

SRS 36 - Računovodske rešitve za določene uporabnike enotnega kontnega načrta - pravne osebe javnega prava

Javna predstavitev predloga SRS 36 v javni obravnavi

6. oktober 2025

Delovna skupina:

dr. Barbara Mörec (predsednica delovne skupine)

dr. Robert Horvat

mag. Saša Jerman

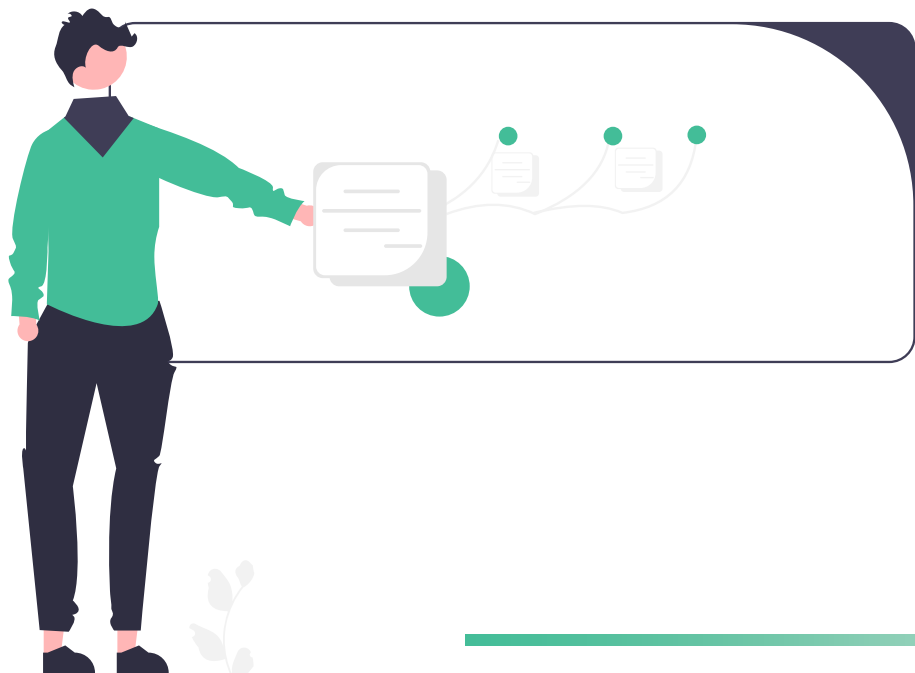
Vesna Milanovič

Gradivo je last Slovenskega inštituta za revizijo in je predmet avtorske zaščite in drugih oblik zaščite intelektualne lastnine. Prepovedano je kakršnokoli reproduciranje, razen izključno za osebno uporabo in v nekomercialne namene, pri čemer se morajo ohraniti vsa opozorila o avtorskih ali drugih pravicah, zato se ne smejo prepisovati, razmnoževati ali kako drugače razširjati. Naveden mora biti tudi vir.

- Predstavitev delovne skupine (izvajalcev današnjega srečanja),
- Trenutno stanje in izzivi pri računovodskem poročanju določenih uporabnikov EKN,
- Pobuda MF za pripravo novega SRS 36,
- Izhodišča za pripravo SRS 36,
- Kronologija priprave predloga SRS 36,
- Vsebinska predstavitev SRS 36.

Pripombe in predloge sprejemamo do vključno 12.12.2025 na naslov info@si-revizija.si.

- **dr. Robert Horvat**, preiz. računovodja, predavatelj in predstojnik usmeritve za računovodstvo in davščine na Ekonomsko-poslovni fakulteti Univerze v Mariboru, predsednik Komisije za SRS in član Strokovnega sveta SIR,
- **mag. Saša Jerman**, preiz. davčnica, predsednica Strokovnega sveta in Odbora sekcije preizkušenih davčnikov pri SIR, članica Komisije za SRS, ustanoviteljica in direktorica svetovalne družbe Jerman&Bajuk, d. o. o.,
- **Vesna Milanović**, sekretarka na Direktoratu za javno računovodstvo, Ministrstvo za finance RS.
- **dr. Barbara Mörec** (predsednica delovne skupine), preiz. računovodkinja, izr. prof. s področja računovodstva in revizije na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani, članica Komisije za SRS in Odbora sekcije preizkušenih računovodij in računovodij pri SIR,



Predlog SRS 36 v javni obravnavi

Vesna Milanović

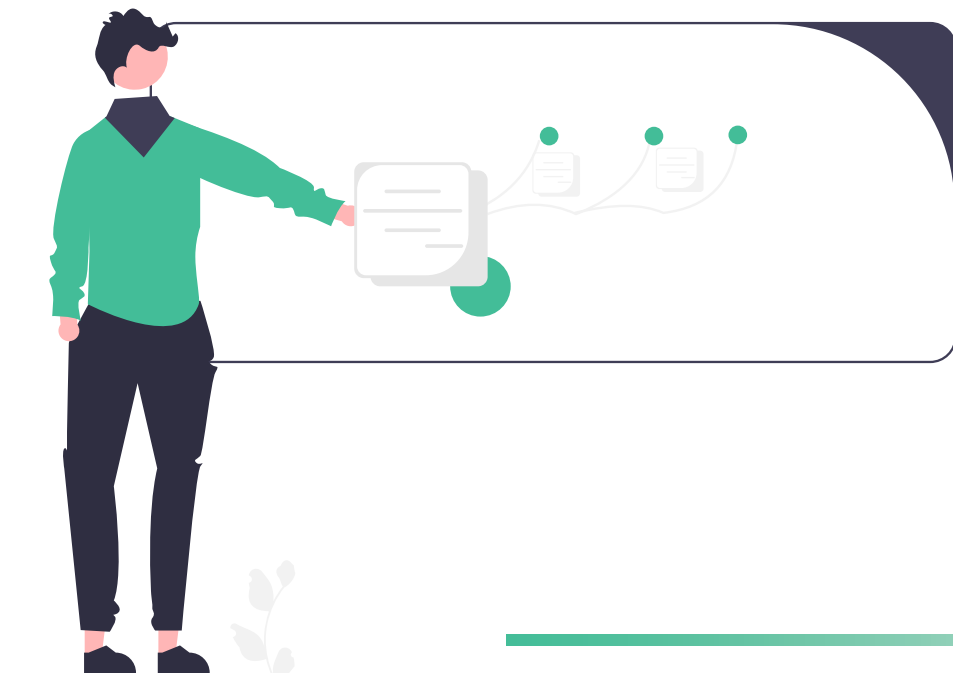
Trenutno stanje in izzivi pri računovodskem poročanju določenih uporabnikov EKN

Pobuda MF za pripravo novega SRS 36

Javna predstavitev, 6. oktober 2025

ZA UVOD

- Zakaj odločitev za pripravo SRS 36 za določene UEKN ?
- Kakšne so bile predpostavke v izhodišču ?
- Kako smo se zadeve lotili na MF in SIR ?
- Kaj bo pomenil sprejem SRS 36 ?
- Kdaj uveljavitev SRS 36 ?



Predlog SRS 36 v javni obravnavi

dr. Barbara Mörec

Izhodišča za pripravo SRS 36

Kronologija priprave predloga SRS 36

Vsebinska struktura SRS 36

- Vpeljati sodobna računovodska pravila v pripravo računovodskih informacij tistih pravnih oseb javnega prava, ki sledijo načelu poslovnega dogodka, t.j. določenih uporabnikov EKN,
- Izziv, s katerim je bila soočena delovna skupina:
 - določbe splošnih SRS za določene uporabnike EKN **pogosto niso ustrezne**, ker so v osnovi namenjeni poročanju **gospodarskih družb, ki so pridobitne organizacije** (njihovi dobičkonosnosti oz. razpoložljivosti dobička za delitev, tveganosti, premoženjskemu stanju...)
 - računovodski izkazi določenih uporabnikov EKN morajo omogočati presojo, ali so javna sredstva porabljena **gospodarno in učinkovito glede na potrebe prebivalstva** (njihov cilj ni ustvarjanje dobička, ampak izvajanje javne službe na pregleden, odgovoren, gospodaren in učinkovit način).
- **SRS 36 upošteva posebnosti delovanja določenih uporabnikov EKN, zahteve Zakona o računovodstvu ter relevantna določila Slovenskih računovodskih standardov in njihovega Okvirja.**

Izhodišča določena na Komisiji za SRS (12. marca 2024) in vključena v SRS 36:

1. SRS 36 naj ureja zgolj računovodenje določenih uporabnikov EKN, ki sledijo **načelu poslovnega dogodka**, ne pa tudi računovodenja drugih uporabnikov EKN, ki poročajo po načelu denarnega toka.
2. SRS 36 naj dopolnjuje in nadgrajuje Zakon o računovodstvu in ureja pravila računovodenja za določene uporabnike EKN, ki so sedaj urejena s pravilniki, izdanimi na podlagi Zakona o računovodstvu. V SRS 36 naj bodo zato urejena **le tista pravila računovodenja, ki niso določena z Zakonom o računovodstvu**.
3. Konceptualno naj bo SRS 36 zasnovan **po vzoru SRS 34 (2024)** – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava, in naj omogoča uporabo računovodskih rešitev (izjem), ki jih uporabljajo mikro in majhne organizacije. Razmisliti je potrebno tudi o še dodatnih **poenostavitvah**, tudi za srednje in velike, ali kar vse določene uporabnike EKN.
4. Določeni uporabniki EKN naj še naprej **računovodijo po predpisanem EKN**, Določeni uporabniki EKN naj hkrati še naprej zagotavljajo podatke za potrebe proračunov in statistike (enako kot jih zagotavljajo že sedaj).
5. Prevetriti je potrebno računovodsko obravnavo, t.i. **sredstev v upravljanju**.

Delovna skupina si je zadala še naslednja izhodišča, ki jih je upoštevala tekom priprave predloga SRS 36 :

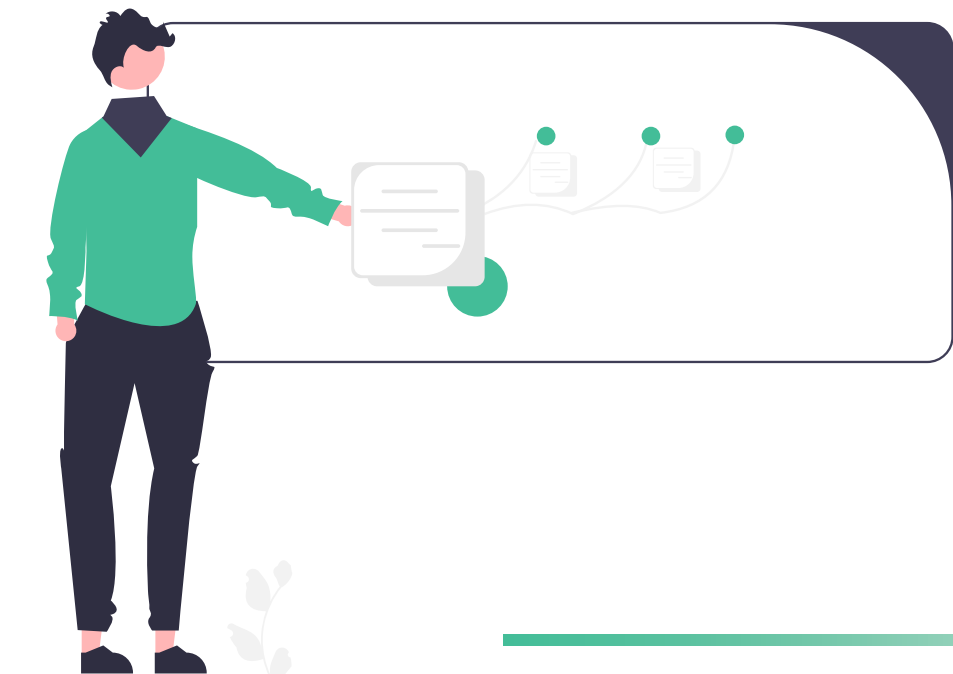
- Kjer je to strokovno ustrezno, naj SRS 36 **ohrani obstoječe rešitve**, urejene s podzakonskimi akti na podlagi Zakona o računovodstvu.
- Nove rešitve naj bodo **čim bolj enostavne**, saj bi kompleksna ureditev zahtevala dodatno informacijsko in kadrovske podpora, kar utegne še posebej obremeniti manjše uporabnike.
- 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 poenostavitve za manjše uporabnike.
- Posebna pozornost naj bo namenjena **posebnim okoliščinam določenih podskupin uporabnikov**, npr. sredstva v lasti, pokrivanje stroškov amortizacije ipd.

Ključni mejniki priprave predloga SRS 36

- Mar. 2024 Komisija za SRS sprejme izhodišča za pripravo SRS 36 in imenuje delovno skupino
- Dec. 2024 Predstavitev predloga strokovnim službam MF in MJU.
- Jan-mar. 2025 Usklajevalna srečanja s predstavniki MF in MJU.
- Apr. 2025 Vključitev uporabnikov SRS 36 (Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije)
- Maj 2025 Soglasje MF za nadaljevanje postopka na Komisiji za SRS
- Avg. 2025 Soglasje Komisije za SRS in Strokovnega sveta SIR za začetek javne obravnave
- Sep. 2025 Soglasje MF in MGTŠ za začetek javne obravnave

Šest poglavij:

- **Poglavje A:** namen in področje uporabe standarda, ter 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.
- **Poglavje B** (jedro standarda):
 - a) Sredstva,
 - b) Obveznosti do virov sredstev,
 - c) Prihodki in odhodki,
 - č) Razkritja.
- **Poglavje C:** razlage pojmov in izrazov.
- **Poglavje Č:** dodatna pojasnila v zvezi s posameznimi rešitvami.
- **Poglavje D:** prehodne določbe.
- **Poglavje E:** datum sprejetja standarda in začetek njegove uporabe.



Predlog SRS 36 v javni obravnavi

mag. Saša Jerman

Opredelitev sredstev in obveznosti

Sredstva v upravljanju in v lasti – opredelitev, začetno merjenje in pripoznavanje

Merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po začetnem pripoznanju

Opredelitev sredstev in obveznosti (SRS 36.1-2 + SRS 36.33-34 + SRS 36.45)

Posebnosti pri pripoznavanju sredstev:

- Opredelitev sredstev v upravljanju in v lasti (SRS 36.3-4 + SRS 36.46)
- Začetno merjenje v povezavi z dolgovi / PČR (SRS 36.5-7 + SRS 36.35)
- Merjenje OOS po začetnem pripoznavanju – model nabavne vrednosti, amortiziranje, kasnejša vlaganja (SRS 36.8-15 + SRS 36.45)

CELOTNA PREDSTAVITEV VELJA ZA DOLOČENE UPORABNIKE EKN

>> DOLOČENI UPORABNIKI EKN **SO DEFINIRANI V RAČUNOVODSKIH PREDPISIH ZGOLJ ZA NAMEN RAČUNOVODSKEGA POROČANJA** IN NE POSEGAJO V OPREDELITVE OSEB JAVNEGA PRAVA V DRUGIH PODROČNIH PREDPISIH, npr.

- Zakon o javnih financah (**ZJF**) uporablja pojme: neposredni/posredni proračunski uporabnik, ...
- Zakon o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti (**ZSPDSLS-1**) uporablja pojme: država, samoupravna lokalna skupnost, osebe javnega prava,....

>> **15. člen Zakona o računovodstvu (ZR):**

.....

(3) Prihodki in odhodki uporabnikov enotnega kontnega načrta se priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka (plačane realizacije).

(4) Ne glede na določbe prejšnjega odstavka lahko minister, pristojen za finance, za uporabnike EKN, ki pridobivajo prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov, določi, da se prihodki in odhodki priznavajo v skladu z računovodskimi standardi.

>> 3. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava: **DOLOČENI UPORABNIKI EKN** so pravne osebe javnega prava iz četrtega odstavka 15. člena ZR.

Določeni uporabniki EKN so vsi posredni uporabniki v skladu s pravilnikom, ki ureja določitev neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (**razen** javnih skladov, ZZSZ, ZPIZ), **ter pravne osebe javnega prava, ki niso uvrščene med posredne ali neposredne uporabnike proračuna države ali občin;**

PRAVILNIK o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov:

Posredni uporabniki državnega ali občinskega proračuna so pravne osebe:

1. ki so organizirane v pravno organizacijski obliki **javni zavod, javna agencija** ali javni sklad* (***izključen**)
2. katerih ustanovitelj in lastnik je država oziroma občine
3. ki izvajajo **javno službo, dejavnost v javnem interesu ali druge naloge, s katerimi se izvajajo javne funkcije** in
4. ki sredstva **za financiranje pridobivajo iz državnega ali občinskih proračunov**, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in drugih virov.

Kot posredni uporabniki se obravnavajo tudi:

1. **Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije***; (***izključena**)
2. javni zavodi, javne agencije ter **javni skladi***, katerih ustanovitelji so posredni uporabniki; (***izključeni**)
3. **samoupravne narodnostne skupnosti** in
4. **kmetijskogozdarska zbornica ter javni zavodi, katerih ustanovitelj je Kmetijskogozdarska zbornica.**

Kot posredni uporabnik državnega ali občinskega proračuna se ne šteje pravna oseba, ki je organizirana kot delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, javni gospodarski zavod, ali v drugi pravnoorganizacijski obliki, čeprav ima v firmi besedo zavod, sklad ali agencija.

OPREDELITEV SREDSTEV

ZR in drugi podzakonski predpisi ne urejajo pojma „sredstva“ kot računovodske kategorije

POJEM SREDSTVO PO SRS: Sredstva, ki jih organizacija pridobi s kapitalom ali dolgovi, imajo obliko stvari, pravic ali denarja. Sredstva so **sedanji gospodarski viri, ki jih organizacija obvladuje** na podlagi preteklih dogodkov in iz katerih **ima pravice**, ki ji **omogočajo doseganje gospodarskih koristi iz njih**.

Organizacija obvladuje sredstvo, če ima trenutno zmožnost usmerjanja uporabe sredstva in pridobivanja gospodarskih koristi, ki lahko izhajajo iz njega. Obvladovanje vključuje sedanjo zmožnost preprečevanja drugim osebam, da bi usmerjale uporabo sredstva in pridobivale gospodarske koristi, ki lahko izvirajo iz njega. Organizacija ima trenutno zmožnost usmerjanja uporabe sredstva, če ima pravico uporabiti sredstvo v svojih dejavnostih ali dovoliti drugi stranki, da uporabi sredstvo v dejavnostih te druge stranke. **POMEMBNO:** za obvladovanje ni nujno, da ima organizacija lastninsko pravico nad sredstvom.

POJEM SREDSTVO PO SRS 36.1 in 36.2:

Sredstva določenega uporabnika EKN so gospodarski viri, ki jih ta **obvladuje** na podlagi preteklih dogodkov in **iz katerih ima pravice, ki mu omogočajo izvajanje javne službe ali doseganje gospodarskih koristi iz drugih dejavnosti** (na primer s prodajo blaga in storitev na trgu).

Obvladovanje sredstva pomeni, da ima določeni uporabnik EKN **zmožnost usmerjanja uporabe tega sredstva pri izvajanju javne službe in pridobivanju gospodarskih koristi**, ki lahko izhajajo iz njega, pri izvajanju drugih dejavnosti.

OPREDELITEV OBVEZNOSTI

ZR in drugi podzakonski predpisi ne urejajo pojma „obveznost“ kot računovodske kategorije

POJEM OBVEZNOST PO SRS: Obveznosti so sedanje obveze organizacije na podlagi preteklih dogodkov za prenos sredstev (gospodarskih virov) organizacije. **Obveza** je tisto, kar se po določenih normah in predpisih mora storiti oziroma opraviti ter za kar organizacija nima praktičnih možnosti, da se ji izogne.

>> **Dolg** je tisto, kar mora kdo vrniti, poravnati, zlasti v denarju.

>> **PČR** kot obveznosti v širšem pomeni (razmejeni prihodki ali vnaprej vračunani stroški).

>> **Rezervacije** se oblikujejo za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih zneske za njihovo poravnavo je mogoče zanesljivo oceniti.

>> **Pogojne obveznosti (zgolj zabilančno).**

POJEM OBVEZNOSTI PO SRS 36.33 in 36.34:

Obveznosti so sedanje obveze določenega uporabnika EKN na podlagi preteklih dogodkov za prenos sredstev, ki določenemu uporabniku EKN omogočajo izvajanje javne službe ali doseganje gospodarskih koristi iz drugih dejavnosti.

DOLOČENI EKN PO pravilniku o razčlenjevanju in merjenju P&O ne obračunavajo rezervacij in PČR za neizkoriščen dopust/nadure >> PAZITE NA HIERARHIJO računovodskih pravil

SREDSTVA V UPRAVLJANJU

ALI jih ohraniti kot računovodsko kategorijo sredstev določenega uporabnika EKN ?

28. Člen ZR: V bilanci stanja so lahko, če tako določa predpis ali računovodski standard, izkazani tudi podatki, ki jih ima pravna oseba **v najemu ali v upravljanju**.

6.Točka 3. člena ZSPDSLS-1: upravljavec stvarnega premoženja je državni organ, samoupravna lokalna skupnost ali **druga oseba javnega prava, ki ji je država ali samoupravna lokalna skupnost v skladu s predpisi ali aktom o ustanovitvi dolžna zagotavljati stvarno premoženje kot pogoje za delovanje.**

10. Člen ZSPDSLS-1: Upravljavec je pristojen za **ravnanje s stvarnim premoženjem in v imenu in za račun lastnika izvršuje vse pravice in obveznosti**, povezane s stvarnim premoženjem, če zakon ne določa drugače.

67. In 67.a. člen ZJF: Za opravljanje javnih služb in dejavnosti v javnem interesu lahko država oziroma občina **državno oziroma občinsko premoženje organizirata v obliki javnih zavodov**, javnih gospodarskih zavodov, javnih podjetij, javnih skladov in **agencij. IN javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina, stvarnega premoženja nimajo v lasti, razen če posebni zakon določa drugače.**

Zakon o zavodih: Zavod pridobiva sredstva za delo iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih virov na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi. Ustanovitelj je odgovoren za obveznosti zavoda, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi drugače določeno.

38. Člen Zakona o javnih agencijah: Prostori in oprema ostanejo v lasti ustanovitelja in se prenesejo v uporabo in upravljanje javne agencije.

Pravilnik o EKN, 71. čl.: Konti skupine 98 - obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje

REŠITVE V SRS 36

SREDSTVA V UPRAVLJANJU

ALI jih ohraniti kot računovodsko kategorijo sredstev določenega uporabnika EKN ?

Sredstva v upravljanju so ohranjena med NS in OOS

Med opredmetenimi osnovnimi sredstvi in neopredmetenimi sredstvi se izkazujejo tudi sredstva v upravljanju. Gre za sredstva, ki so po **področni zakonodaji v lasti ustanovitelja, določenemu uporabniku EKN pa so dodeljena v upravljanje**., iz česar izhajajo pravice, ki jih je po merilih za **pripoznavanje sredstev in obveznosti treba pripoznati med sredstvi določenega uporabnika EKN**. Določeni uporabnik EKN pravico, da upravlja sredstva v upravljanju, **praviloma obvladuje skozi celotno življenjsko dobo teh sredstev**.

Sredstva v upravljanju se v poslovnih knjigah izkazujejo po vrstah opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, opredeljenih v SRS 1 in SRS 2.

Izkazovanje med obveznostmi do virov sredstev

Za sredstva v upravljanju se pripoznajo obveznosti, ki se v poslovnih knjigah in bilanci stanja izkazujejo **kot dolgoročne pasivne časovne razmejitev za sredstva v upravljanju**.

SREDSTVA

- NS in OOS v upravljanju



- NS in OOS v lasti (npr. univerze, znanstveno raziskovalni zavodi)



- NS in OOS prejeta z donacijami



- Stroški



OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV

- PČR za NS in OOS v upravljanju (tudi zanje prejeta denarna sredstva)

- PČR za NS in OOS v lasti (tudi zanje prejeta denarna sredstva) – prejeto od ustanovitelja
- PČR za NS in OOS v lasti (tudi zanje prejeta denarna sredstva) – prejeto iz javnofinančnih virov – ne od ustanovitelja

- PČR za NS in OOS prejeta kot donacijo, vključno zanje prejeta denarna sredstva

- PČR za obveznosti za namenska sredstva, prejeta iz javnofinančnih virov za pokrivanje stroškov ali odhodkov, ki še niso nastali (za pokrivanje stroškov projektov)

REŠITVE V SRS 36

SREDSTVA V UPRAVLJANJU/ V LASTI

Začetno pripoznanje

Sredstvo v upravljanju se začetno pripozna **po nabavni vrednosti** → po vrednosti, ki ustreza nakupni ceni + nevračljive nakupne dajatve (DDV; carine; DPN), HKRATI se prizna PČR za sredstva v upravljanju (v EKN kto 98).

Stroški izposojanja ne povečujejo NV.

OOS se ne delijo na dele OOS, če so am. stopnje za dele OOS enake.

Če določeni uporabnik prej nakupom NS/OOS **prejeme denarna sredstva za nakup sredstev v upravljanju**, pripozna najprej denarna sredstva in PČR za sredstva v upravljanju, nato kupi NS/OOS in jih poravna z denarnimi sredstvi.

Če se sredstva v upravljanju **prenesejo od ustanovitelja ali drugega (določenega ali drugega) EKN**, jih prejemnik začetno pripozna po enaki NV in PV, kot jih je izkazoval prenosnik.

Smiselno enako velja za sredstva, ki jih imajo določeni EKN v lasti.

Drugačna rešitev velja za sredstva prejeta z donacijo: začetno se pripoznajo po pošteni vrednosti (ocena oziroma razpoložljivi podatki o tržni vrednosti/vrednosti iz množičnega vrednotenja nepremičnin)

REŠITVE V SRS 36

Merjenje po začetnem pripoznanju

Obvezna uporaba zgolj nabavne vrednosti (ni prevrednotenj navzgor).

Obvezna uporaba zgolj metode enakomernega časovnega amortiziranja.

SREDSTVA V UPRAVLJANJU/ V LASTI

Amortizacija: Stroški amortizacije za a) sredstva v upravljanju, b) sredstva v lasti, prejeta od ustanovitelja, c) sredstva v lasti, prejeta iz drugih javnofinančnih virov, in č) sredstva pridobljena iz donacij se v poslovnih knjigah izkazujejo ločeno.

Amortizacija se ne pokriva v breme sredstev v upravljanju. **PREHOD NA BRUTO SISTEM IZKAZOVANJA AMORTIZACIJE:** Če, in samo če, strošek amortizacije sredstva v upravljanju ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve, ali če določeni uporabnik EKN ni pridobil namenskih sredstev za njegovo kritje, se hkrati in v enakem znesku pripoznajo drugi poslovni prihodki in zmanjšanje dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev za sredstva v upravljanju.

!! PAZITE: merila za alokacijo amortizacije za storitve in dobave kjer je amortizacija vključena v ceno (trg, določene javne storitve), ali nima drugih namenskih sredstev za pokrivanje

REŠITVE V SRS 36

SREDSTVA V UPRAVLJANJU/ V LASTI

Kasnejša vlaganja

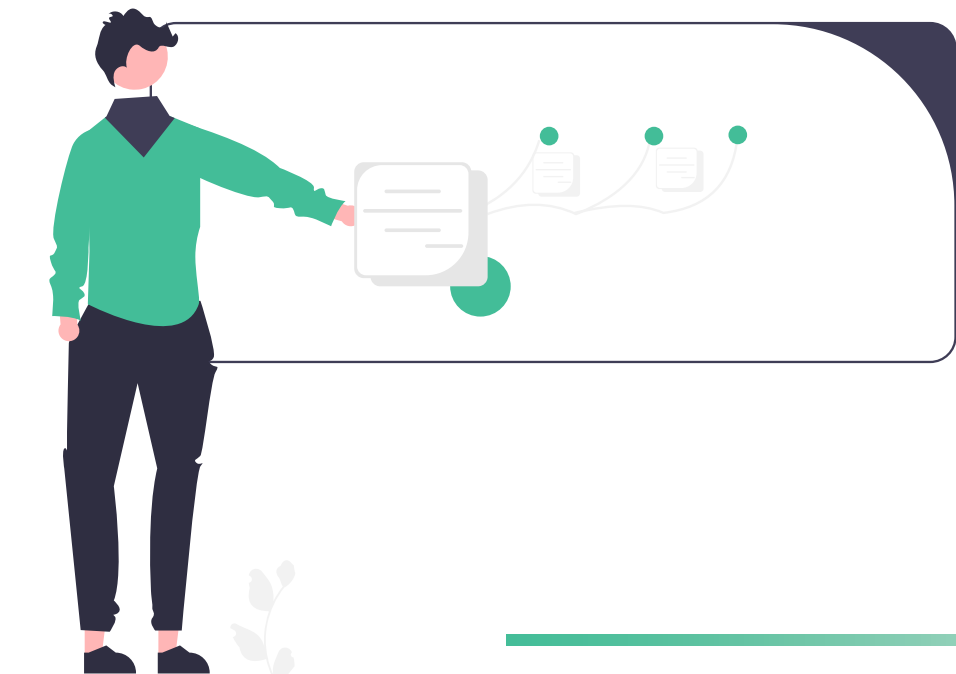
Kasnejša vlaganja povečujejo nabavno vrednost NS/OOS, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi.

PEDAGOŠKO: Kot povečanje nabavne vrednosti se obračuna tudi zamenjava ali obnovitev delov opredmetenih osnovnih sredstev pomembne vrednosti (na primer strehe, dvigala in podobno).

Tekoče vzdrževanje

Tekoče vzdrževanje bremeni stroške obdobja, saj so ti namenjeni **obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih zmogljivosti za izvajanje javne službe** ali za pridobivanje gospodarskih koristi iz drugih dejavnosti, ki se pričakujejo **na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti in dobe koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev**.

PEDAGOŠKO: Tekoče vzdrževanje pomeni sprotno (redno) nego, zamenjavo manjših delov in popravila manjših vrednosti, da bi se preprečile večje okvare, stroški pa se obračunavajo sproti in v dejanski višini ter nastajajo praviloma vsako obračunsko obdobje (vsako poslovno leto).



Predlog SRS 36 v javni obravnavi

dr. Robert Horvat

Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev
Odprava pripoznanja opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev
Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva v najemu

- SRS 36 ureja samo prevrednotovanje OOS in NS, ki jih določeni uporabniki EKN uporabljajo primarno za izvajanje javne službe. Za vsa ostala OOS in NS se neposredno uporabljajo določbe SRS 1, SRS 2 in SRS 17.
- Določbe SRS 1, SRS 2 in SRS 17 se uporabljajo tudi za vse zadeve v zvezi s prevrednotovanjem, ki jih SRS 36 ne ureja.
- Sredstvo se primarno uporablja za izvajanje javne službe, če se ne uporablja pretežno za izvajanje dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu. V primeru dvoma se predpostavlja, da se sredstvo primarno uporablja za izvajanje javne službe.

- OOS in NS se po začetnem pripoznanju vrednotijo zgolj po modelu nabavne vrednosti. Pomeni da je njihovo prevrednotovanje omejeno le na oslabitve in odpravo oslabitev, ne vključuje pa okrepitev in odprave okrepitev.
- Uporabniki morajo k preverjanju, ali je OOS ali NS morda oslabiljeno, pristopiti zgolj, kadar njegova knjigovodsko izkazana nabavna vrednost pomembno presega ocenjeno nabavno vrednost primerljivega novega enakega ali podobnega sredstva na dan poročanja.
- S tem določilom se v SRS 36 prenaša praksa presoje oslabitve, ki jo določa 2. odstavek 13. člena PRMPO.

- Sredstvo za izvajanje javne službe je oslabiljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestitveno vrednost.
- Kot nadomestitvena vrednost sredstva šteje znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enako ali enakovrstno sredstvo enake ali podobne starosti in stanja.
- Za potrebe oslabitve po tem standardu se lahko nadomestitvena vrednost sredstva oceni tudi v višini nabavne vrednosti enakega ali primerljivega novega sredstva, zmanjšane za njegovo amortizacijo do ravni, ki odraža trenutno starost in stanje obstoječega sredstva.

- Izguba zaradi oslabitve OOS ali NS se izmeri v znesku razlike med trenutno knjigovodsko vrednostjo sredstva in njegovo nadomestitveno vrednostjo.
- Pripozna se kot prevrednotovani poslovni odhodek ter hkratno sorazmerno znižanje nabavne vrednosti in popravka vrednosti sredstva.
- Istočasno se višini izgube zaradi oslabitve odpravijo za sredstvo oblikovane dolgoročne pasivne časovne razmejitve ter pripoznajo drugi poslovni prihodki (= bruto pristop).

Primer 1 - oslabitev:

Določeni uporabnik EKN ima OOS s knjigovodsko vrednostjo 60.000 €, pri čemer nabavna vrednost znaša 100.000 €, popravek vrednosti pa 40.000 €. Nadomestitvena vrednost sredstva je ocenjena na 48.000 €, kar pomeni, da je sredstvo treba oslabiti za 12.000 € oz. 20 %. Sredstvo se redno amortizira po 10 % letni amortizacijski stopnji.

Z.št.	Besedilo	Konto	Znesek	
			Debet	Kredit
1.	Začetno stanje	Nabavna vrednost Popravek vrednosti	100.000	40.000
2.	Zmanjšanje knjigovodske vrednosti za 20 %	Nabavna vrednost Popravek vrednosti Prevrednotovalni poslovni odhodki	8.000 12.000	20.000
3.	Pokritje izgube iz oslabitve v breme PČR za OOS	PČR za OOS Drugi poslovni prihodki	12.000	12.000

- Nadomestitvena vrednost poškodovanega OOS se **dodatno zmanjša** za ocenjene stroške obnovitve na njegovo raven pred oslabitvijo zaradi poškodb(e).
- Če je znesek tako izračunane nadomestitvene vrednosti sredstva negativen, se upošteva vrednost 0 EUR
- Stroški obnovitve se pripoznajo kot povečanje nabavne vrednosti sredstva.

- Če se po obračunani oslabitvi nadomestitvena vrednost sredstva za izvajanje javne službe poveča nad njegovo knjigovodsko vrednost, se pred tem zanj pripoznana izguba zaradi oslabitve odpravi.
- Odpravi se lahko največ do knjigovodske vrednosti, ki bi jo sredstvo izkazovalo, če pred tem zanj ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.
- Odprava izgube zaradi oslabitve sredstva za izvajanje javne službe **neposredno** povečuje dolgoročne pasivne časovne razmejitve, oblikovane ob pridobitvi sredstva (= neto pristop).

Primer 2 – odprava oslabitve:

Knjigovodska vrednost OOS iz primera 1 tri leta po njegovi oslabitvi znaša 48.000 € - 3 leta x 10 % x 80.000 € = 24.000 €. In sicer nabavna vrednost znaša 80.000 €, popravek vrednosti pa 32.000 € + 3 leta x 10 % x 80.000 € = 56.000 €. Določeni uporabnik EKN nadomestitveno vrednost sredstva ocenjuje na 33.600 €, kar je 40 % več od trenutne knjigovodske vrednosti.

POZOR: Izguba zaradi oslabitve se lahko odpravi največ do knjigovodske vrednosti, ki bi jo sredstvo izkazovalo, če pred tem zanj ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. V konkretnem primeru to pomeni največ do 30.000 € (= 100.000 – 7 let x 10 % x 100.000 €), kar pomeni povečanje trenutne knjigovodske vrednosti sredstva za 25 %.

Z.št.	Besedilo	Konto	Znesek	
			Debet	Kredit
1.	Začetno stanje	Nabavna vrednost Popravek vrednosti	80.000	56.000
2.	Povečanje knjigovodske vrednosti za 25 %	Nabavna vrednost Popravek vrednosti PČR za OOS	20.000	14.000 6.000

- 1) ko ga ni več mogoče uporabljati pri izvajanju javne službe ali od njegove uporabe ali odtujitve ni več mogoče pričakovati gospodarskih koristi:
 - odprava nabavne vrednosti in popravka vrednosti sredstva ter v znesku razlike pripoznanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov,
 - odprava PČR, oblikovanih ob pripoznanju sredstva, in v enakem znesku pripoznanje drugih poslovnih prihodkov.

Enako tako OOS in NS v upravljanju kot tudi v lasti!

Primer 3 – odprava pripoznanja, ker OOS ni več moč uporabljati pri izvajanju javne službe

OOS iz primerov 1 in 2 se trajno pokvari. Njegova knjigovodska vrednost v trenutku okvare znaša 10.000 € (= 100.000 € knjigovodsko izkazane nabavne vrednosti – 90.000 € knjigovodsko izkazanega popravka vrednosti). Določeni uporabnik EKN presodi, da se sredstva ne splača popravljati, zato v celoti odpravi njegovo pripoznanje.

Z.št.	Besedilo	Konto	Znesek	
			Debet	Kredit
1.	Začetno stanje	Nabavna vrednost Popravek vrednosti	100.000	90.000
2.	Odpis OOS	Nabavna vrednost Popravek vrednosti Prevrednotovalni poslovni odhodki	90.000 10.000	100.000
3.	Pokritje izgube iz odpisa OOS v breme PČR za OOS	PČR za OOS Drugi poslovni prihodki	10.000	10.000

2) ob prodaji ali kakšni drugačni odtujitvi – sredstva v upravljanju.

Čista prodajna vrednost > knjigovodska vrednost

- odprava nabavne vrednosti in popravka vrednosti,
- pripoznanje presežka čiste prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo kot povečanje ustreznih dolgoročnih PČR (= neto pristop).*

Čista prodajna vrednost < knjigovodska vrednost

- odprava nabavne vrednosti in popravka vrednosti,
- pripoznanje presežka knjigovodske vrednosti nad čisto prodajno vrednostjo kot prevrednotovalne poslovne odhodke,
- za enak znesek znižanje ustreznih dolgoročnih PČR in pripoznanje drugih poslovnih prihodkov (= bruto pristop).

* 43. in 80. člen Zakona o javnih financah določata, da so kupnine od prodaje stvarnega premoženja države in občin namenski prihodki proračuna.

Primer 4a – odprava pripoznanja OOS v upravljanju zaradi prodaje:

Določeni uporabnik OOS iz primera 3 proda za 15.000 €.

Z.št.	Besedilo	Konto	Znesek	
			Debet	Kredit
1.	Začetno stanje	Nabavna vrednost Popravek vrednosti	100.000	90.000
2.	Prodaja OOS	Nabavna vrednost Popravek vrednosti Terjatve do kupcev PČR za OOS	90.000 15.000	100.000 5.000

Primer 4b – odprava pripoznanja OOS v upravljanju zaradi prodaje:

Določeni uporabnik OOS iz primera 3 proda za 7.000 €.

Z.št.	Besedilo	Konto	Znesek	
			Debet	Kredit
1.	Začetno stanje	Nabavna vrednost Popravek vrednosti	100.000	90.000
2.	Prodaja OOS	Nabavna vrednost Popravek vrednosti Terjatve do kupcev Prevrednotovalni poslovni odhodki	90.000 7.000 3.000	100.000
3.	Pokritje izgube iz prodaje OOS v breme PČR za OOS	PČR za OOS Drugi poslovni prihodki	3.000	3.000

3) ob prodaji ali kakšni drugačni odtujitvi – sredstva v lasti.

Čista prodajna vrednost > knjigovodska vrednost

- odprava nabavne vrednosti in popravka vrednosti,
- pripoznanje presežka čiste prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo kot prevrednotovalne poslovne prihodke,
- za enak znesek povečanje ustreznih dolgoročnih PČR in pripoznanje drugih poslovnih odhodkov.*

Čista prodajna vrednost < knjigovodska vrednost

- odprava nabavne vrednosti in popravka vrednosti,
- pripoznanje presežka knjigovodske vrednosti nad čisto prodajno vrednostjo kot prevrednotovalne poslovne odhodke,
- za enak znesek znižanje ustreznih dolgoročnih PČR in pripoznanje drugih poslovnih prihodkov (= bruto pristop).

* „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)

4) ob prodaji ali kakšni drugačni odtujitvi – **sredstvo proda ali na drugega uporabnika EKN prenese ustanovitelj**:

- odprava nabavne vrednosti in popravka vrednosti sredstva,
- odprava PČR, oblikovanih ob pripoznanju sredstva (= neto pristop).

DVE MOŽNOSTI

a) Pripoznajo se samo stroški najemnin, ne pa tudi sredstvo in obveznost:

- ko je doba najema krajša ali enaka enemu letu, pri čemer se ne upošteva obdobje, za katerega velja možnost podaljšanja najema,
- ko se najem lahko predčasno prekine v roku enega leta in odškodnina ali pogodbena kazen zaradi takšne prekinitve ne presega 5.000 EUR,
- Ko vrednost novega sredstva, ki je predmet najema, ne presega 10.000 €,
- ko najemnik po določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, po velikosti ustreza merilom za mikro ali majhne družbe,
- ko se sredstvo najame od drugega ali določenega uporabnika EKN.

b) Pripoznajo se tako stroški najemnin kot tudi sredstvo in obveznost:

- Vsi ostali najemi.

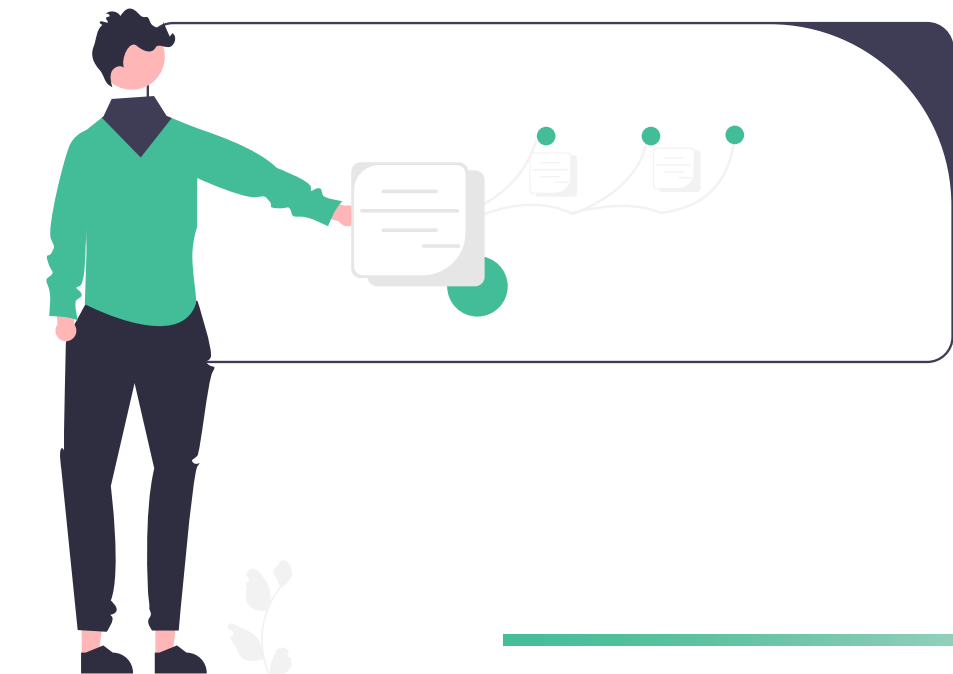
- Usredstvena pravica do uporabe sredstva v najemu se pripozna in meri skladno s SRS 1 in SRS 2. Za izračun sedanje vrednosti najemnin se uporabi obrestna mera za izposojanje na dan začetka najema, ki jo za namene obrestovanja posojil med povezanimi osebami določa ministrstvo za finance.
- Hkrati z usredstvenjem pravice do uporabe sredstva se med dolgoročnimi poslovnimi obveznostmi pripozna obveznost za sredstvo v poslovnem najemu. Po začetnem pripoznanju se obračunava skladno s SRS 1 in SRS 2.
- Usredstvena pravica do uporabe sredstva se ne amortizira, ampak se zmanjšanje njene knjigovodske vrednosti prenaša med stroške najema na podlagi enakomerne časovne metode čez celotno trajanje najema.
- Učinek obrestovanja obveznosti za sredstva v poslovnem najemu se ne izkazuje med finančnimi odhodki temveč med stroški najema.

Primer 6 – usredstvenje dolgoročnega najema OOS

Določeni uporabnik EKN je sklenil pogodbo za najem OOS za dobo treh (3) let. Najemnina se plačuje na koncu vsakega leta in znaša 30.000 € letno. Obrestna mera, ki jo je za namene obrestovanja posojil med povezanimi osebami določilo ministrstvo za finance, znaša 6 %.

Letninski faktor = $(0,06 \times 1,06^3) / (1,06 - 1) = 0,37410981$ → ČSV = $30.000 : 0,37410981 = 80.190$ €

Leto	Poslovna obveznost za najem		Znesek plačila najem.	Stroški najema iz naslova obrestovanja obveznosti	Knjigovodska vrednost OS		Stopnja prenosa knjigov. vrednosti	Stroški najema iz naslova knjigov. vrednosti	Stroški najema skupaj
	ZS	KS			ZS	KS			
1	80.190	55.001	30.000	4.811	80.190	53.460	33,33 %	26.730	31.541
2	55.001	28.301	30.000	3.300	53.460	26.730	33,33 %	26.730	30.030
3	28.301	0	30.000	1.698	26.730	0	33,33 %	26.730	28.428



Predlog SRS 36 v javni obravnavi

dr. Barbara Mörec

Posebnosti pripoznavanja in merjenja drugih sredstev in obveznosti

Posebnosti pripoznavanja in merjenja prihodkov in odhodkov

Razkritja in pojasnila

Poslovne terjatve

36.31. Odložene terjatve za davek se **ne** obračunavajo.

Poslovne obveznosti

36.38. Odložene obveznosti za davek se **ne** obračunavajo.

Usklajeno s sedaj veljavnim določilom sedmega odstavka 14. člena PRMPO.

Zaloge

36.32. Brezplačno pridobljene zaloge se začetno pripoznajo po pošteni vrednosti, razen kadar so namenjene brezplačni razdelitvi ali proizvodnji zalog za brezplačno razdelitev ali porabi pri opravljanju storitev, ki se uporabnikom ne zaračunajo. V tem primeru se brezplačno pridobljene zaloge začetno pripoznajo po nadomestitveni vrednosti. **Po začetnem pripoznanju se take zaloge vrednotijo po izvirni vrednosti ali nadomestitveni vrednosti, in sicer po tisti, ki je nižja. **Vse ostale zaloge se vrednotijo po določilih SRS 4.****

Pasivne časovne razmejitve

36.37. Med kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami se ločeno izkazujejo tudi obveznosti za zaloge, financirane iz namenskih javnofinančnih virov za njihovo pridobitev, vključno z za njihovo pridobitev prejetimi denarnimi sredstvi, in za brezplačno prejete zaloge. Med prihodke se prenašajo v znesku odhodkov, obračunanih ob porabi, prodaji ali drugačni odtujitvi takšnih zalog, vključno z zanje obračunanimi oslabitvami in odpisi ter pri popisu ugotovljenimi primanjkljaji, če ti nikogar ne bremenijo osebno.

Pri popisu ugotovljeni presežki zalog, financiranih iz namenskih javnofinančnih virov, neposredno povečujejo kratkoročne pasivne časovne razmejitve, pripoznane za tovrstne zaloge.

Smiselno upoštevan četrty odstavka 10. člena PRMPO, uporabljen bruto pristop.

C) OPREDELITEV KLJUČNIH POJMOV

36.45. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti:

- c) Nadomestitvena vrednost (dnevna vrednost)** sredstva je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enako ali enakovrstno sredstvo enake ali podobne starosti in stanja.

c) Prihodki in odhodki

- 36.39.** Prihodki so povečanja **zmogljivosti za izvajanje javne službe ali** gospodarskih koristi iz drugih dejavnosti v obliki povečanj sredstev ali zmanjšanj obveznosti v obračunskem obdobju, katerih posledica so povečanja čistih sredstev določenega uporabnika EKN.
- 36.40.** Odhodki so zmanjšanja **zmogljivosti za izvajanje javne službe ali** gospodarskih koristi iz drugih dejavnosti v obliki zmanjšanj sredstev ali povečanj obveznosti v obračunskem obdobju, katerih posledica so zmanjšanja čistih sredstev določenega uporabnika EKN.
- 36.41.** Določeni uporabnik EKN **ločeno izkazuje prihodke iz naslova izvajanja javne službe in prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.** Enako velja tudi za izkazovanje odhodkov.
- Prihodki iz naslova izvajanja javne službe, financirani iz javnofinančnih virov, se izkazujejo ločeno od prihodkov iz izvajanja javne službe, financiranih iz nejavnih virov.
- 36.42.** Določen uporabnik EKN ugotovi **rezultat** poslovanja obračunskega obdobja kot **presežek prihodkov nad odhodki ali presežek odhodkov nad prihodki.**

Oprto na
Konceptualni okvir
IPSAS-ov.

Oprto na 9., 16., 17.
in 28 člen ZR

č) Razkritja

- 36.43.** Določeni uporabnik EKN **pri pripravi računovodskih izkazov ter pojasnil in razkritij k računovodskim izkazom** upoštevata določila podzakonskega akta, ki ureja sestavljanje letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.
- 36.44.** Določeni uporabnik EKN mora v pojasnilih k računovodskim izkazom **razkriti sodila**, v skladu s katerimi so na dejavnost javne službe in dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu razporejeni prihodki in odhodki.

Po 12. člena PLPPPU
možna različna sodila.

Č) POJASNILA

- 36.46. Sredstva v upravljanju** so sredstva v lasti ustanovitelja (države ali občin), določenemu uporabniku EKN pa so dodeljena v upravljanje, iz česar izhajajo pravice, ki jih je po merilih za pripoznavanje sredstev in obveznosti treba pripoznati med sredstvi določenega uporabnika EKN. Določeni uporabnik EKN pravico, da upravlja sredstva v upravljanju, praviloma obvladuje skozi celotno življenjsko dobo teh sredstev, zato sredstva v upravljanju tudi amortizira.
- 36.47.** Dolgoročne pasivne časovne razmejitve za sredstva v upravljanju in za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki jih ima določeni uporabnik EKN v lasti, **se povečajo tudi za znesek presežka prihodkov nad odhodki**, ki ga določeni uporabnik EKN uporabi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

Evidentiranje v
primeru porabe
presežka za investicije

Delovna skupina se zahvaljuje za pomoč:

- strokovnim službam Ministrstva za finance, še posebej ga. Mileni Bremšak, ga. Gordani Gliha in g. Anžetu Podnarju,
- strokovnim službam Ministrstva za javno upravo,
- strokovnim službam Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije,
- vsem, ki ste nas na tekom priprave predloga SRS 36 seznanjali z izzivi pri računovodskem poročanju določenih uporabnikov EKN.

HVALA!

**Pripombe in predloge sprejemamo do
vključno 12.12.2025 na naslov
info@si-revizija.si**