsko vrednost popravili navzgor.

Delovna skupina se s to prepovedjo ne strinja, saj meni, da oslabitev in njena odprava skupaj tvorita sistemsko celoto, ki omogoča ustrezno vrednotenje sredstev in merjenje stroškov njihove uporabe (stroškov amortizacije). Če je odprava oslabitve prepovedana, se s tem povečuje verjetnost, da bodo sredstva v bilanci stanja podcenjena, kar pomeni, da bodo tudi stroški njihove uporabe prenizko izkazani. Takšna rešitev zmanjšuje informacijsko vrednost računovodskih poročil.

Delovna skupina ocenjuje, da je prepoved odprave oslabitve moč strokovno opravičiti zgolj pri stvareh kratkoročne narave, kot so zaloge, kjer je verjetnost, da bi se v obdobju od nastanka oslabitve pa do njihove porabe/prodaje njihova čista iztržljiva vrednost ponovno pomembno povečala nad knjigovodsko, nizka. Zato SRS-ji odprave oslabitve ne omogočajo le pri zalogah, medtem ko pri vseh drugih sredstvih odpravo oslabitve zahtevajo, kadar so za to izpolnjeni pogoji.

Delovna skupina tudi predlaga, da se odprava oslabitve ne opravi po bruto, temveč po neto pristopu. Po oceni delovne skupine bi uporaba bruto pristopa (kjer bi se v izkazu prihodkov in odhodkov hkrati pripoznala prevrednotovalni poslovni prihodek za znesek povečanja vrednosti sredstva in drugi poslovni odhodek za povečanje obveznosti do vira sredstev) zmanjšala preglednost in otežila razumevanje izkazov, zato ga v tem primeru ne priporoča. Na prikaz poslovnega rezultata pa izbira pristopa nima nobenega vpliva.

SRS 36.24.: Ta člen določa, kdaj je treba odpraviti pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva in neopredmetenega sredstva, t.j. kdaj ga je treba izločiti iz te postavke bilance stanja določenega uporabnika EKN.

Delovna skupina je pri oblikovanju člena upoštevala določila Okvira SRS, SRS 1.8. in SRS 2.14. ter določila prvega odstavka 43. člena ZR in tretjega odstavka 1. člena PSO, ki pravita²:

- *Izreden odpis se opravi v primeru odtujitve ali uničenja opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe, znižanja tržnih cen za istovrstna sredstva ter v primeru skrajšanja predvidene življenjske dobe, ki je bila upoštevana za izračun stopnje za odpis (43. člen ZR).*
- *Izredni odpis se opravi v primeru odtujitve osnovnih sredstev, trajne izločitve iz uporabe in zaradi prevrednotenja zaradi oslabitve osnovnih sredstev (1. člen PSO).*

Delovna skupina je poleg razlogov, naštetih v predpisih, skladno z določili SRS 1.8. dodala še prenos sredstva med sredstva za prodajo. V takem primeru sredstvo ostane v bilanci stanja določenega uporabnika EKN, a ne več kot opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo, pač pa kot sredstvo za prodajo.

SRS 36.25.: Ta člen podaja usmeritve za knjiženje odprave pripoznanja opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva, ki ga ni več mogoče uporabljati za izvajanje javne službe, oziroma od njegove uporabe ali odtujitve ni več mogoče pričakovati gospodarskih koristi.

Delovna skupina je pri pripravi tega člena smiselno upoštevala določila 44. člena ZR, 3. člena PSO ter prvega odstavka 7. člena PRMPO. V primerjavi z zdaj veljavno rešitvijo, ki uporablja neto pristop (kjer se odprava pripoznanja knjiži neposredno v breme vira sredstva), ta člen uvaja bruto pristop:

- v višini knjigovodske vrednosti sredstva se pripoznajo prevrednotovalni poslovni odhodki,
- hkrati se v enakem znesku pripozna drugi poslovni prihodek, ki izhaja iz zmanjšanja obveznosti do vira sredstva (PČR) in pokrije odhodek.

S tem pristopom se vrednost odpravljenega sredstva prikaže tudi v izkazu prihodkov in odhodkov, pri čemer hkrati nima vpliva na poslovni rezultat uporabnika. Ta rešitev je tehnično in vsebinsko skladna z rešitvijo pri obračunu amortizacije in oslabitev (glej SRS 36.11).

SRS 36.26.: Ta člen ureja knjiženje ob prodaji ali drugi odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva v upravljanju.

V skladu s členom se knjigovodska vrednost prodanega oz. odtujenega sredstva odpravi z zmanjšanjem njegove nabavne vrednosti in popravka vrednosti, pri čemer se razlika med čisto prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo sredstva izkaže bodisi:

- kot povečanje dolgoročne pasivne časovne razmejitev, če je čista prodajna vrednost večja od knjigovodske, bodisi
- kot prevrednotovalni poslovni odhodek, če je čista prodajna vrednost manjša od knjigovodske. V tem primeru se hkrati v enakem znesku znižajo ustrezne dolgoročne pasivne časovne razmejitev in pripoznajo drugi poslovni prihodki, s čemer se nevtralizira vpliv te transakcije na poslovni rezultat uporabnika.

² Oba predpisa sicer pod pojmom izredni odpis razumeta tako odpravo pripoznanja sredstva iz poslovnih knjig kot tudi njegovo oslabitev.

Ta rešitev je usklajena z 43. in 80. člen Zakona o javnih financah (ZJF), ki določata, da so kupnine od prodaje stvarnega premoženja države in občin namenski prihodki proračuna. Posledično presežek kupnine nad knjigovodsko vrednostjo odtujenega sredstva ne more biti pripoznan kot prihodek določenega uporabnika EKN, pač pa neposredno povečuje njegovo obveznost do vira sredstva.

SRS 36.27.: Ta člen podaja usmeritve za knjiženje prodaje ali kakšne drugačne odtujitve opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva, ki ga ima določen uporabnik EKN v lasti.

Delovna skupina je, podobno kot pri pripravi SRS 36.25, smiselno upoštevala določila 44. člena ZR, 3. člena PSO ter prvega odstavka 7. člena PRMPO, poleg tega pa še desetega odstavka 14. člena PRMPO, ki določa:

- *»Obveznost do vira sredstev povečujejo tudi zneski kupnine za prodana opredmetena osnovna sredstva, če je s predpisom določeno, da se sredstva kupnine smejo porabiti le za določen namen.« (10. odstavek 14. člena PRMPO).*

Tudi v tem primeru delovna skupina predlaga prehod iz dosedanjega neto pristopa na bruto pristop, in sicer:

- na dan prodaje se pripozna razlika med knjigovodsko vrednostjo prodanega sredstva in njegovo čisto prodajno vrednostjo kot prevrednotovalni poslovni odhodek ali prihodek,
- hkrati se v enakem znesku:
 - v primeru odhodkov: zniža ustrezna dolgoročna pasivna časovna razmejitev in poveča drugi poslovni prihodek,
 - v primeru prihodkov: poveča ustrezna dolgoročna pasivna časovna razmejitev in pripozna drugi poslovni odhodek.

S tem se učinek na poslovni rezultat nevtralizira, izkaz prihodkov in odhodkov pa vseeno pregledno kažejo finančne posledice prodaje oz. druge odtujitve. Rešitev je vsebinsko in tehnično enaka kot tista, ki se uporablja pri obračunu amortizacije in oslabitev (glej obrazložitev k SRS 36.11). Hkrati je vključena tudi posebna zahteva glede kupnin iz desetega odstavka 14. člena PRMPO.

SRS 36.28.: Ta člen določa usmeritve za odpravo pripoznanja sredstva v upravljanju pri določenemu uporabniku EKN, kadar ustanovitelj sredstvo proda, prenese na kakega drugega uporabnika EKN ali kako drugače odtuji.

Tu ne gre za odpravo pripoznanja sredstva zaradi uničenja ali izločitve iz uporabe, temveč za prenos oz. prodajo po volji ustanovitelja (lastnika), zato delovna skupina predlaga uporabo neto pristopa, kot ga že določata 44. člen ZR in tretji odstavek 3. člena PRMPO. Pri tem pristopu se sredstvo izloči iz poslovnih knjig (na kontih nabavne vrednosti in popravka vrednosti), hkrati pa se v znesku njegove trenutne knjigovodske vrednosti zmanjša ustrezna obveznost do vira sredstva.

SRS 36.29. in 36.30.: Ta člena urejata računovodsko obravnavo najemov pri določenih uporabnikih EKN. Najpomembnejša sprememba je, da se ukinja splošna izjema iz desetega odstavka 7. člena PRMPO, po katerih se pravica do uporabe sredstva (t.i. PUS) pri najemnikih iz javnega sektorja ne pripoznava:

- *»Opredmetena osnovna sredstva, dana v poslovni najem, se izkazujejo v poslovnih knjigah najemodajalca, pri najemniku pa se najemnine iz najema pripoznajo kot odhodki.«*

Delovna skupina ocenjuje, da za to izjemo ni strokovne podlage ne v SRS (vključujoč standarda SRS 32 - Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih službe, in SRS 34 - Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah - pravnih osebah zasebnega prava), ne v MSRP, pa tudi ne v IPSAS, ki so

napisani posebej za uporabnike v javnem sektorju. Hkrati delovna skupina priznava, da vsesplošna zahteva po usredstvovanju najemov (t.j. po pripoznanju PUS) pomeni pomembno administrativno breme, ki pogosto ne vodi v boljšo informiranost in odločanje financerjev, kar je sicer osnovni cilj računovodskih poročil v javnem sektorju.

Zato delovna skupina predlaga prilagojeno ureditev, ki upošteva razmerje med koristmi in bremenom in zagotavlja bolj popolno poročanje tam, kjer je to pomembno (velike vrednosti, veliki subjekti), hkrati pa ohranja poenostavitve tam, kjer dodatna kompleksnost ne prinaša dodatne vrednosti za odločevalce (financerje).

In sicer delovna skupina predlaga, da se računovodenje poslovnih najemov na konceptualni ravni uskladi z drugimi organizacijami, hkrati pa se uvede izjema, da PUS pripoznajo samo najemniki, ki po ZGD-1 ustrezajo kriterijem za srednje velike ali velike organizacije, in to le za dolgoročne poslovne najeme večjih vrednosti. V vseh drugih primerih se poslovni najemi obravnavajo kot doslej (kot stroški najemnin med poslovnimi odhodki tekočega obdobja). Dodatno se določi, da se:

- v dobo najema ne vštevajo obdobja možnega podaljšanja, s čimer se iz prikaza obveznosti izključijo zneski, za katere ne obstaja sedanja obveza, in se tako prepreči napačno prikazovanje obveznosti v bilanci države ali občine;
- PUS ne pripozna, če ima najemnik pravico do predčasne prekinitve najema v roku enega leta od njegovega začetka, brez nadomestila ali s pogodbeno kaznijo do 5.000 EUR. Gre za razširitev opredelitve najema nizke vrednosti iz SRS 1.61., saj se v to skupino vključijo tudi najemi, ki jih je prej kot v letu dni mogoče prekiniti brez pomembnih stroškov.

S tem je jasno določeno, kateri najemniki morajo pripoznati PUS in v katerih primerih je to izrecno izključeno. Za razliko od SRS 1 in SRS 2, ki organizacijam omogočata, da po lastni presoji usredstvujejo tudi najeme, za katere to sicer ni obvezno, delovna skupina predlaga, da pri določenih uporabnikih EKN takšna diskrecija ni dovoljena. Če najem ne izpolnjuje pogojev za pripoznanje PUS (npr. ker gre za kratkoročni najem ali najem nizke vrednosti), potem ga niti po lastni presoji ni dovoljeno usredstvovati. S tem se zagotovi enotna in primerljiva praksa računovodenja med določenimi uporabniki EKN, ki imajo primerljive najeme.

Delovna skupina predlaga, da se v dobo najema ne vštevajo obdobja, za katerega ima najemnik možnost podaljšanja najema. S tem se bo več najemov uvrstilo med kratkoročne, za katere se PUS ne pripozna. Gre za odmik od ureditve v SRS 1 in SRS 2, kjer je v izračun vrednosti najema treba vključiti tudi verjetno podaljšanje najema. Delovna skupina meni, da takšen pristop ni primeren za javni sektor, saj bi v tem primeru določeni uporabniki EKN izkazovali obveznosti za zneske, ki dejansko še niso pravno zavezujoči, niti ni nujno, da kdaj bodo, saj je to odvisno tudi od postopka javnega naročanja, posledično pa bi takšne neobstoječe obveznosti v svojih premoženjskih bilancah izkazovali tudi država in občine. Pri gospodarskih družbah je upoštevanje verjetnega podaljšanja najema smiselno, saj računovodski izkazi investitorjem in upnikom služijo predvsem kot vložek za presojanje premoženjsko-finančnega položaja, poslovne uspešnosti in pričakovanih prihodnjih denarnih tokov podjetij, v katerih imajo svoje naložbe ali razmišljajo, da bi jih imeli. Pri subjektih javnega prava pa so primarni uporabniki računovodskih informacij država in občine, ki jim te služijo ne le kot podlaga za nadzor nad poslovanjem določenih uporabnikov EKN, ampak tudi kot vložek pri pripravi njihovih lastnih premoženjskih bilanc. V zvezi s slednjim pa delovna skupina meni, da ni primerno, da bi se v premoženjskih bilancah države in občin izkazovale tudi obveznosti, za katere v trenutku njihove priprave ne obstajajo sedanje obveze. Delovna skupina zato predlaga rešitev, po kateri določeni uporabniki EKN obdobja, za katera imajo kot najemniki možnost najem podaljšati, pri merjenju PUS in obveznosti iz najema ne upoštevajo.

Delovna skupina ocenjuje, da bo večina poslovnih najemov tudi po novem računovodena kot doslej. Pripoznanje PUS bo zahtevano le za omejeno število dolgoročnih najemov večje vrednosti, kjer je to zaradi njihove pomembnosti nujno za resničen in pošten prikaz sredstev in obveznosti.

Za razliko od SRS 1 in SRS 2 predlog SRS 36 določa, da PUS določeni uporabniki EKN ne amortizirajo, temveč ga enakomerno prenašajo med stroške najema skozi celotno dobo najema. Tudi obrestovanje obveznosti za sredstva v poslovnem najemu se izkazuje med stroški najema in ne med finančnimi odhodki. S tem se najmanj posega v obstoječ sistem poročanja, ki ga imajo določeni uporabniki EKN že vzpostavljenega s svojimi financerji.

SRS 36.31.: Delovna skupina je v tem členu v celoti prevzela določilo sedmega odstavka 14. člena PRMPO.

Določeni uporabniki EKN so ustanovljeni za opravljanje javne službe, ki je nepridobitna dejavnost in kot taka ni predmet obdavčitve. Pridobitna dejavnost, ki je obdavčena, po obsegu predstavlja manjši del njihovega poslovanja, zato je tudi davčna obveznost iz tega naslova praviloma majhna.

Odložene terjatve in obveznosti za davek se večinoma pojavljajo v povezavi z računovodenjem rezervacij, prevrednotovanjem finančnih naložb in revaloriziranjem opredmetenih osnovnih sredstev. Teh poslovnih dogodkov določeni uporabniki EKN bodisi nimajo (npr. 18. člen ZR prepoveduje oblikovanje rezervacij v breme sredstev javnih financ, po predlogu SRS 36 pa se opredmetena osnovna sredstva vrednotijo po modelu nabavne vrednosti) bodisi se pojavljajo redko in v omejenem obsegu (finančne naložbe, pridobljene neodplačno). Ker so učinki obračunavanja odloženih davkov za te uporabnike nebitni, delovna skupina predlaga, da se odložene terjatve in odložene obveznosti za davek ne obračunavajo.

SRS 36.32.: Ta člen ureja začetno merjenje brezplačno pridobljenih zalog, ki ga ZR in PRMPO ne urejata posebej, zato so določeni uporabniki EKN doslej sledili splošnim določilom SRS.

Predlagana rešitev pri merjenju zalog sledi splošnim določilom v SRS, z izjemo primera, ko gre za brezplačno pridobljene zaloge, namenjene brezplačni razdelitvi, proizvodnji zalog za brezplačno razdelitev ali za opravljanje storitev, ki se uporabnikom ne zaračunajo.

V teh primerih delovna skupina predlaga, da se začetno pripoznanje opravi po nadomestitveni oz. dnevni vrednosti, ki je znesek, ki bi ga bilo treba plačati za pridobitev enake ali podobne zaloge na datum merjenja, povečan za neposredne nabavne stroške. Za merjenje zalog, katerih stroški oziroma odhodki ne bodo kriti iz prihodkov od prodaje, je namreč vhodna cena oziroma vrednost (t.j. koliko bi bilo treba plačati za zalogo, če je ne bi pridobili brezplačno) primernejša podlaga kot izhodna cena oziroma vrednost (t.j. koliko bi prejeli za zalogo, če bi jo prodali).

Enako velja tudi za merjenje teh zalog po njihovem pripoznanju.

SRS 36.33. in 36.34.: Ta člena usklajujeta definicijo in pogoje pripoznanja obveznosti z definicijo in pogoji za pripoznanje sredstev določenega uporabnika EKN iz členov SRS 36.1 in SRS 36.2.

Ker so sredstva določenih uporabnikov EKN primarno namenjena izvajanju javne službe (in ne pridobivanju gospodarskih koristi), mora biti tudi pogoj za pripoznanje obveznosti vezan na ta namen. Obveznost se tako pripozna, če bo njena poravnava zmanjšala sredstva, ki omogočajo izvajanje javne službe ali doseganje gospodarskih koristi iz drugih (pridobitnih) dejavnosti.

SRS 36.35. in 36.36.: S tema členoma se razširi vsebina pasivnih časovnih razmejitev določenih uporabnikov EKN: poleg dosedanjih obveznosti za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva iz naslova donacij se med dolgoročne pasivne časovne razmejitve uvrščajo tudi obveznosti za sredstva v upravljanju (sedaj konto 98), obveznosti za sredstva, prejeta od ustanovitelja v last, in obveznosti za sredstva, ki jih je določeni uporabnik EKN prejel v last iz javnofinančnih virov, vendar ne od ustanovitelja (oboje sedaj konto 941).

Ker se s predlagano uvedbo bruto pristopa (glej obrazložitve pri členih SRS 36.11., 36.20., 36.22.-23., 36.25.-26.) amortizacija, oslabitve, odprava oslabitev ter odprave pripoznanja sredstev v izkazu prihodkov in odhodkov izkazujejo kot strošek oz. odhodek, hkrati pa se za njihovo kritje pripoznajo ustrezni prihodki, te obveznosti pridobijo značaj dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev – odloženih prihodkov iz naslova namensko prejetih sredstev. Delovna skupina zato predlaga, da se tako prikažejo tudi v računovodskih razvidih in izkazih.

SRS 36.37.: Ta člen ureja računovodenje obveznosti za zaloge, financirane iz javnofinančnih virov. Delovna skupina je pri tem smiselno upoštevala določilo četrtega odstavka 10. člena PRMPO:

- *»Za znesek vrednosti zalog proizvodov ali blaga se oblikuje vir sredstev, ki se zmanjšuje za obračunano vrednost prodanih ali odtujenih proizvodov ali blaga, ugotovljeno v skladu z izbrano metodo, v skladu s SRS.«*

Iz enakih razlogov, kot pri obračunu amortizacije (glejte SRS 36.11), tudi tukaj delovna skupina predlaga uporabo bruto pristopa. V izkazu prihodkov in odhodkov se pripozna znesek odhodkov, obračunan ob porabi, prodaji ali drugačni odtujitvi zalog, hkrati pa se v enakem znesku izkaže prihodek iz zmanjšanja dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev.

SRS 36.38.: Ta člen v celoti povzema določilo sedmega odstavka 14. člena PRMPO, po katerem določeni uporabniki EKN ne obračunavajo odloženih obveznosti za davek. Obrazložitev razlogov za takšno ureditev je podana pri členu SRS 36.31.

SRS 36.39. in 36.40.: V teh členih sta podani definiciji prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov EKN, ki ju je delovna skupina uskladila s predhodno spremenjenima definicijama sredstev (v SRS 36.1.) in obveznosti (v SRS 36.33).

Pri pripravi opredelitev se je delovna skupina oprla na zgled iz Konceptualnega okvira IPSAS-ov ter vnesla potrebne dopolnitve glede na posebnosti javnega sektorja, zlasti v povezavi z dejstvom, da je osnovni cilj delovanja določenih uporabnikov EKN opravljanje javne službe in ne pridobivanje gospodarskih koristi. Zato je ključna razlika v tem, da prihodki in odhodki niso definirani zgolj s spremembo gospodarskih koristi, temveč nastajajo pretežno kot posledica povečanja ali zmanjšanja zmogljivosti za izvajanje javne službe.

SRS 36.41.: Ta člen ureja obveznost ločenega izkazovanja prihodkov in odhodkov po dejavnostih – iz naslova opravljanja javne službe ali iz prodaje blaga in storitev na trgu. Prav tako predpisuje, da se prihodki iz naslova izvajanja javne službe, financirani iz javnofinančnih virov, izkažejo ločeno od prihodkov iz izvajanja javne službe, financiranih iz nejavnih virov.

Delovna skupina je pri oblikovanju določila smiselno sledila določilom 9., 16., 17. in 28 člena ZR, ki določajo, da morajo poslovne knjige in poročila omogočati ločeno spremljanje poslovanja s sredstvi iz javnih financ in drugih virov, spremljanje porabe sredstev glede na njihov namen ter omogočiti razčlenjen prikaz strukturiranih prihodkov in odhodkov po virih in vrstah:

- Poslovne knjige in poročila morajo 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; zagotavljati morajo možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ (9. člen ZR).
- Odhodke izkazujejo pravne osebe glede na vrsto dejavnosti, na katero se nanašajo. Razčlenjujejo jih na odhodke, ki se nanašajo na opravljanje javne službe in odhodke, ki se nanašajo na ustvarjanje prihodkov na trgu (16. člen ZR).
- Pravne osebe izkazujejo prihodke po vrstah in namenih iz naslova opravljanja javne službe, iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih virov (17. člen ZR).
- Izkaz prihodkov in odhodkov vsebuje podatke o prihodkih in odhodkih, ki jih je pravna oseba dosegla v obračunskem obdobju. Prihodki iz sredstev javnih financ ter prihodki, doseženi z opravljanjem javne službe, morajo biti posebej izkazani. Odhodki morajo biti razčlenjeni tako, da omogočajo vpogled v strukturo stroškov po njihovih vrstah, kot jih opredeljujejo predpisi oziroma računovodski standardi (28. člen ZR).

Namen določila je zagotoviti transparentnost in sledljivost porabe sredstev, kar je ključno za ocenjevanje gospodarnosti, učinkovitosti in namembnosti porabe javnih sredstev, ter zagotovitev podatkov za pripravo računovodskih izkazov določenih uporabnikov EKN.

SRS 36.42.: Člen opredeljuje rezultat delovanja določenega uporabnika EKN, ki se po vsebini razlikuje od poslovnega izida, kot ga opredeljujejo splošni SRS. Medtem ko se poslovni izid (dobiček ali izguba) uporablja predvsem kot podlaga za merjenje in presojanje poslovne uspešnosti gospodarske družbe, je informacija o finančnem rezultatu delovanja določenega uporabnika EKN usmerjena predvsem v zagotavljanje podlag za presojanje ustreznosti financiranja njegove dejavnosti: ali je uporabnik s prihodki (iz javnofinančnih in drugih virov) pokrtil vse odhodke, nastale pri izvajanju javne službe in drugih dejavnosti.

Opredelitev je potrebna zaradi posebne narave delovanja določenih uporabnikov EKN.

SRS 36.43.: Ta člen določa, da določeni uporabnik EKN pri pripravi računovodskih izkazov ter pojasnil in razkritij k njim upošteva določila podzakonskega akta, ki ureja sestavljanje letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Delovna skupina se je za to odločila, ker bi zahteva po uskladitvi shem računovodskih izkazov določenih uporabnikov EKN z izkazi drugih organizacij ali pripravi posebnih računovodskih izkazov samo iz razloga primerljivosti z izkazi drugih organizacij, zanje pomenila nesorazmerno administrativno breme, ker je primerjava računovodskih izkazov enih in drugih smiselna le redko, saj se cilji, namen in način njihovega delovanja bistveno razlikujejo.

SRS 36.44.: Ta člen zahteva, da določen uporabnik EKN razkrije sodila, ki jih je uporabil za razmejevanje prihodkov in odhodkov med dejavnostjo javne službe ter dejavnostjo prodaje blaga in storitev na trgu.

Določeni uporabnik EKN lahko namreč lahko skladno z četrtem odstavkom 12. člena Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju PLPPPU) uporabi različna sodila, ki uporabniku letnega poročila niso nujno znana, saj pristojno ministrstvo teh sodil morda ni predpisalo ali pa so ta opredeljena nepopolno oz. pomanjkljivo:

- V izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti se ločeno prikažejo prihodki in odhodki tekočega obračunskega obdobja za izvajanje javne službe ter prihodki in odhodki

tekočega obračunskega obdobja od prodaje blaga in storitev na trgu, razčlenjeni po vrstah prihodkov in odhodkov, kot so opredeljeni v obrazcu. Podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, se ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Če ni ustreznjše sodila, se kot sodilo lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti (4. odstavek 12. člena PLPPPU).

Zaradi zagotavljanja preglednosti, razumljivosti in možnosti primerjanja podatkov delovna skupina meni, da mora biti razkritje teh sodil obvezno.

SRS 36.45.: Tu so pojasnjeni pojmi, ki jih standard uporablja in v splošnih SRS bodisi niso uporabljeni bodisi se redko uporabljajo.

SRS 36.46.: Člen je posvečen opredelitvi sredstev v upravljanju.

SRS 36.47: S tem členom se ureja računovodenje presežka prihodkov nad odhodki v primerih, ko je ta porabljen oz. namenjen za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev ali neopredmetenih sredstev.

Člen ne posega v pogoje in načine kritja izgube oziroma razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki, ki jih določata 19. člen ZR in 15. člen PRMPO, temveč le določa, kako se takšna poraba presežka prikaže v računovodskih izkazih.

SRS 36.48.: Člen bo vseboval datum sprejema standarda in začetek njegove uporabe.