



Datum: 4.11.2025

**Slovenski inštitut za revizijo  
Dunajska cesta 106/II**

**1000 Ljubljana**

### **ZADEVA: Predlog dopolnitve besedila SRS 36, ki je v javni razpravi**

V uvodu bi želel izraziti vso pohvalo avtorjem predloga SRS 36, ki so vložili veliko truda in svojega strokovnega znanja, da je prišlo do takega predloga. Kot je zapisano v Izhodišča za pripravo Slovenskega računovodskega standarda 36 (2024), je delovna skupina sledila sledečemu namenu in glavnemu cilju:

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

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

Veseli me, da standard upošteva, posebnosti delovanja določenih uporabnikov EKN in zagotavlja informacije za pregledno, odgovorno, gospodarno in učinkovito upravljanje javnih sredstev. Na ta način bomo določeni uporabniki EKN, ne glede na to, da na različne načine pridobivamo prihodke in posledično različno ugotavljamo stroške, zagotavljali ustrezne informacije.

Prav zaradi namena SRS 36, me je zmotila vsebina točke 36.11. Kljub sodelovanju Združenje zdravstvenih zavodov in predstavnikov večjih javnih zdravstvenih zavodov pri kreiranju standarda, želim dodatno osvetliti računovodsko spremljanje v javnih zdravstvenih zavodih (JZZ) in s tem povezan predlog spremembe točke 36.11.

JZZ pridobivajo prihodke pretežno z opravljanjem storitev javne službe. 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.«**

Poleg navedenega se mi postavlja strokovno vprašanje. Zakaj se dolgoročne pasivne časovne razmejitve za sredstva v upravljanju porabljajo kot prihodek in ne za pokrivanje presežka odhodkov nad prihodki? Na ta način bi dobili primerljive rezultate poslovanja med JZZ, hkrati pa bi imeli informacijo, kakšen del vložka ustanoviteljev gre za kritje primanjkljajev iz poslovanja.

Razumem, da predlagana rešitev SRS 36.11. godi Vladi, ki sprejema Uredbo, brez odgovornosti za rezultate JZZ; ZZZS, ker nima dovolj sredstev za kritje vseh stroškov javne zdravstvene službe in direktorjem JZZ, ker se lahko izkažejo z boljšim poslovnim rezultatom. Vendar menim, da bi morala stroka slediti načelu poštenih izkazov tudi, če ti niso nekaterim po godu.

S spoštovanjem,

mag. Tomaž Glažar  
Direktor

Slovenski inštitut za revizijo  
Dunajska cesta 106/II  
1000 Ljubljana

Ljubljana, 6.11.2025

**ZADEVA: Predlog dopolnitve besedila SRS 36**

Spoštovani!

Vsem vključenim v pripravo osnutka novega SRS 36 se zahvaljujem za opravljeno delo, saj bo novi SRS zagotovo izboljšal preglednost pripravljenih računovodskih informacij določenih uporabnikov Enotnega kontnega načrta.

Edina pripomba, ki jo imam glede tega SRS, se nanaša na dikcijo SRS 36.11.

**36.11.** 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 tak strošek amortizacije krije s porabo dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, oblikovanih ob pripoznanju sredstva v upravljanju. In sicer tako, da se hkrati in v enakem znesku pripoznajo stroški amortizacije in popravek vrednosti sredstva v upravljanju, ter drugi poslovni prihodki in zmanjšanje dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev za sredstva v upravljanju. Smiselno enako velja tudi za stroške amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, ki jih določeni uporabnik EKN od ustanovitelja ali iz drugih javnofinančnih virov prejme v last.

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 cene 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 ZZS 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 ZZS (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, ZZS 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 ZZS (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).<sup>1</sup> 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

---

<sup>1</sup> Obravnavanje posameznih prihodkov kot »polnamenskih« je lahko s političnega vidika všečno (možnosti za izkazovanje zelenih rezultatov poslovanja so bistveno večje), s strokovnega vidika pa razlogov za takšno obravnavanje posameznih prihodkov ni.

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 diktija 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.«**

S spoštovanjem,

mag. Matej Loncner  
pooblaščen revizor





Številka: 007-66/2025-1

Datum: 2. 12. 2025

## SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO

Dunajska cesta 106

1000 Ljubljana

[info@si-revizija.si](mailto:info@si-revizija.si)

### ZADEVA: Mnenje k predlogu SRS 36

Spoštovani,

V AJPES smo pregledali predlog novega slovenskega računovodskega standarda (SRS) 36, ki se nanaša na računovodske rešitve za pravne osebe javnega prava - določene uporabnike enotnega kontnega načrta. Standard vsebuje predvsem opredelitve in pravila pripoznavanja, merjenja in razkrivanje računovodskih postavk, torej vsebino, za katero AJPES ni pristojen.

Ker se standard nanaša na vsebino računovodenja, bo AJPES moral prilagoditi aplikacijo Letnih poročil v primeru, da bodo spremembe vplivale na postavke obrazcev Letnih poročil. Predvidevamo, da bodo morebitne spremembe obrazcev – kot doslej – uvedene prek [Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava](#), ki določa vsebino, členitev in obliko sestavnih delov letnega poročila za pravne osebe javnega prava.

AJPES vsebinskih pripomb na predlog standarda nima.

Lep pozdrav,

Pripravil:

Sektor za statistiko in informiranje

Tomaž Klemenc,  
direktor

#### Način pošiljanja:

- po e-pošti

---

## Pripombe SRS 36

---

**Od** Info <info@si-revizija.si>

**Datum** Pet 12. 12. 2025 13:25

**Za** Mörec, Barbara <barbara.moerec@ef.uni-lj.si>; 'Robert Horvat' <robert.horvat@um.si>

**Kp** Samo Javornik <samo.javornik@si-revizija.si>; dr. Samo Javornik, PhD, CBV <samo.javornik@regia.si>; Barbara Prelec <barbara.prelec@si-revizija.si>

---

**From:** anita.kos-bozic <anita.kos-bozic@proton.me>

**Sent:** Friday, December 12, 2025 11:38 AM

**To:** Info <info@si-revizija.si>

**Subject:** Pripombe SRS 36

Pozdravljeni,

Podajam dve pripombi k novemu SRS:

1. 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 vrrednost donacije mora slediti pogodbeni vrednosti določeni v donatorski pogodbi in ne »ocenjeni vrednosti«.

2. Glede vrednotenja najemov – ker je v preteklosti zaradi različnih oblik najema in posledično različne računovodske obravnave prihajalo, do netransparentne obravnave najemov je IASB to obravnavo poenotil na način, da se najemi pri najemojemalcu računovodsko obravnavajo enako ne glede na to, ali gre za operativni ali finančni najem. V bilanci stanja so najemi z vidika najemojemalca prikazani kot obveznost iz najema in pravica do uporabe sredstev v IPI pa v amortizaciji in obrestih. 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 pripoznanja najema). Dodatno v zvezi s tem velja tudi opozoriti – če bo obveljal »star način pripoznavanja 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).

Lep pozdrav,

Anita K.B.

STROKOVNI SVET

SLOVENSKEGA INŠTITUTA ZA REVIZIJO

[info@si-revizija.si](mailto:info@si-revizija.si)

Ljubljana, 12. december 2025

**Zadeva: Pripombe na predlog SRS 36 – Računovodske rešitve za določene uporabnike enotnega kontnega načrta – pravne osebe javnega prava**

Na Zvezi RFR smo pregledali naslednje dokumente, ki so objavljeni na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo:

- Predlog SRS 36,
- Izhodišča za pripravo SRS 36 in
- Obrazložitev predloga SRS 36.

Pripombe, ki se nanašajo na posamezne točke SRS 36, navajamo v nadaljevanju. 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.*

Točka SRS 36	Pripomba
36.1, 36.2, 36.33 in 36.34	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.
36.3, 36.4 in 36.46	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 statusnopravni obliki javnega zavoda določa, da prejmejo potrebne prostore in opremo v uporabo. 3. člen ZSPDSL-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.
36.4	Ni jasno, na kaj se točka nanaša, in sicer ali <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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 ...«;</li> <li>• 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.</li> </ul>
36.5	V zvezi z navedeno točko ni jasno, kako ravna določeni uporabnik, ki pridobi opredmeteno 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.
36.6	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 še dopiše izjema pripoznanja pasivne časovne razmejitve 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.
<b>36.7</b>	Predlog črtanja termina »takoj«. Ni jasno, kaj je mišljeno – ali vnaprej v celoti ali uporaba pravila iz splošnih SRS.
<b>36.11</b>	<p>Treba bi bilo opredeliti, kaj pomenita termina</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• »strošek amortizacije sredstva v upravljanju ni vračunan v ceno storitve« in</li> <li>• »določeni uporabnik ni pridobil namenskih sredstev za njegovo (opomba: čigavo?) kritje«.</li> </ul> <p>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 ...«.</p> <p>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?</p> <p>Manjkajo tudi določila v SRS 36.35–37 v zvezi z ravnanjem določenega uporabnika glede PČR v času, ko opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno sredstvo izkazuje v poslovnih knjigah. Ali je morda mišljeno, da PČR ostaja do odprave pripoznanja sredstva?</p>
<b>36.12</b>	<p>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.</p> <p>Zato predlagamo, da se SRS 36.12 v celoti črta, saj gre za splošno pravilo iz SRS 1.</p> <p>Če se člen ne črta, je treba v točki C. Opredelitev ključnih pojmov določiti/definirati, kaj pomeni »obnovitev delov«. Splošni SRS termina ne poznajo.</p>
<b>36.15</b>	Predlagamo črtanje, gre za splošno pravilo iz SRS 1 in SRS 2.
<b>36.16</b>	<p>Predlagamo, da se po zgledu SRS 32 opredeli termin »javna služba«. Dodati ga je treba pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov.</p> <p>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.</p> <p>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).</p>
<b>36.17</b>	<p>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 mišljeno, da se primerja knjigovodska vrednost (nabavna vrednost, zmanjšana za popravek vrednosti in morebitno oslabilitev) z nabavno vrednostjo novega ali primerljivega sredstva.</p> <p>Tudi v nadaljevanju je nejasno razumevanje zahtev SRS 36.18, ko se knjigovodska vrednost ponovno preverja z nadomestitveno vrednostjo.</p>

<b>36.18</b>	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.
<b>36.19</b>	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«.
<b>36.20</b>	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).
<b>36.21</b>	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 obnovitev 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), obnovitve OS (SRS 36.13 in SRS 36.14). Terminološke pojme bi bilo treba dodati pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov.
<b>36.22 in 36.23</b>	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.
<b>36.24</b>	Terminološko so pogoji nepravilno slovnično zapisani – verjetno je mišljeno (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.
<b>36.26 in 36.28</b>	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.
<b>36.29</b>	Predlagamo, da se pravila za pripoznavanje 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.
<b>36.30</b>	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.
<b>36.31 in 36.38</b>	Določbo bi bilo treba pravilno zapisati, in sicer: Terjatve/obveznosti za odložene davke se ne obračunavajo.
<b>36.32</b>	Predlagamo poenostavitev. Ni jasno, kaj je namen.
<b>36.35</b>	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

	<p>prejeta sredstva (denarna sredstva) za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.</p> <p>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.</p>
<b>36.37</b>	<p>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.</p> <p>Ali je pri popisu mišljeno, 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.</p> <p>Manjka opredelitev, kako se pri zalogah, financiranih iz javnofinančnih virov, oblikuje »vir« med PČR.</p>
<b>36.39, 36.40 in 36.42</b>	Predlagamo črtanje, gre za pravila iz splošnih SRS.
<b>36.41</b>	Ni jasno, kako so lahko prihodki financirani iz javnofinančnih virov. Financirana so sredstva. Prihodki so realizirani. Če so mišljena sredstva, je treba opredelitev in definicijo dodati pod točko C. Opredelitve ključnih pojmov.
<b>36.45</b>	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.
<b>36.46</b>	<p>Dodati termin v »/.../ za pripoznavanje sredstev in obveznosti treba pripoznati med sredstvi »IN OBVEZNOSTMI« določenega uporabnika EKN /.../«</p> <p>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).</p>
<b>36.47</b>	<p>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, kompenzacijo in podobnim. Če je lahko lastnik sredstev, pa ni jasno, kako bi lahko ugotovljeni presežek sploh porabil za nakup opredmetenih osnovnih sredstev.</p>

Lepo pozdravljeni,

Pripravila:  
delovna skupina samostojnih svetovalcev ZRFR

Direktor strokovne službe Zveze RFR:  
dr. Matjaž Prusnik



ZVEZA RAČUNOVODIJ, FINANČNIKOV IN  
REVIZORJEV SLOVENIJE  
Dunajska cesta 106, 1001 Ljubljana, p. p. 2605