

ODGOVORI NA PREDLOGE, PREJETE V JAVNI RAZPRAVI NA PREDLOG

Slovenskega računovodskega standarda 36

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

Javna obravnava predloga SRS 36 je potekala od 28. 08. 2025 do 12. 12. 2025. Komisija za SRS-je je v tem času prejela pet pisnih odzivov (zapisani po vrstnem redu prejema):

- ZD Idrija,
- mag. Matej Loncner, pooblaščen revizor, preizkušeni notranji revizor, državni notranji revizor,
- AJPES,
- Anita Kos Božič,
- Zveza RFR.

Komisija za SRS-je je vse prejete odzive obravnavala na svoji 15. redni seji dne 12. 03. 2026 ter potrdila naslednje odgovore oz. pojasnila.

Splošni komentar na izhodišča priprave in ustroj SRS 36.

(ZvezaRFR) »Splošni komentar pa se nanaša na pomemben odstop od prvotno sprejetih izhodišč Komisije za SRS za pripravo predloga standarda, ki so bila sprejeta 12. 3. 2024 (navedeno v dokumentu Izhodišča za pripravo SRS 36). Korekcija teh izhodišč po mnenju Zveze RFR odpira naslednjo problematiko, ki jo predlog SRS 36 ne naslavlja:

- Zagotavljanje primerljivosti kot osnovno računovodsko načelo - Zveza RFR meni, da predstavljeni predlog ne zagotavlja primerljivosti računovodskih izkazov in ne ustreza zahtevam temeljnih računovodskih načel iz 1. točke okvira SRS. Glavni namen računovodskih izkazov je njihova javna objava, slednjo pa je treba ločiti od morebitnih drugih poročevalskih zahtev, denimo od tistih, ki veljajo za sestavitev premoženjske bilance. Med uporabniki SRS 36 namreč ne bodo le (ne)posredni proračunski uporabniki. Predstavljeni predlog prav tako ne pojasnjuje, zakaj računovodski izkazi organizacij, ki so denimo ustanovljene na podlagi istega predpisa, med seboj ne bodo neposredno primerljivi - denimo računovodski izkazi zasebnega zavoda (temeljni akt je ZR, na podlagi slednjega zasebni zavod uporablja vsa splošna pravila SRS in nato posebnosti iz SRS 34) in računovodski izkazi javnega zavoda (temeljni akt je prav tako ZR, pravilniki, ki veljajo za pravne osebe javnega prava, in SRS 36 s predlaganimi rešitvami, ki pomembno odstopajo od rešitev iz splošnih SRS).
- Problematika hierarhije računovodskih pravil: SRS uporabljajo vse pravnoorganizacijske oblike (uvod v SRS). S predlagano hierarhijo računovodskih pravil iz predloga SRS 36 (najprej ZR, podzakonski akti, SRS 36 in nato drugi SRS) bo lahko prišlo do konflikta dveh lex-specialis zakonov (denimo računovodskih zahtev podzakonskega predpisa ZR in SRS 36). Ker splošni SRS tovrstne problematike ne urejajo, bi bilo SRS 36 treba dopolniti z novo hierarhijo računovodskih pravil. Istočasno bi bilo smiselno okvir SRS in uvod v SRS ustrezno spremeniti, tako da ta pravila ne veljajo za pravne osebe javnega prava.
- Problematika opisovanja skladnosti računovodskega poročila s SRS - umestitev predlaganih računovodskih rešitev organizacij v javnem sektorju v predlagani obliki ustvarja problematiko opisovanja skladnosti takšnih računovodskih izkazov z okvirom poročanja. 10. točka okvira SRS namreč določa, da mora organizacija opisati skladnost računovodskih izkazov s SRS - računovodskih izkazov, ki niso skladni z vsemi zahtevami iz SRS, ni mogoče opisovati kot skladnih. Slednje je

problematično pri tistih organizacijah v javnem sektorju, katerih računovodski izkazi so revidirani (denimo nekateri javni zavodi). Po mnenju Zveze RFR takšnih računovodskih izkazov ni mogoče opisovati kot skladnih z vsemi SRS

Odgovor

Zagotavljanje primerljivosti kot osnovno računovodsko načelo

Zveza RFR svoje pripombe utemeljuje predvsem na enem od šestih izhodišč, ki si jih je Komisija za SRS-je zastavila na začetku priprave SRS 36, in kasneje od njega odstopila: na izhodišču glede uskladitve shem računovodskih izkazov določenih uporabnikov EKN s shemami izkazov drugih organizacij. To je tudi edino izhodišče, ki ga Komisija za SRS-je pri pripravi tega standarda ni upoštevala; vsa preostala izhodišča so bila upoštevana.

Komisija za SRS-je je glede opustitve tega izhodišča, t.j. da naj bi bili shema bilance stanja in izkaza poslovnega izida za določene uporabnike EKN enaki kot za druge organizacije, opravila ponovni premislek in ponovno presodila, da ga ne bo upoštevala, iz v nadaljevanju navedenih razlogov. Uresničitev tega izhodišča bi namreč pomenila – poleg že obstoječih shem bilance stanja in izkaza prihodkov in odhodkov (po poslovnem dogodku in po denarnem toku), ki jih morajo določeni uporabniki EKN že pripravljati in javno objavljati na podlagi Zakona o računovodstvu - uvedbo še enega celotnega sklopa računovodskih izkazov. Uvedba dodatne sheme računovodskih izkazov bi pomenila, da bi določeni uporabniki EKN postali edine organizacije v Sloveniji, ki bi javno objavljale dva različna izkaza poslovnega izida, pripravljena po načelu poslovnega dogodka: enega, predpisanega po ZR, in drugega po SRS-jih.

Pri presoji pripomb je treba tudi upoštevati, da primerljivost ni edina kakovostna značilnost računovodskih informacij. Okvir SRS kot ključne kakovostne značilnosti računovodskih izkazov poleg primerljivosti navaja še **razumljivost, ustreznost in zanesljivost**, ki jih je treba presojati celovito in uravnoteženo (Okvir SRS). Pri čemer velja, da so računovodski izkazi **razumljivi**, če jih »uporabniki, ki dovolj dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter dovolj prizadevno proučujejo informacije, razumejo brez težav«. V primeru uvedbe dodatnih shem računovodskih izkazov bi se uporabniki soočili z dvema različnima izkazoma poslovnega izida, pripravljenima po istem načelu poslovnega dogodka, kar bi lahko zmanjšalo razumljivost računovodskih informacij in povzročilo nejasnosti glede njihovega namena.

Komisija za SRS-je nadalje opozarja na to, da primerljivost ne pomeni popolne formalne enotnosti, temveč zahtevo po zmožnosti primerjave organizacij **v enakem pravnoorganizacijskem statusu, ki po prepričanju komisije ni zgolj formalne, temveč tudi vsebinske narave**. Ta zahteva torej ne pomeni, da morajo biti računovodski izkazi oblikovani na povsem enak način tudi za organizacije, ki imajo bistveno drugačen pravni in ekonomski položaj. Zasebni zavod in javni zavod, četudi sta ustanovljena na podlagi istega zakona, namreč nista v enakem pravnoorganizacijskem položaju. Javni zavodi so ustanovljeni za izvajanje storitev v javnem interesu, zasebni zavodi pa javnemu interesu niso podrejeni, temveč zasledujejo zlasti zasebne cilje. Njuni temeljni cilj ustanovitve in s tem povezano financiranje, zagotavljanje sredstev za delo, razpolaganje s presežki ter razmerje do ustanovitelja so bistveno različni. Zato zahteve po popolni formalni primerljivosti računovodskih izkazov med takšnimi organizacijami ni mogoče utemeljiti ne na Okvirju SRS, ne na Okvirju IPSAS-ov, ki izrecno posebej poudarjajo, da primerljivost pomeni, da morajo biti primerljivi ekonomski pojavi obravnavani na enak način.

Komisija za SRS-je je zato presodila, da bi uvedba še enega sklopa računovodskih izkazov predstavljala nesorazmerno administrativno obremenitev brez jasne dodane vrednosti za uporabnike

računovodskih informacij. To je tudi edina točka, pri kateri je Komisija za SRS-je odstopila od prvotnih izhodišč, sicer pa je delovna skupina kot njeno strokovno telo izhodišča v celoti upoštevala.

Problematika hierarhije računovodskih pravil

Pri določenih uporabnikih EKN – pravnih oseb javnega prava, ne gre za enako situacijo kot pri gospodarskih družbah in drugih organizacijah, pri katerih njihova statusna zakonodaja računovodske standarde (bodisi slovenske bodisi mednarodne) določa kot izključen okvir računovodenja. Skladno z veljavnim redom v Republiki Sloveniji morajo namreč določeni uporabniki EKN (ki so pravne osebe javnega prava) pri svojem računovodenju primarno uporabljati Zakon o računovodstvu (ZR), kot hierarhično najvišji pravni akt, za zadeve, ki jih ZR ne ureja, pa njegove podzakonske akte. Zato je SRS 36 šele na tretji ravni hierarhije računovodskega urejanja določenih uporabnikov EKN. Te hierarhije, ki velja v pravnem redu Republike Slovenije, ni možno spreminjati z računovodskimi standardi. Iz ZJF kot tudi ZR nedvoumno izhaja, da je izvirna pristojnost urejanja računovodenja subjektov javnega prava v rokah ministrstva, pristojnega za finance, česar s SRS 36 enostransko ni moč spreminjati. Pomeni, da SRS 36 računovodenja določenih uporabnikov EKN, pravnih oseb javnega prava, ne ureja samostojno, ampak subsidiarno, če ZR in na njegovi podlagi sprejeti podzakonski akti ne določajo drugače. Komisija za SRS pričakuje, da bo po uveljavitvi SRS 36 izvedena korenita sprememba podzakonskih aktov ZR, saj je veliko vsebin, ki so sedaj urejene v podzakonskih aktih, urejenih v predlogu SRS 36. V izogib dvoma dodajamo še, da SRS 36 ureja zgolj specialnosti, ki so posebne za določene uporabnike SRS, za vse ostale zadeve, ki jih ne ureja niti ZR, niti podzakonski akti, niti SRS 36, pa se neposredno uporabljajo določbe splošnih SRS-jev, ki tako predstavljajo četrto raven hierarhije računovodenja določenih uporabnikov EKN.

Problematika opisovanja skladnosti računovodskega poročila s SRS

Računovodski izkazi določenih uporabnikov EKN po veljavni zakonodaji niso pripravljene neposredno na podlagi določb SRS, temveč na podlagi ZR in podzakonskih aktov, izdanih na njegovi podlagi. Tudi po uvedbi SRS 36 bodo računovodski izkazi teh organizacij pripravljene v skladu z ZR in podzakonskimi akti, izdanimi na njegovi podlagi, s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS-ji) pa le v delu, kjer jih ti predpisi napotujejo na njihovo uporabo.

SRS 36.1, 36.2, 36.33 (sedaj 36.29) in 36.34 (sedaj 36.30):

Vprašanja, predlogi, pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi v zvezi s člani **SRS 36.1, 36.2, 36.33 (sedaj 36.29) in 36.34 (sedaj 36.30)** prejela en odziv. In sicer:

<i>ZvezaRFR: »Predlagamo, da se odpravi definicija sredstva, saj je enaka splošni definiciji iz okvira SRS. Tudi SRS 32 denimo ne navaja posebnih pravil za pripoznanje sredstev za opravljanje gospodarske javne službe. Enako velja za obveznosti.«</i>

Odgovor

Komisija za SRS-je pojasnjuje, da definicija in pogoji za pripoznanje sredstva določenega uporabnika EKN ne morejo biti, in niso, enaki kot v splošnih SRS-jih, saj velika večina sredstev določenih uporabnikov EKN ni namenjena pridobivanju gospodarskih koristi in zato ti iz njihovega naslova praviloma ne pričakujejo pritokov gospodarskih koristi, kar pa je eden temeljnih pogojev za pripoznanje sredstva po splošnih standardih. Po zgledu IPSAS so zato definicija in pogoji pripoznavanja sredstev iz splošnih SRS-jev v SRS 36 spremenjeni tako, da primarno omogočajo pripoznanje sredstev, katerih

namen ni ustvarjanje gospodarskih koristi za organizacijo, ampak so namenjena opravljanju javne službe, podredno pa tudi doseganju gospodarskih koristi iz drugih dejavnosti.

Z namenom nomotehnične skladnosti s SRS 36.1 in SRS 36.2 so v delu, kjer se definicija in pogoji za priznanje obveznosti referirajo na opredelitev sredstev, ustrezno dopolnjeni tudi definicija in pogoji za priznanje obveznosti, t.j. v SRS 36.33 (sedaj 36.29) in SRS 36.34 (sedaj 36.30).

Sklep

Besedilo SRS 36.2 in 36.33 (sedaj 36.29) ostane nespremenjeno. V členih SRS 36.1 in 36.34 (sedaj 36.30) se besedilo redakcijsko popravi tako, da se pred besedo »viri« črta beseda »gospodarski«.

SRS 36.3. in 36.4 (sedaj združena v 36.3) ter 36.46 (sedaj 36.48).

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi v zvezi s členu SRS 36.3, 36.4 (sedaj pripojen členu 36.3) in 36.46 (sedaj 36.48) prejela en odziv. In sicer:

Zveza RFR: »Skladno s predlogom SRS 36 bi določeni uporabniki med svojimi sredstvi izkazovali opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki jih imajo v lasti, in sredstva, ki jih imajo v upravljanju. 26. člen ZZ za določene uporabnike v statusno pravni obliki javnega zavoda določa, da prejmejo potrebne prostore in opremo v uporabo. 3. člen ZSPDSLS-1 pa loči med lastnikom sredstva, upravljavcem in uporabnikom. Iz predloga ni natančno jasno, na kaj se nanaša termin »upravljanje« - ali zgolj na prejeta sredstva v upravljanje ali tudi na prejeta sredstva v uporabo. Predlagamo ustrezno dopolnitev.«

Odgovor

ZR ne opredeljuje »sredstev v upravljanju«, v 28. členu ZR zgolj navaja, da se v bilanci stanja smejo prikazovati tudi sredstva, ki jih imajo pravne osebe v najemu ali v upravljanju [t.j. ne zgolj tista, ki jih imajo v lasti]. V bilanci stanja določenih uporabnikov EKN torej ni opredmetenih osnovnih sredstev oz. neopredmetenih sredstev, ki bi jih ti prejeli zgolj v neodplačno uporabo, ne pa tudi hkrati v upravljanje. Posledično so trenutno vsa opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki jih določeni uporabniki EKN izkazujejo v svojih bilancah stanja, bodisi v njegovem upravljanju, bodisi v lasti.

ZSPDSLS-1 razlikuje med pojmom »sredstvo v upravljanju« in »sredstvo v uporabi«. V praksi pa določeni uporabniki EKN, ki opravljajo svojo dejavnost v isti nepremičnini (na primer vrtec in šola v isti stavbi, ki je v lasti ustanovitelja, ali pa lekarna in zdravstveni dom), to nepremičnino skupaj z ustanoviteljem razdelijo tako, da vsak določen uporabnik EKN v upravljanje prejme tisti del sredstva, ki ga dejansko tudi uporablja in ga posledično skladno s tem dejstvom tudi izkazuje v svojih poslovnih knjigah in temu ustrezno obračunavajo tudi stroške amortizacije. Enako si na podlagi medsebojnega dogovora delijo tudi skupne stroške vzdrževanja in obratovanja, običajno po vnaprej določenih ključih. Le izjemoma razmerja med souporabniki istega sredstva niso urejena na opisan način. V teh primerih še vedno obstaja razmerje upravljavec–uporabnik, kot ga ureja ZSPDSLS-1. Komisija za SRS zato standard dopolnjuje z naslednjima obveznima razkritjema:

36.43. Če ima določeni uporabnik EKN-ja v upravljanju opredmeteno osnovno sredstvo, katerega del ali celoto na podlagi sporazuma o uporabi stvarnega premoženja uporablja drug določeni uporabnik EKN-ja, potem mora to dejstvo razkriti v prilogi k računovodskim izkazom. Hkrati razkrije knjigovodsko vrednost takega sredstva in stroške njegove amortizacije, razdeljeno na

del, ki pripada delu sredstva v njegovi uporabi, in na del, ki pripada delu sredstva v uporabi drugega določenega uporabnika EKN-ja.

36.44. *Če ima določeni uporabnik EKN-ja na podlagi sporazuma o uporabi stvarnega premoženja v uporabi opredmeteno osnovno sredstvo ali njegov del, ki ga ne upravlja, niti ni njegov lastnik, potem mora to dejstvo razkriti v prilogi k računovodskim izkazom. Hkrati razkrije znesek knjigovodske vrednosti takega sredstva in stroške njegove amortizacije, ki pripadajo delu, ki ga ima določeni uporabnik EKN-ja v uporabi. Podatke zagotovi upravljalca sredstva.*

SRS 36.4. (sedaj pripojen k 36.3.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi v zvezi s členom SRS 36.4. (sedaj pripojen k 36.3.) prejela en odziv. In sicer:

Zveza RFR: *»Ni jasno, na kaj se točka nanaša, in sicer ali*

- *na opredmetena osnovna sredstva, ki jih pridobi določeni uporabnik v last od ustanovitelja ali drugega neposrednega ali posrednega proračunskega uporabnika (primerjajte s SRS 36.35); v tem primeru bi bilo treba to jasno navesti - torej »... opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva v lasti, ki jih pridobi od drugega posrednega ali neposrednega proračunskega uporabnika ... «;*
- *na opredmetena osnovna sredstva, ki jih pridobi v last (denimo po SPZ); v tem primeru manjka v SRS 36.35 določilo, kako se oblikuje pasivna časovna razmejitev, če sploh; SRS 36.35 se uporablja samo za OS v lasti, ki so pridobljena od ustanovitelja ali iz javnofinančnih virov ali pridobljena v last kot donacija.«*

Odgovor

Po oceni Komisije za SRS-je iz besedila člena jasno izhaja, da se nanaša samo na opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva tistih določenih uporabnikov EKN, ki na podlagi specialnih področnih zakonov, ki urejajo njihovo delovanje, sredstev nimajo v upravljanju, ampak v lasti (npr. javni visokošolski zavodi).

Sklep

Besedilo se preoblikuje zgolj redakcijsko tako, da se prvi odstavek pripoji k členu 36.3., drugi odstavek pa se črta, saj je pripoznanje obveznosti (virov) za vsa opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva enotno urejeno v členu 36.31.

SRS 36.5. (sedaj 36.4)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.5. (sedaj 36.4.). In sicer:

Zveza RFR: »V zvezi z navedeno točko ni jasno, kako ravna določeni uporabnik, ki pridobi opredmetena osnovno sredstvo in neopredmeteno sredstvo od drugega uporabnika EKN pri določitvi dobe koristnosti. Po predlogu ga pripozna po nabavni vrednosti in popravku vrednosti. To posledično pomeni, da amortizira le neodpisano vrednost. Smiselno bi bilo, da amortizira sredstvo v njegovi preostali dobi. Po prilogi 1 k Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev bi dobo koristnosti (in posledično stopnjo amortiziranja) določili popolnoma enako kot denimo za novo pridobljeno sredstvo, kar pa ni logično.«

Odgovor

Pripoznanje prenesenega sredstva po njegovi nabavni vrednosti in popravku vrednosti na dan prenosa pomeni, prav to, kar predlaga Zveza RFR, torej da določeni uporabnik EKN v svojih poslovnih knjigah pripozna nabavno vrednost in popravek vrednosti v zneskih, kot ju je za to sredstvo na dan prenosa v svojih poslovnih knjigah izkazoval njegov dotedanji uporabnik EKN. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev je namreč za vse določene EK obvezen in določa, da mora določeni uporabnik EKN pri amortiziranju uporabljati s pravilnikom predpisane amortizacijske stopnje, kot amortizacijska osnova pa mu služi nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva. SRS 36.5 zagotavlja prav to, da se bo sredstvo tudi po prenosu amortiziralo v svoji preostali amortizacijski dobi od amortizacijske osnove, ki je enaka nabavni vrednosti pri prenosniku na dan prenosa

Sklep

Besedilo člena SRS 36.5 (sedaj 36.4.) ostane nespremenjeno.

SRS 36.6. (sedaj 36.5.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela dva odziva v zvezi določbami SRS 36.6. (sedaj 36.5.). In sicer:

ZvezaRFR: »Predlagamo, da se SRS 36 pri pošteni vrednosti sklicuje na splošni SRS 16. Če bo prišlo do predlagane korekcije v SRS 36.4, ki bi vključeval OS v lasti, predlagamo, da se v SRS 36.6 dopiše izjema pripoznavanja pasivne časovne razmejitev za opredmetena osnovna sredstva, pridobljena z donacijo. Tudi ta so namreč v lasti določenega uporabnika. V nasprotnem primeru bi bilo potrebno dvakratno oblikovanje vira – enkrat kot prejeto donacijo in enkrat za sredstvo v lasti.«

Anita Kos Božič: »Glede začetnega merjenja opredmetenih osnovnih sredstev - odstavek glede pripoznanja doniranih sredstev (gre za odstavek 36.6) odstopa od ostalih odstavkov, ki določajo pripoznanje (merjenje) sredstev. Razume se, da se sredstva v upravljanju merijo po nabavni vrednosti (oziroma ob njihovem prenosu celo po izvorni vrednosti (nabavna vrednost zmanjšana za popravek vrednosti) medtem ko se bodo donirana sredstva pripoznala po neki zakonski določeni vrednosti, ki ne predstavlja ne tržne ali poštene vrednosti določene skladno s računovodskimi pravili (ne gre ne za tržno ne pošteno vrednost, kot je določena s SRS/IFRS). To pomeni, da bodo znotraj postavke sredstev posamezne kategorije sredstev različno vrednotene, kar pa je v neskladju s predmetnim SRS 36 kakor tudi samimi SRS (uvodom) oziroma dejstvom, naj bi poslovne bilance prikazovale pošteno sliko poslovanja podjetja (namreč sredstva bodo neenako vrednotena, bralec bilanc tega ne bo vedel). Zavedati se je tudi treba, da gre pri »računovodskih pravilih« za neodvisna in strokovna pravila zato je sklicevanje na določanje vrednosti računovodskih postavk - sredstev ali

katerekoli druge računovodske postavke - na zakone, katerih namen ni računovodska obravnava oziroma z računovodskim vrednotenjem niso povezana (kot primeroma zakon o množičnem vrednotenju) popolnoma neprimerno (mešanje strokovnih in političnih načel). Povedati je treba, da iz množice javno dostopnih člankov na temo vrednotenja po Zakonu o množičnem vrednotenju izhaja, da so vrednosti nepremičnin precenjene, kar pomeni, da bodo podatki v bilanci »prenapihnjeni« (tudi stroški amortizacije), slednje pa se ne sklada z vašim pojasnilom, da novi SRS ureja »nered na tem področju vrednotenja sredstev«. Menim, da bi vrednost donacije mora slediti pogodbeni vrednosti določeni v donatorski pogodbi in ne »ocenjeni vrednosti.«.

Odgovor

Komisija za SRS-je se strinja s pripombami in poenotenjem začetnega vrednotenja doniranih sredstev z določbami v SRS 1 in SRS 2.

Sklep

Črtata se zadnji stavek prvega odstavka in drugi odstavek SRS 36.6. (sedaj 36.5.). V poglavje Č – Pojasnila, se doda člen SRS 36.49., ki dopušča poenostavljeno možnost izmere poštene vrednosti, kadar je donirano sredstvo novo ali skoraj novo in pred donacijo še ni bilo v uporabi.«

SRS 36.7. (sedaj 36.6.).

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.7. In sicer:

ZvezaRFR: »Predlog črtanja termina »takoj«. Ni jasno, kaj je mišljeno – ali vnaprej v celoti ali uporaba pravila iz splošnih SRS.«

Odgovor

Z besedo »takoj« je mišljeno, da se stroški izposojanja med odhodki pripoznajo v obdobju, ko nastanejo. Če bi se namreč vštevali v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega ali neopredmetenega sredstva, potem bi med poslovne odhodke prešli šele skozi proces amortiziranja takega sredstva – torej kasneje in postopno. Stroškov izposojanja na noben način ni mogoče med odhodki pripoznati vnaprej oziroma še preden bi ti sploh nastali. Gre v bistvu za enako dikcijo kot v SRS 12.16.: »Obresti se praviloma takoj obravnavajo kot finančni odhodki.«.

Sklep

Člen 36.7. (sedaj 36.6.) se ne spremeni.

SRS 36.11. (sedaj 36.10.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela tri odzive v zvezi določbami SRS 36.11. (sedaj 36.10.). In sicer:

ZD Idrija: »V zadnjih letih Vlada republike Slovenije za vsako leto sprejme Uredbo o programih storitev obveznega zdravstvenega zavarovanja, zmogljivostih, potrebnih za njegovo izvajanje, in obsegu sredstev (v nadaljevanju Uredba), ki določa normativne cene zdravstvenih storitev. Pri posameznih programih, je določena tudi vrednost priznanega stroška amortizacije v prihodkih, ne pa pri vseh. Poudariti je potrebno, da so tudi stroški amortizacije samo planski in ne dejanski. Izvajanje storitev javne službe plačuje Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (ZZZS). Pri tem priznava vrednost stroškov, kot jih opredeljuje Uredba. Najmanj trikrat letno, ZZZS pripravi obračune za vsak JZZ. Na osnovi teh obračunov JZZ izda račune in evidentira prihodke iz naslova opravljanja javne službe. Ti obračuni ne vsebujejo vrednosti po vrstah stroškov, zato iz njih ni možno razbrati višine stroška amortizacije, ki je upoštevan v prihodkih. V JZZ vedo, da naj bi bil v priznani ceni proizvoda ali storitve upoštevan strošek amortizacije za sredstva v upravljanju, vendar ne, v kakšni vrednosti so ti stroški v celoti priznani. Tisti JZZ, ki izračunavajo priznane stroške amortizacije v prihodkih, si pomagajo s planskimi normativi, sprejetimi v Uredbi. Obseg izvedenega programa pomnožijo z vrednostjo normiranega stroška amortizacije na enoto programa. Pri tem ne upoštevajo stroškov amortizacije v prihodkih za tiste dejavnosti, kjer v normativih ni prikazanega stroška amortizacije. V osnovnem zdravstvu je tak primer patronažna služba. Zato v izračunu stroška amortizacije v prihodkih niso upoštevani vsi stroški amortizacije. Teh primerov je zelo veliko, predvsem v bolnišnicah. To pomeni, da bi za previsok znesek zmanjšali dolgoročne pasivne časovne razmejitve za sredstva v upravljanju in povečali prihodke iz tega naslova. Na ta način se zgreši glavni cilj računovodenja v javnem sektorju in sicer zagotoviti informacije za pregledno, odgovorno, gospodarno in učinkovito upravljanje javnih sredstev. Tako pridobljeni prihodki bi pokrili tudi del preseganja odhodkov, katerih vir niso stroški amortizacije. Ker se v JZZ ne da nedvoumno ugotavljati vrednosti priznanega stroška amortizacije v prihodkih iz javne službe, SRS 36.11. odpira možnost prirejenih informacij o gospodarnem in učinkovitem upravljanju javnih sredstev. S takim določilom se v praksi lahko prikriva negospodarno ravnanje z javnimi sredstvi, kar ni namen SRS 36. Zato predlagam, da se SRS 36.11 ne uporablja za JZZ in se spremeni tako, da njegovo besedilo preprečuje zlorabo in prirejanje informacij, ki jih posreduje JZZ. Besedilo SRS 36.11. se dopolni s stavkom: »To določilo ne velja za določene uporabnike EKN, pri katerih so v ceni proizvoda ali storitve predvideni stroški amortizacije sredstev v upravljanju, ne glede na to, da te odstopajo od dejanskih stroškov amortizacije.«

mag. Matej Lončner: »V dosedanjih predpisih nikjer ni bilo natančno predpisano, kako razlagati dikcijo »če strošek amortizacije ni vračunan v ceno proizvoda ali storitve«, ampak se je razlaga tega pojma izoblikovala skozi večletno prakso. Manj težav je bilo pri zavodih, pri katerih amortizacija ni bila vračunana v ceno proizvodov/storitev (npr. osnovne šole in vrtci), saj v teh primerih ustanovitelj financira nakupe osnovnih sredstev oziroma zagotavlja ločena namenska sredstva za nakup osnovnih sredstev. Bi pa že v teh primerih lahko diskutirali ali in koliko amortizacije je vračunano v ceno tržnih storitev. Tovrstne storitve je namreč za zavod smotrno izvajati, dokler prihodki iz teh storitev pokrivajo vse dodatne stroške, ki so posledica izvajanja tržnih dejavnosti, ter poleg tega pokrivajo vsaj še del stalnih stroškov (tudi če ne vseh, ki se jih sicer pripiše izvajanju te dejavnosti) – med stalne stroške poleg splošnih stroškov sodi tudi amortizacija. Praviloma pa to ni nek vsebinsko pomemben problem. Bistveno večja dilema glede ustrezne obravnave tega izraza pa obstaja pri javnih zavodih, ki izvajajo zdravstveno dejavnost. Čeprav ZZZS pri postavljanju planskih cen le te izračunava na podlagi kalkulacij, ki vključujejo tudi amortizacijo (zneski so razvidni iz priloge Uredbe o programih storitev obveznega zdravstvenega zavarovanja, zmogljivostih, potrebnih za njegovo izvajanje, in obsegu sredstev), se končni obračuni ZZZS (ki so izkazani v prihodkih) ne izvajajo na podlagi planskih, ampak obračunskih cen (ki so praviloma višje od planskih). Podatka o tem koliko je v teh (obračunskih) cenah vračunane amortizacije, ZZZS izvajalcem ne sporoča. Praksa glede izračunavanja zneska amortizacije, ki je vračunan v cene storitev, je različna, zaradi česar (posledično) izkazan strošek amortizacije oziroma po novem višina prihodkov,

ki je posledica odpisa dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev) v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov EKN med javnimi zdravstvenimi zavodi ne more biti primerljiva. Dodati je treba tudi, da lahko zavodi enaka sredstva (draga medicinska oprema, ipd.) vzamejo tudi v (poslovni) najem; v takem primeru celoten strošek najemnin bremeni poslovni izid. Če ponazorim na primeru - čeprav npr. cene slikovne diagnostike, laboratorijskih preiskav, ipd. v takem primeru ne omogočajo pokrivanja vseh stroškov amortizacije oz. najemnin, bo zavod v primeru kupljenih osnovnih sredstev lahko za razliko med obračunano amortizacijo in vračunanim zneskom amortizacije v cene storitev, preko dodatnih prihodkov izboljšal poslovni izid. V primeru izvajanja storitev z najetimi osnovnimi sredstvi pa temu ni tako. To pa ne zgolj (dodatno) slabša primerljivost računovodskih izkazov med zavodi, ampak lahko vpliva tudi na poslovne odločitve o načinu razpolaganja z osnovnimi sredstvi v posameznih primerih (poslovni najemi osnovnih sredstev so v zdravstvenih zavodih samo zaradi knjigovodskih pravil manj privlačni, saj v takih primerih vsi stroški uporabe osnovnih sredstev bremenijo poslovni izid). Podobno je situacija tudi pri oddaji dela storitev (npr. laboratorijske, RTG preiskave, ipd.) v podizvajanje. Stroški podizvajalca, ki v svoje cene vračuna celoten strošek amortizacije (in praviloma tudi del dobička), v celoti bremenijo poslovni izid javnega zdravstvenega zavoda; če pa se zavod odloči istovrstne storitve izvajati sam, bo poslovni izid bremenil samo tisti del amortizacije, ki je vračunan v cene storitev ZZZS (in ga javni zdravstveni zavod oceni sam). Samo zaradi obstoječega računovodskega razumevanja »odpisovanja amortizacije«, se javni zdravstveni zavodi lahko odločijo določene storitve zato izvajati sami, čeprav bi bilo realno (v kolikor bi v oceno svojih stroškov izvajanja upoštevali celotne stroške amortizacije) lahko za zavod ceneje te storitve oddati v podizvajanje. Posledica obstoječih računovodskih pravil glede »odpisovanja« amortizacije, se zato lahko odraža tudi v sprejemanju napačnih poslovnih odločitev. Boljša možnost bi zato bila, da bi se dikcija »če strošek amortizacije ni vračunan v cene proizvodov/storitev« razumela kot »binarna« možnost. Torej - če je amortizacija vračunana v cene storitev, je vključena v celoti ali vsaj za točno določena sredstva (npr. za osnovna sredstva, ki jih je za posamezen zavod ni nabavil ustanovitelj). V kolikor pa v cenah storitev ni amortizacije (torej 0%), pa velja izjema, ki se odraža v dodatno izkazanih prihodkih. Kadar se namreč izvajanje javne službe financira preko plačila opravljenih storitev, financer ne zagotavlja namenskih sredstev (za kritje stroškov materiala, storitev, dela oziroma amortizacije), ampak (zgolj) plačuje opravljene storitve po določeni ceni. Kakšna je podlaga (kalkulacija) te cene za računovodske izkaze ne bi smelo imeti nobenega vpliva – ne na prihodke (ti morajo biti izkazani kot produkt realiziranih storitev in veljavnih cen) kot tudi ne na stroške (odhodke), ki so nastali z izvajanje te službe. Če financer plačuje opravljene storitve, ne more hkrati zagotavljati namenskih sredstev (za kritje stroškov amortizacije). 1 Zato v takem primeru ni nobene potrebe po »odpisovanju« amortizacije – v kolikor javni zavod s prihodki od zaračunanih opravljenih storitev ne uspe pokriti vse stroškov, bi posledica morala biti izkazan presežek odhodkov nad prihodki. Iz tega izkaza bi bilo za posamezen zavod mogoče razbrati ali prihodki od prodaje proizvodov in storitev omogočajo izvajanje dejavnosti v obstoječem obseg in na obstoječi način. Ker temu pogosto ni tako, bi iz istega izkaza moralo biti razvidno tudi koliko so posamezni ustanovitelji z dodatnim financiranjem javne službe (z nakupom osnovnih sredstev) prispevali k poslovni uspešnosti posameznega zavoda - to je v višini izkazanih prihodkov, ki so posledica odpisa dolgoročnih časovnih razmejitev (v višini amortizacije osnovnih sredstev, nabavljenih s strani ustanoviteljev oziroma za katere so ustanovitelji zagotovili dodatna denarna sredstva). Da bi bila ta preglednost zagotovljena, bi morali biti tovrstni prihodki izkazati ločeno oziroma bi bilo treba vsaj v pojasnilih k računovodskim izkazov razkriti ta znesek prihodkov. Takšno (binarno) razumevanje dikcije bi hkrati izboljšalo primerljivost računovodskih izkazov med javnimi zdravstvenimi zavodi ter tudi izboljšalo informacijsko vrednost samega izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov EKN. V takem primeru bi bilo namreč zagotovljeno, da: - so računovodski izkazi javnih zavodov v posameznih dejavnostih primerljivi (tudi javnih zdravstvenih zavodov); - imajo računovodski izkazi javnih zavodov bistveno večjo informacijsko vrednost, saj bi bilo za vsak javni zavod mogoče enostavno ugotoviti ali je

obstoječi način financiranja javne službe v posameznem obdobju zadosten oziroma kakšen del javne službe so sofinancirali ustanovitelji, da se javna služba lahko izvaja z obstoječim standardom. Teh informacij pri obstoječem načinu »odpisovanja« amortizacije in v SRS 36.11. predvidenem načinu izkazovanja prihodkov, iz računovodskih izkazov in letnih poročil zavodov ni mogoče pridobiti. Zato predlagam, da se dikcija 36.11. dopolni kot »Kadar je strošek amortizacije vračunan v ceno storitev se šteje, da je vračunan v celotni obračunani vrednosti. Kadar ustanovitelj zagotovi sredstva za nakup osnovnih sredstev ali za uporabnika EKN pridobi osnovna sredstva, se šteje da strošek amortizacije takih osnovnih sredstev ni vračunan v cene proizvodov/storitev.«

ZvezaRFR: »Trebalo bi bilo opredeliti, kaj pomenita termina »strošek amortizacije sredstva v upravljanju ni vračunan v ceno storitve« in »določeni uporabnik ni pridobil namenskih sredstev za njegovo (opomba: čigavo?) kritje«. Ti dve definiciji bi bilo treba dodati pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov. Nedoločitev navedenega privede do različnega razumevanja in posledično do različne obravnave v računovodskih izkazih, kar onemogoča primerljivost. Predlagamo tudi brisanje »in samo če«. Torej samo »če strošek amortizacije ni vračunan ...«. Ni jasno, kaj je bil namen predlagatelja standarda v zvezi s stroškom amortizacije, če je ta vračunan v ceno ali če je organizacija pridobila namenska sredstva. PČR v teh primerih ostaja ali jih v skladu s splošnimi pravili iz SRS odpravlja med prihodke, ker jih ne potrebuje? Manjkajo tudi določila v SRS 36.35-37 v zvezi z ravnanjem določenega uporabnika glede PČR v času, ko opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva izkazuje v poslovnih knjigah. Ali je morda mišljeno, da PČR ostaja do odprave pripoznanja sredstva?

Odgovor

Z uveljavitvijo Zakona o zavodih (ZZ) leta 1991 je premoženje zavodov prešlo v last države in lokalnih skupnosti oz. ustanovitelja. Ustanovitelji so tako postali lastniki premoženja (t.j. dotakratnih sredstev družbene lastnine). Enako so ustanovitelji tudi lastniki premoženja, ki ga zavodi pridobivajo z nakupi (iz presežka prihodkov nad odhodki, iz vira t.i. »še neporabljene amortizacije«), in tudi premoženja, ki ga zavodi prejmejo z donacijami. Izjema od tega splošnega pravila, ki ga določa stvarnopravna zakonodaja, so javni visokošolski in raziskovalni zavodi, ki imajo zaradi izrecnih statusnih določb, ki urejajo njihovo delovanje, premoženje pravno v svoji lasti, pri čemer pa ne gre pozabiti, da je še vedno ustanovitelj tisti, ki je to premoženje dolžan zagotavljati. Premoženje, ki je v lasti ustanoviteljev, le ti dajejo v upravljanje določenim uporabnikom EKN in jim tako zagotovijo pogoje za opravljanje dejavnosti. Določeni uporabniki EKN med sredstvi v upravljanju izkazujejo tudi tista opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki so jih kupili sami (npr. iz naslova presežka prihodkov na odhodki oz. iz t.i. »neporabljenih virov amortizacije«) ali pa so jih dobili kot donacijo, saj določeni uporabniki EKN po določilih ZZ sredstev ne morejo imeti v svoji lasti (kot že navedeno so izjema javni visokošolski zavodi in javni raziskovalni zavodi, ki imajo skladno s svojim področnim zakonom sredstva v lasti).

Za sredstva, ki jih imajo določeni uporabniki EKN v upravljanju, morajo biti oblikovane obveznosti. Sredstva namreč določeni uporabniki EKN ni pridobil brezpogojno, ampak zato, da z njim opravlja javno službo. Hkrati pa je določeni uporabniki EKN ta sredstva prejel brez obveznosti plačila, zato gre po naravi za obveznosti v širšem smislu, ki so po splošnih SRS-jih primerljive s pasivnimi časovnimi razmejitvami. Nepovratno prejeta sredstva v upravljanje za izvajanje javne službe imajo zato vir v pasivnih časovnih razmejitvah, ki se prenašajo v prihodke za kritje stroškov, ki nastajajo z rabo sredstev v upravljanju. Obveznost, ki je nastala na osnovi prejema sredstva v upravljanje (t.i. ustrezna dolgoročna pasivna časovna razmejitev), se odpravlja v dobro prihodkov zgolj za tisti znesek za to sredstvo obračunane amortizacije, ki ga financer (javni ali zasebni) ni priznal v ceni proizvoda oz.

storitve ali za kritje le-tega določeni uporabnik EKN ni prejel posebnih namenskih sredstev. Skladno z 10. členom Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev namreč velja, da se v takem primeru obračunani strošek amortizacije pokrije tako, da se zmanjša obveznost do ustanovitelja, t.j. da se v dobro prihodkov odpravi ustrezna dolgoročna pasivna časovna razmejitev.

Obveznost do ustanovitelja se ne odpravi, če je za kritje stroškov amortizacije določeni uporabnik EKN prejel izrecna namenska sredstva ali pa so ti stroški priznani v ceni storitve javne službe, ki jo financer plačuje. Stroški amortizacije so priznani v ceni, če so z zneskom izrecno v pogodbi navedeni kot kalkulativen element cene. Iz pogodbe med določenim uporabnikom EKN in plačnikom storitve javne službe mora torej biti razviden pogodbeno dogovorjen znesek priznanih stroškov amortizacije v ceni določenega proizvoda oz. storitve. To praviloma velja za določene uporabnike EKN s področja zdravstva in sociale, ki z ZZS sklepajo letne pogodbe, iz katerih je jasno razviden dogovorjeni znesek priznane amortizacije v cenah storitev. Ta znesek hkrati predstavlja podlago za ugotovitev končnega zneska priznane amortizacije v cenah storitev, v kolikor je dejanski obseg opravljenih in hkrati s strani plačnika tudi priznanih storitev drugačen od pogodbeno dogovorjenega. K letni pogodbi z ZZS je namreč priložena tabela »Pregled finančnega načrta izvajalca«, iz katere so razvidne vrednosti posameznih kalkulativnih elementov cen zdravstvenih storitev, načrtovani celotni prihodki, priznani s strani ZZS za tekoče leto, pa tudi seštevek stolpca »Sredstva za amortizacijo«, ki predstavlja načrtovani priznani znesek za amortizacijo. Na podlagi teh podatkov lahko določeni uporabnik EKN izračuna delež načrtovane priznane amortizacije v celotnem načrtovanem prihodku, s pomočjo katerega ob koncu poslovnega leta izračuna dejanski znesek amortizacije, ki je bila priznana v cenah dejansko opravljenih zdravstvenih storitev. To stori tako, da ta delež pomnoži z dejanskimi prihodki po končnem obračunu ZZS za tekoče leto.

V kolikor je znesek obračunane amortizacije nižji ali enak znesku amortizacije, ki je priznana v cenah, se dolgoročna pasivna časovna razmejitev za sredstva v upravljanju ne odpravi v dobro prihodkov. Obveznost za sredstva v upravljanju namreč predstavljajo pravno razmerje med ustanoviteljem in določenim uporabnikom EKN, ki je nastalo s prenosom sredstva v upravljanje. Vrednost obveznosti do ustanovitelja ni v ničemer pogojena z vrednostjo sredstva v opravljanju, enako kot npr. obveznosti iz najema ni moč odpraviti zgolj zato, ker je bila v celoti odpisana pravica do uporabe sredstva.

Smiselno enako velja tudi za sredstva, ki jih ima določeni uporabnik EKN v lasti: obveznosti (t.j. ustrezne dolgoročne pasivne časovne razmejitve) lahko določeni uporabnik EKN odpravi le, če za kritje obračunanih stroškov amortizacije ni prejel izrecnih namenskih sredstev oz. če amortizacija ni bila krita iz cene. Le v tem primeru ima za to odpravo podlago v 10. členu Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. Če ta pogoj ni izpolnjen, podlage za zmanjšanje obveznosti ni in zato ostane obveznost nespremenjena.

Sklep

Vsebina člena SRS 36.11. (sedaj 36.10.) ostane nespremenjena. Izvedeno je bilo zgolj sledeče redakcijsko preoblikovanje besedila zaradi večje jasnosti:

»SRS 36.10: *Stroški amortizacije za izvajanje javne službe:*

- a) za kritje katerih določeni uporabnik EKN-ja ni pridobil namenskih sredstev,*
- b) ki niso vračunani v ceno proizvodov ali storitev javne službe in*

c) ki se ne krijejo iz drugih virov financiranja opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev (na primer s porabo pasivnih časovnih razmejitev za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, ki jih ima določeni uporabnik EKN-ja v lasti in jih je prejel kot donacijo),

se krijejo s porabo dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev za sredstva v upravljanju ali dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev za sredstva v lasti, prejeta od ustanovitelja. In sicer tako, da se hkrati in v enakem znesku pripoznata:

a) zmanjšanje ustreznih dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev in

b) povečanje prihodkov od ustanovitelja za financiranje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

SRS 36.12. (sedaj 36.11.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.12. (sedaj 36.11.). In sicer:

ZvezaRFR: »Problematika sestavnih delov nastane po začetnem pripoznanju OS, in sicer v trenutku, ko pride do zamenjave sestavnega dela. Takrat je treba neamortiziran del sestavnega dela izločiti (splošno pravilo SRS 1). Izjema pripoznanja sestavnih delov pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki imajo enako stopnjo amortiziranja po prilogi 1 k Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev težav, ki nastajajo v praksi, ne naslavlja in ne razrešuje. Zato predlagamo, da se SRS 36.12 v celoti črta, saj gre za splošno pravilo SRS 1.«

Odgovor

SRS 1.10 določa, da kadar je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pomembna, se razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak del posebej.

Iz tega po oceni Komisije za SRS ne izhaja, da nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ni treba razporejati na posamezne dele, če so amortizacijske stopnje za vse dele pomembnih vrednosti enake. Prvi stavek SRS 1.10. namreč pravi, da se mora vselej, ko je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pomembna, ta razporediti na njegove posamezne dele, medtem ko drugi stavek zahteva po ločeni obravnavi posameznih delov opredmetenih osnovnih sredstev veže na njihove različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe in ne na razlike v njihovih amortizacijskih stopnjah. Posledično bi se lahko določeni uporabnik EKN znašel tudi v situaciji, ko bi kljub enotno določenim amortizacijskim stopnjam (predpisanih v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev) nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pomembne vrednosti moral razporediti na posamezne dele in jih ločeno obravnavati, če bi zanje ugotovil različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe. Trditev, da gre v primeru SRS 36.12. (sedaj 36.11.) za splošno pravilo iz SRS 1, zato ne drži.

Sklep

SRS 36.12 (sedaj 36.11.) se ne črta. Člen SRS 36.12. se redakcijsko dopolni s pripojitvijo prejšnjega 36.14. in z usmeritvijo na podrobnejša pojasnila v členih 36.51. in 36.52.

SRS 36.14. (sedaj pripojen k 36.12.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.14. In sicer:

ZvezaRFR: »Če se člen ne črta, je treba v točki C – Opredelitev ključnih pojmov določiti/definirati, kaj pomeni »obnovitev delov«. Splošni SRS termina ne poznajo.«

Odgovor

Po oceni Komisije za SRS-je je pojem »obnovitev delov opredmetenih osnovnih sredstev« dovolj jasen sam po sebi, da posebna opredelitev za njegovo pravilno razumevanje ni potrebna: pomeni enako kot »obnova opredmetenih osnovnih sredstev« v SRS 1.9, le da se ne nanaša na celoto opredmetenega osnovnega sredstva, ampak na njegove posamezne dele pomembnih vrednosti.

Sklep

Vsebina člena SRS 36.14 se ne črta ampak se redakcijsko vključi v sedanji člen 36.12. Posebna definicija pojma »obnovitev delov opredmetenih osnovnih sredstev pomembne vrednosti« ni potrebna.

SRS 36.15. (sedaj del 36.52.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.15. In sicer:

ZvezaRFR: »Predlagamo črtanje, gre za splošno pravilo iz SRS 1 in SRS 2.«

Odgovor

Določba SRS 36.15. (sedaj del 36.52) ni povsem enaka določbi SRS 1.15, saj se nanaša izrecno zgolj na stroške t.i. tekočega vzdrževanja in popravil in je kot takšna vsebinski ekvivalent določbi MRS 16.12, medtem ko določba SRS 1.15 govori o popravilih in vzdrževanju na splošno in ne zgolj o tekočem vzdrževanju. Posledično je določba SRS 1.15 glede računovodske obravnave tovrstnih stroškov (»Navadno se pripoznajo kot stroški oziroma poslovni odhodki.«) manj določna od primerljivih določb v 36.15 (sedaj del 36.52.) in MRS 16.12, ki eksplicitno prepovedujejo pripoznanje stroškov tekočega vzdrževanja in popravil v nabavni vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev.

Sklep

Vsebina prejšnjega člena SRS 36.15 se ne črta ampak redakcijsko prestavi v poglavje Č – Pojasnila, v sedanji člen 36.52.

SRS 36.16. (sedaj 36.13.):

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.16. (sedaj 36.13.). In sicer:

ZvezaRFR: »Predlagamo, da se po zgledu SRS 32 opredeli termin »javna služba«. Dodati ga je treba pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov. Ker morajo določeni uporabniki skladno s področnimi pravili deliti javno službo in tržno dejavnost, je ključno, da se natančno opredeli, kaj je javna služba. Le na ta način se lahko pravilno določijo tudi sodila za delitev. Predlagamo, da se člen dopolni s pravili, kako določeni uporabnik ravna, če se po začetnem pripoznanju spremeni raba (iz javne službe v tržno ali obratno).«

Odgovor

Normativna opredelitev javne službe določenih uporabnikov EKN – pravnih oseb javnega prava, po oceni Komisije za SRS-je ni v domeni računovodskih standardov, ampak mora to urediti sistemska in področna zakonodaja s področja delovanja določenega uporabnika EKN. Tako npr. izhaja tudi iz revizijskega poročila računskega sodišča o učinkovitosti ureditve javne službe in njenega razmejevanja od ostalih dejavnosti javnih zavodov¹. Komisija za SRS-je zato meni, da ni niti primerno ne potrebno, da bi se vzporedno z ureditvijo v obstoječih pravnih podlagah urejal pojem javne službe še v SRS 36, saj bi to ustvarjalo zmedo in poslabševalo pravno varnost.

Sklep

Posebna opredelitev pojma »javna služba« v SRS 36 ni potrebna.

SRS 36.17. (sedaj 36.14.), 36.18. (sedaj 36.15.), 36.19. (sedaj 36.16.), 36.20. (sedaj 36.17.), 36.21 (sedaj črtan)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.17. (sedaj 36.14.), 36.18. (sedaj 36.15.), 36.19. (sedaj 36.16.), 36.20. (sedaj 36.17.), 36.21. (sedaj črtan). In sicer:

ZvezaRFR:

»SRS 36.17: »Predlagamo, da se člen bolj jasno zapiše, saj ni jasno, ali je namen, da se ugotovijo kriteriji, ali je sredstvo za izvajanje javne službe oslabiljeno (če so izpolnjeni pogoji in se nadaljuje ugotovitev/izračun oslabiljene vrednosti po SRS 36.18) – ali se v tem primeru res preverja nabavna vrednost sredstva (brez popravka vrednosti) z nabavno vrednostjo novega ali primerljivega sredstva. Ali je morda mišljene, da se primerja knjigovodska vrednost (nabavna vrednost, zmanjšana za popravek vrednosti in morebitno oslabilitev) z nabavno vrednostjo novega ali primerljivega sredstva. Tudi v nadaljevanju je nejasno razumevanje zahtev SRS 36.18, ko se knjigovodska vrednost ponovno preverja z nadomestitveno vrednostjo.«

¹ chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.rs-rs.si/fileadmin/user_upload/Datoteke/Revizije/2021/JSJZ/JSJZ_RSP_RevizijskoP.pdf

SRS 36.18: »Predlagamo, da se definicija nadomestitvene vrednosti (drugi odstavek predlaganega SRS 36.18) prestavi pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov. Zveza RFR ugotavlja, da uporaba nadomestitvene vrednosti pomembno odstopa od splošnega pravila iz SRS 17. V obrazložitvi niso pojasnjeni razlogi, zaradi katerih se je delovna skupina odločila za odstop od splošnih pravil SRS.«

SRS 36.19: »Če je mišljena enaka obravnava tudi za sredstva v upravljanju, predlagamo, da se doda dikcija »Izguba za sredstva v upravljanju se pripozna na način iz prvega odstavka tega člena.«

SRS 36.20: »Predlagamo, da se pripoznanje izgube zaradi oslabitve poenoti s splošnimi SRS. Če je mišljena enaka obravnava za sredstva v upravljanju, predlagamo, da se doda dikcija, da se računovodska obravnava nanaša tudi na sredstva v upravljanju, in ne samo na sredstva za opravljanje javne službe. Predlagamo, da PČR ostane pripoznana do odprave pripoznanja sredstva in da se ob oslabitvah ne zmanjšuje skozi prihodke. Posledično bi odpadla zahteva iz kasnejšega oblikovanja »vira«, ko pride do odprave oslabitve. Zagotovljeno bi bilo tudi bruto načelo (oslabitev gre med odhodke, odprava oslabitve med prihodke).«

SRS 36.21: »Treba bi bilo definirati, kaj so poškodovana sredstva. Te definicije splošni SRS ne vsebujejo. To definicijo bi morali dodati pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov. Prav tako bi bilo treba definirati, kaj je obnovev in kaj je oslabitev zaradi poškodbe (predvsem v čem se razlikuje od oslabitve iz SRS 36.17-20 oziroma od oslabitev iz splošnih SRS) ter kakšna je razlika med klasičnimi stroški popravil in stroški vzdrževanja (že določeno v SRS 36.45 točka a)), ki so odhodek. Ni namreč jasno, kako se ti razlikujejo od sestavnih delov (splošni SRS), stroškov vzdrževanja (splošni SRS, SRS 36.15), obnovev OS (SRS 36.13 in SRS 36.14). Terminološke pojme bi bilo treba dodati pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov.«

Odgovor

Zaradi vsebinske povezanosti teh členov Komisija za SRS-je na vsa vprašanja, predloge in pripombe v zvezi s prevrednotovanjem podaja skupen odgovor.

Komisija za SRS-je je v obrazložitvah k predlogu SRS 36 pojasnila, da nadomestljiva vrednost, kot jo določajo SRS 1, SRS 2 in SRS 17 (t.j. višja izmed: (a) poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, in (b) vrednosti pri uporabi), ni primerna podlaga za oslabitev sredstev, ki se primarno uporabljajo za izvajanje javne službe. Ta sredstva namreč primarno niso namenjena pridobivanju gospodarskih koristi določenega uporabnika EKN, zato zanje sodila, utemeljena na kriterijih vrednosti sredstev (oziroma njegovih denar ustvarjajočih enot) pri uporabi, niso primerna.

Po zaključeni javni obravnavi je Komisija za SRS-je ponovno proučila določbe SRS 36 v zvezi s prevrednotovanjem opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev. Ostaja pri ugotovitvi, da splošni model, kot ga določajo SRS 1, SRS 2 in SRS 17, za oslabitev sredstev za izvajanje javne službe ni primeren: vrednosti pri uporabi za sredstva, ki se uporabljajo za izvajanje javne službe, ni mogoče ugotavljati na način, kot je predviden s splošnim modelom, saj ta sredstva niso namenjena (vsaj ne primarno) pridobivanju denarnih tokov iz gospodarske dejavnosti. Posledično vrednost pri uporabi, kot opredeljena v SRS 1, SRS 2 in SRS 17, ne more biti merodajna za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev za izvajanje javne službe, prav tako ne z njo povezana zunanja in notranja znamenja, ki so v SRS 17.5 in 17.6 opredeljena kot kriteriji (sprožitelji) za pristop k presoji morebitne oslabilnosti sredstva.

Se pa Komisija za SRS-je strinja s pomislekom glede uporabe padca nabavnih cen enakih ali primerljivih sredstev kot kriterija oz. sprožitelja presoje morebitne oslabiljenosti sredstev za izvajanje javne službe. To določilo bi namreč lahko privedlo do pripoznanja oslabilitev tudi pri sredstvih, pri katerih ni prišlo do pomembnih sprememb njihovega pričakovanega obsega uporabe za opravljanje javne službe v preostali dobi koristnosti². To pa bi bilo v nasprotju s temeljno zamisljivo oslabilitev sredstev za izvajanje javne službe; znižanje vrednosti zaradi oslabilitve mora namreč odražati upad njihove korist(nost)i za izvajanje javne službe³. Komisija za SRS-je se je zato odločila, da pripoznanje oslabilitev omeji zgolj na tista sredstva pomembnih vrednosti za izvajanje javne službe, ki se po pričakovanjih ne bodo več nič ali skoraj nič uporabljala, ali pa jih zaradi okvare ali poškodb(e) ni moč uporabljati, stroški popravila pa so pomembni. Izguba zaradi oslabilitve se pri teh sredstvih izmeri s pomočjo poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, saj nadomestitvena vrednost zanje ni merodajna.

S sprejemom te odločitve je Komisija za SRS-je posledično uskladila tudi določbe SRS 36.19. (sedaj 36.16.) in SRS 36.20 (sedaj 36.17.). Dosedanji člen SRS 36.21. se črta, saj je sedaj oslabilitev poškodovanih sredstev urejena enako kot oslabilitev vseh ostalih sredstev za izvajanje javne službe.

Komisija za SRS-je tudi po javni razpravi ohranja pripoznanje oslabilitve z uporabo sorazmernega znižanja nabavne vrednosti in popravka vrednosti v SRS 36.20. (sedaj SRS 36.17.) za konkretno sredstvo; če bi določeni uporabniki EKN sledili splošnim pravilom v SRS 1 in SRS 2, bi morali namreč ob vsaki oslabilitvi prilagoditi amortizacijsko stopnjo, kar pa ob s Pravilnikom predpisanih fiksnih in zavezujočih amortizacijskih stopnjah ni izvedljivo.

Posebna dikcija, da se določbe SRS 36.17. (sedaj SRS 36.14.) do 36.23 (sedaj SRS 36.19.) nanašajo tudi na sredstva v upravljanju, ni potrebna, saj se to razume samo po sebi: velika večina določenih uporabnikov EKN drugih sredstev razen sredstev v upravljanju za izvajanje javne službe sploh nima. Posledično se to dosedanje izrecno pojasnilo redakcijsko izloči tudi iz členov SRS 36.18 (sedaj 36.15.) in SRS 36.22 (sedaj 36.18.).

Sklep

Členi SRS 36.17 (sedaj 36.14), SRS 36.18 (sedaj 36.15), SRS 36.19 (sedaj 36.16), SRS 36.20 (sedaj 36. 17) ter SRS 36.21 (sedaj črtan) se preoblikujejo kot sledi:

»36.14.

Če je pri sredstvu za izvajanje javne službe pomembne posamične vrednosti ob koncu obračunskega obdobja prisoten kateri od v nadaljevanju navedenih dejavnikov, mora določeni uporabnik EKN-ja, preveriti, ali je sredstvo morda oslabiljeno:

- a) sredstvo se po pričakovanjih trajno ne bo nič ali skoraj nič uporabljalo;*
- b) sredstvo je v okvari ali je utrpelo poškodbe, zaradi katerih ga brez popravila v skladu z njegovim namenom ni več mogoče uporabljati, ocenjeni stroški popravila pa so pomembni.*

36.15. *Sredstvo za izvajanje javne službe je oslabiljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo pošteno vrednost, znižano za stroške prodaje.*

² Do tega lahko pride na primer pri sredstvih s hitrim tehnološkim zastaranjem, katerih cene na trgu lahko upadajo pomembno hitreje kot znaša njihova amortizacijska stopnja, določena na podlagi ocenjene dobe njihove koristnosti za organizacijo.

³ Glej IPSAS 21.23.

36.16. Izguba zaradi oslabitve sredstva za izvajanje javne službe se izmeri v znesku presežka knjigovodske vrednosti sredstva nad njegovo pošteno vrednostjo, znižano za stroške prodaje.

SRS 36.17: Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva se pripozna kot sorazmerno znižanje nabavne vrednosti in popravka vrednosti sredstva. Hkrati se v enakem znesku pripoznajo prevrednotovalni poslovni odhodki ter v dobro prihodkov od ustanovitelja oziroma prihodkov iz drugih virov za financiranje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev (odvisno od vira financiranja oslabljenega sredstva) odpravijo za to sredstvo oblikovane dolgoročne pasivne časovne razmejitve.

«

SRS 36.22 (sedaj 36.18) in 36.23. (sedaj 36.19.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.22 (sedaj 36.18) in 36.23 (sedaj 36.19). In sicer:

ZvezaRFR: »Predlagamo bruto načelo – oslabitev v IPI gre med odhodke, odprava oslabitve gre med prihodke. Če je mišljena enaka obravnava za sredstva v upravljanju, predlagamo, da se doda dikcija, da se računovodska obravnava nanaša tudi na sredstva v upravljanju, in ne samo na sredstva za opravljanje javne službe.«

Odgovor

Stališče Komisije za SRS-je je, da je t.i. neto pristop za odpravo oslabitve bolj primeren, ker bi uporaba t.i. bruto pristopa, v kombinaciji s hkratnim posegom v pasivne časovne razmejitve za sredstva v upravljanju, uporabnikom računovodskih izkazov zgolj otežila razumevanje zaradi odprave oslabitve pripoznanih prihodkov in odhodkov, pri čemer hkrati na prikaz poslovnega rezultata sama izbira pristopa (t.j. bodisi bruto bodisi neto pristopa) nima nobenega vpliva.

Sklep

Obdrži se t.i. neto pristop za odpravo oslabitve. Zaradi sprememb v SRS 36.18. (sedaj 36.15) in SRS 36.19. (sedaj 36.16.) se SRS 36.22. (sedaj 36.18.) popravi kot sledi:

»**36.18.** Če se v obdobju po obračunani oslabitvi sredstva spremenijo okoliščine z verjetnim pozitivnim vplivom na njegovo pošteno vrednost, znižano za stroške prodaje (na primer se zvišajo cene enakih ali primerljivih sredstev na trgu), potem se poštena vrednost, znižana za stroške prodaje, oceni ponovno. Če je nova ocena višja od trenutne knjigovodske vrednosti sredstva, se izguba zaradi oslabitve, pripoznana v preteklih obdobjih, odpravi.

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.

«

SRS 36.24. (sedaj 36.20.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.24. (sedaj 36.20.). In sicer:

ZvezaRFR: »Terminološko so pogoji nepravilno slovnično zapisani- verjetno je mišljena (a) ali (b in c) ali (d). če je tako, je treba termin »ali« pod b) zamenjati s terminom »oziroma«. Tako je zapisano tudi v SRS 36.25.«

Odgovor

Komisija za SRS-je se strinja s predlaganim redakcijskim popravkom.

Sklep

Člen SRS 36.24. (sedaj 36.20.) se redakcijsko popravi skladno s predlogom.

SRS 36.26. (sedaj 36.22.) in SRS 36.28. (sedaj 36.23.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.26 (sedaj 36.22) in SRS 36.28 (sedaj 36.23). In sicer:

ZvezaRFR: »Zveza RFR predlaga, da se dikciji poenotita. Če določeni uporabnik ni lastnik sredstva (ima ga v upravljanju), ga ne more prodati ali odtujiti. Posledično ne more pripoznavati prevrednotovalnih prihodkov in odhodkov. Predlagana rešitev v SRS 36.26 je posledično odveč (črtanje) in zadošča SRS 36.28.«

Odgovor

Lastnik sredstev v upravljanju je ustanovitelj, vendar pa ta sredstva v njegovem imenu in z njegovim soglasjem lahko prodajo tudi določeni uporabniki EKN – upravitelji sredstva. Morebitni presežek kupnine nad knjigovodsko vrednostjo predstavlja zato povečano vrednost pasivnih časovnih razmejitev za sredstva v upravljanju (v konkretni situaciji vir iz s SRS 36.31. za financiranje novih sredstev v upravljanju). V kolikor bi ustanovitelj želel trajno odtegniti tak vir od določenega EKN, pa bi le ta, poleg računovodske obravnave odprave pripoznanja OOS zaradi prodaje ali drugačne odtujitve (v SRS 36.26, sedaj v SRS 36.22.), dodatno neposredno znižal pasivne časovne razmejitve za sredstva v upravljanju, ter presežek kupnine iz odtujitve sredstev v upravljanju trajno prenesel ustanovitelju, kar je skladno s pravilom v SRS 36.28 (sedaj SRS 36.23). Po mnenju komisije za SRS-je so taki položaji izjemno redki (prej izjema), zato z njimi ni primerno dodatno obremenjevati besedila v SRS 36.26 (sedaj SRS 36.22).

Sklep

Ureditev knjiženja prodaje sredstev v lasti se poenoti s knjiženjem prodaje sredstev v upravljanju. Posledično se črta dosedanji člen SRS 36.27. in se integrira v dosedanji člen 36.26 (sedaj 36.22.) kot sledi. Računovodska obravnava prodaje sredstev v upravljanju s strani določenega EKN se ne poenoti z računovodsko obravnavo prodaje, ki jo izvede neposredno ustanovitelj, zato določbe v SRS 36.28 (sedaj SRS 36.23.) ostanejo nespremenjene.

Združen SRS 36.26. in SRS 36.27 v nov SRS 36.22. se glasi:

»36.22. Ob prodaji ali drugačni odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva v upravljanju ali lasti se njegovo priznanje odpravi tako, da se na kontih nabavne vrednosti in popravka vrednosti v celoti odpravi njegova knjigovodska vrednost. Presežek čiste prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo sredstva se prizna kot povečanje dolgoročne pasivne časovne razmejitev za sredstva v upravljanju ali v lasti, prejeta od ustanovitelja. Presežek knjigovodske vrednosti sredstva nad njegovo čisto prodajno vrednostjo se prizna kot prevrednotovalni poslovni odhodek, pri čemer se hkrati za enak znesek zmanjšajo ustrezne dolgoročne pasivne časovne razmejitev in priznajo prihodki od ustanovitelja ali prihodki iz drugih virov za financiranje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev (odvisno od vira financiranja sredstva, ki je bilo prodano ali kako drugače odtujeno).«

SRS 36.29. (sedaj 36.24.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.29. (sedaj 36.24.). In sicer:

ZvezaRFR: »Predlagamo, da se pravila za priznavanje pravice do uporabe sredstva poenotijo s tistimi iz splošnih SRS. Zveza RFR ne vidi nobenih razlogov, da bi se uvajale dodatne izjeme od že splošno predpisanih. Delovna skupina prav tako ni pojasnila, zakaj je predlagan odstop od splošnih pravil v SRS.«

Anita Kos Božič: »Glede vrednotenja najemov. Glede na to, da se pri pripravi SRS 36 poudarja izkazovanje resničnega in poštenega prikaza računovodskih postavk je nerazumljivo zakaj se v tem delu ne sledi IFRS 16 oziroma se vztraja na prikazu vrednotenja najema po načinu za katerega je IASB ugotovil, da je netransparenten (obstoječ sistem priznavanja najema). Dodatno v zvezi s tem velja tudi opozoriti – če bo obveljal »star način priznavanja najema«, da bo prihajalo, do težav pri davčni obravnavi – pravilo EBITDA, saj bo potrebno najbrž popraviti DDPO obrazec, drugače ne bo mogoče za davčni namen izračunati EBITDA (54. c člen ZDDPO).«

Odgovor

V obrazložitvah k SRS 36 v javni obravnavi je bilo podrobno pojasnjeno, zakaj se je Komisija za SRS-je v zvezi z računovodenjem poslovnih najemov odločila za določen odmik od ureditve v SRS 1, zato ga v tem odzivu dodatno ne komentiramo.

Glede DDPO pa je pripomba po mnenju Komisije za SRS-je neutemeljena iz naslednjih razlogov:

1. Določeni uporabniki EKN plačujejo DDPO zgolj iz pridobitne, ne pa tudi iz nepridobitne dejavnosti (glejte 9. člen ZDDPO-2);
2. EBITDA pravilo iz 54.c. člena ZDDPO-2 določa davčno nepriznane stroške izposojanja, in sicer tako, da se zavezancu, ki ima povezano osebo, v davčnem obdobju, v katerem nastanejo, priznajo presežni stroški izposojanja **do višjega zneska**, in sicer:
 - 30 % dobička zavezanca pred obrestmi, davki in amortizacijo (v nadaljnjem besedilu - EBITDA), ali
 - 3.000.000 EUR.

Za določene uporabnike EKN 54.c. člen ZDDPO-2 ni relevanten, saj se lahko izven proračuna zadolžujejo zgolj pri nepovezanih osebah. Dodatno velja, da so tisti stroški izposojanja, ki so nastali v okviru pridobitne dejavnosti določenega uporabnika EKN, davčno priznani najmanj do višine 3.000.000 EUR. Znesek dopustnih obresti je torej 3.000.000 EUR, kar pomembno presega dejansko zadolžitveno zmožnost določenih uporabnikov EKN, saj gre za zadolžitev, od katere bi se letno obračunali stroški obresti v višini najmanj 3.000.000 EUR.

Podrejanje računovodskih pravil za določene uporabnike EKN, ki so nepridobitne pravne osebe, davčnim pravilom, ki urejajo obdavčitev dobička in podredno izračunavanju EBITDA za namene davčnega priznavanja obresti, ni relevanten cilj priprave predloga SRS 36.

Sklep

Ureditev računovodenja poslovnih najemov ostane nespremenjena.

SRS 36.30. (sedaj 36.25.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.30. (sedaj 36.25.). In sicer:

ZvezaRFR: »Beseda »poslovni« najem se črta. Najemi se po SRS 1 ne razvrščajo med poslovne in finančne najeme, ampak se za vsa najeta sredstva pripoznava pravica do uporabe sredstva, ki se izračunava na enak način.«

Odgovor

Pripomba je neutemeljena, saj SRS 36 ureja posebnosti računovodenja določenih uporabnikov EKN v primerjavi z ostalimi organizacijami. Ena od teh posebnosti je tudi drugačna obravnava poslovnih najemov od finančnih.

Sklep

Beseda »poslovni« najem se ne črta.

SRS 36.31. (sedaj 36.26.) in SRS 36.38 (sedaj 36.35.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.31. (sedaj 36.26.) in SRS 36.38. (sedaj 36.35.). In sicer:

ZvezaRFR: »Določbo bi bilo treba pravilno zapisati, in sicer: Terjatve/obveznosti za odložene davke se ne obračunavajo.«

Odgovor

Določba je pravilno zapisana (glej primeroma 7. točko Okvira SRS).

Sklep

SRS 36.31. (sedaj 36.26.) in SRS 36.38. (sedaj 36.35.) ostaneta nespremenjena.

SRS 36.32. (sedaj 36.27.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.32. (sedaj 36.27.). In sicer:

ZvezaRFR: »Predlagamo poenostavitev. Ni jasno, kaj je namen.«

Odgovor

Namen člena je podrobno pojasnjen v obrazložitvah k predlogu SRS 36 v javni obravnavi. Določbe člena SRS 36.32. (sedaj 36.27.) zagotavljajo, da se zaloge, ki se bodo porabile v aktivnostih, ki se uporabnikom ne zaračunajo, prevrednotujejo na nadomestitveno vrednost in ne na čisto iztržljivo, saj niso namenjene ustvarjanju denarnega toka in je zato zanje čista iztržljiva vrednost brezpredmetna.⁴

Sklep

SRS 36.32. (sedaj 36.27.) se redakcijsko uredi tako, da se zaradi boljše razumljivosti razdeli na dva člena: 36.27. ureja začetno vrednotenje brezplačno pridobljenih zalog, 36.28 pa kasnejše vrednotenje zalog, ki so namenjene brezplačni razdelitvi ali porabi pri opravljanju storitev, ki se uporabnikom ne zaračunavajo.

⁴ Kako bi na primer merili čisto iztržljivo vrednost krvnega pripravka (materiala), namenjenega porabi v javni bolnišnici?

SRS 36.35. (sedaj 36.31.).

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.35. (sedaj 36.31.). In sicer:

Zveza RFR: »Pod a), b) in c) je treba slovnično pravilno zapisati- denarna sredstva se ne prikazujejo v pasivi med PČR. Verjetno so mišljene obveznosti za namensko prejeta sredstva (denarna sredstva) za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev. Če je tako, predlagamo, da se prejeta denarna sredstva za nakup sredstev v imenu lastnika, ki še niso porabljena, pripoznajo kot obveznosti (na kontu 24, če gre za (ne)posredne proračunske uporabnike). Šele po tem, ko so denarna sredstva namensko porabljena, se izkazujejo kot pasivna časovna razmejitev za sredstva, prejeta v upravljanje.«

Sklep

Člen se redakcijsko popravi tako, da se del, ki se nanaša na obveznosti za namensko prejeta denarna sredstva uredi v ločenem členu SRS 36.32.

SRS 36.37. (sedaj 36.34.).

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.37. (sedaj 36.34.). In sicer:

Zveza RFR: »Definirati, kaj so »namenski javnofinančni viri« (ali so mišljena tudi namenska sredstva iz SRS 36.11 - treba bi bilo poenotiti terminologijo). To definicijo bi bilo treba dodati pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov. Ali je pri popisu mišljena, da se manki pripoznava po splošnem pravilu iz SRS, viški pa po pravilu iz SRS 36.37? Če to drži, predlagamo, da se uvede neto načelo - torej manki med odhodki, viški med prihodki. Manjka opredelitev, kako se pri zalogah, financiranih iz javnofinančnih virov, oblikuje »vir« med PČR.«

Odgovor

Pri zalogah, ki so bile financirane iz namenskih javnofinančnih ali drugih namenskih virov, se viški ne pripoznajo kot prihodki po splošnem pravilu iz SRS. Takšna obravnava bi namreč pomenila, da bi se sredstva, ki so bila zagotovljena za določen namen, vključila v poslovni rezultat določenega uporabnika EKN in s tem izgubila svoj namenski značaj. Namen rešitve v SRS 36 je prav v tem, da se ohrani povezava med sredstvi in virom njihovega financiranja. Zato se pri ugotovljenem višku zalog oblikuje ustrezna obveznost do vira sredstev (ustrezne pasivne časovne razmejitve), ki odraža, da so bila sredstva pridobljena iz namenskega vira in jih je treba tudi v nadaljevanju uporabljati v skladu z namenom njihovega financiranja.

Sklep

Člen SRS 36.37. (sedaj 36.34.) ostane vsebinsko nespremenjen. Izvedejo se samo jezikovni redakcijski popravki.

SRS 36.39. (sedaj 36.36.), 36.40. (sedaj 36.37.) in 36.42. (sedaj 36.39.),

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.39. (sedaj 36.36.), 36.40 (sedaj 36.37.) in 36.42 (sedaj 36.39.). In sicer:

Zveza RFR: *»Predlagamo črtanje, gre za pravila iz splošnih SRS.«*

Odgovor

Definicije in pogoji za priznanje prihodkov in odhodkov so nomotehnično usklajeni z definicijami za priznanje sredstev in obveznosti določenega uporabnika EKN.

Sklep

Členi SRS 36.39. (sedaj 36.36.), SRS 36.40. (sedaj 36.37.) in SRS 36.42. (sedaj 36.39.) ostanejo nespremenjeni.

SRS 36.41. (sedaj 36.38.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.41. (sedaj 36.38.). In sicer:

Zveza RFR: *»Ni jasno, kako so lahko prihodki financirani iz javnofinančnih virov. Financira na so sredstva. Prihodki so realizirani. če so mišljena sredstva, je treba opredelitev in definicijo dodati pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov.«*

Sklep:

Člen SRS 36.41. (sedaj 36.38.) se zaradi večje razumljivosti jezikovno preoblikuje.

SRS 36.45. (sedaj 36.46.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.45. (sedaj 36.46.). In sicer:

Zveza RFR: *»Treba je definirati, kaj so to popravila »manjših« vrednosti. Podoben komentar je dodan pri SRS 36.21. To definicijo je treba dodati pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov.«*

Odgovor

Pojem »tekoče vzdrževanje«, vključno z izrazom »popravila manjših vrednosti«, je v celoti povzet po Uredbi o enotni metodologiji za pripravo in obravnavo investicijske dokumentacije na področju javnih financ.

Sklep

Dodatno normativno opredeljevanje ni potrebno.

SRS 36.46. (sedaj 36.48.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.46 (sedaj 36.48.). In sicer:

Zveza RFR: »Dodati termin v »/..../za pripoznavanje sredstev in obveznosti treba pripoznati med sredstvi »IN OBVEZNOSTMI« določenega uporabnika EKN /../«

V zvezi s sredstvi v upravljanju Zveza RFR predlaga, da delovna skupina presodi, ali sredstva v upravljanju izpolnjujejo vse pogoje za pripoznanje sredstva kot takšnega iz 2. točke okvira SRS (predvsem v smislu, kdo določa, kako in za kakšen namen se uporabljajo, kdo pridobiva gospodarske koristi)..«

Odgovor

Skladno z Okvirom SRS organizacija obvladuje sredstvo, če »ima trenutno zmožnost usmerjanja uporabe sredstva in pridobivanja gospodarskih koristi, ki lahko izhajajo iz njega«, pri čemer obvladovanje vključuje tudi »zmožnost preprečevanja drugim osebam, da bi usmerjale uporabo sredstva in pridobivale gospodarske koristi iz njega« (SRS 2024, Okvir). Okvir hkrati poudarja, da lastninska pravica ni bistveni pogoj za obvladovanje sredstva, saj je pri presoji treba upoštevati predvsem gospodarsko stvarnost in ne zgolj pravno obliko.

V primeru sredstev v upravljanju lastnik (t.j. ustanovitelj, ki je država ali občina) sredstvo prenese v upravljanje določenemu uporabniku EKN za izvajanje njegove dejavnosti. Čeprav lastnik določi splošni namen uporabe sredstva (npr. da se v določeni stavbi izvaja javna zdravstvena služba), ima določen uporabnik EKN operativno zmožnost usmerjanja uporabe sredstva: odločanje o načinu izvajanja dejavnosti, organizaciji dela, urniku delovanja ter o izvedbi tekočega vzdrževanja in drugih operativnih nalogah, povezanih z uporabo sredstva. Lastnik nima pravice posegati v ta operativna navodila. Če želi lastnik konkretno sredstvo dati v upravljanje drugemu uporabniku EKN, mora obstoječe pravno razmerje prekiniti oz. spremeniti pravno podlago, na osnovi katerega je sredstvo prešlo v upravljanje določenemu uporabniku EKN, in skleniti novo pravno razmerje.

Sredstvo, za katerega ima določen uporabnik EKN pravico do upravljanja, torej lahko lastnik zamenja zgolj na način, da prekine obstoječe pravno razmerje oz. pravno podlago zanj. Podobno kot to velja za zamenjavo sredstva, ki ga ima organizacija v najemu in posledično med sredstvi pripozna pravico do uporabe sredstva. Enako kot v primeru najemov (glej SRS 1.26) ima tudi v primeru sredstva v upravljanju pravico pridobiti vse **pomembne** gospodarske koristi od uporabe sredstva (oddaja sredstva v upravljanju v najem ni edina gospodarska korist od uporabe sredstva) in pravico usmerjati njegovo uporabo. Kot že SRS 1.26 opozarja, pravica do usmerjanja uporabe obstaja tudi v primeru, ko so pomembne odločitve o načinu in namenu uporabe sredstva določene vnaprej, vendar ima stranka pravico **upravljati** sredstvo v celotnem obdobju uporabe, ne da bi druga stranka (t.j. lastnik) imela pravico spreminjati ta navodila za delovanje.

Pri presoji pridobivanja gospodarskih koristi je treba upoštevati tudi posebnosti javnega sektorja. Če določen uporabnik EKN sredstvo v upravljanju odda v najem (pri čemer se za ta posel določen uporabnik **sam odloči**), najemnina res pripada lastniku sredstva (t.j. ustanovitelju). To pa še ne pomeni, da uporabnik EKN iz uporabe sredstva ne pridobiva **pomembnih** gospodarskih koristi iz drugih dejavnosti v smislu računovodskega okvira. Ko določen uporabnik EKN-upravljavec s sredstvom v upravljanju izvaja javno službo oziroma z njim dosega gospodarske koristi (npr. opravlja zdravstveno storitev, ki ne sodi med naloge javne službe), prihodki pripadajo njemu in ne proračunu. V tem smislu določeni uporabnik EKN iz sredstva v upravljanju dejansko obvladuje in iz njega pridobiva gospodarske koristi.

Sklep

Vsebina SRS 36.46 (sedaj 36.48.) se ne spremeni. Izvede se zgolj jezikovni popravek.

SRS 36.47. (sedaj 36.50.)

Vprašanja, predlogi in pripombe

Komisija za SRS-je je v javni obravnavi prejela en odziv v zvezi določbami SRS 36.47. (sedaj 36.50.). In sicer:

Zveza RFR: »Zveza RFR meni, da določeni uporabnik presežka prihodkov nad odhodki ne more uporabiti za nakup osnovnih sredstev. Predlog je treba ustrezno preoblikovati tako, da bo naslavljal tako postavke presežka prihodkov nad odhodki kot tudi postavke sredstev in obveznosti. Za nakup namreč organizacija potrebuje denarna sredstva, ki so aktivna postavka BS. PČR skladno in pod pogoji iz SRS 36.11 »uporablja« kot vir za kritje stroškov amortizacije, in ne kot vir za financiranje nakupa. Če določenemu uporabniku denarnih sredstev ustanovitelj ne zagotovi, pa ta vseeno pridobi OS, mora biti jasno zapisano, kako ravna. Če določeni uporabnik pridobiva sredstva v imenu ustanovitelja (ker ne sme biti njihov lastnik), potem je protipostavka terjatev do ustanovitelja, v imenu katerega je kupil OS. To nato zapira s prejetimi denarnimi sredstvi, kompenzacije in podobnim. Če je lahko lastnik sredstev, pa ni jasno, kako bi lahko ugotovljeni presežek sploh porabil za nakup opredmetenih osnovnih sredstev.«

Odgovor

Trditev, da presežka prihodkov nad odhodki ni mogoče uporabiti za nakup osnovnih sredstev, češ da je presežek izkazan v pasivi, za nakup pa so potrebna denarna sredstva, temelji na napačnem razumevanju vsebine. Pasiva namreč – kot to razume ne le računovodska, ampak tudi slovenska splošna pravna ureditev – ne predstavlja denarnih sredstev, temveč vire financiranja različnih sredstev, izkazanih v aktivih. Npr. 48. člen ZZ določa: »Presežek prihodkov nad odhodki sme zavod **uporabiti** le za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni z aktom o ustanovitvi drugače določeno«. Ali na primer 80. člen Zakon o organizaciji in financiranju vzgoje in izobraževanja, ki še bolj natančno določa, da se presežek prihodkov nad odhodki javnega zavoda lahko **uporabi** tudi za **investicijsko vzdrževanje in investicije**. Podobno navaja 44. člen Zakona o javnih agencijah itd.

Iz navedenih določb izhaja, da tudi slovenski pravni okvir presežek prihodkov nad odhodki razume kot **vir financiranja** dejavnosti in njenega razvoja, kar vključuje tudi investicije oziroma pridobivanje opredmetenih osnovnih sredstev.

Presežek prihodkov nad odhodki zato ne predstavlja denarnih sredstev, temveč vir financiranja sredstev, izkazanih v aktivih. Kupljena sredstva se res plačajo z denarjem, vendar računovodsko in pravno vprašanje ni, s katerim denarjem je bil nakup izveden, temveč kateri **vir financiranja** to sredstvo pokriva. Enaka logika velja tudi pri gospodarskih družbah: sredstvo se kupi z denarjem, v pasivi pa se kot vir financiranja izkaže npr. zadržani dobiček, osnovni kapital in podobno. Zato dejstvo, da je presežek izkazan v pasivi, samo po sebi ne pomeni, da ga ni mogoče uporabiti kot vir financiranja nakupa osnovnih sredstev.

Sklep

Vsebina člena 36.47. (sedaj 36.50.) ostaja nespremenjena. Izvede se zgolj manjši jezikovni popravek.

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