

UPORABA SRS 35 GLEDE SREDSTEV V UPRAVLJANJU

dr. Branko Mayr, pooblaščen revizor

Revizijska družba JPA Abeceda, d.o.o.

Visoka šola za podjetništvo Piran

Ptuj, marec 2006

1 Opredelitev problema

Računovodenje v javnih podjetjih ima določene specifičnosti, ki so povezane z naravo in značajem teh subjektov. Zaradi zakonske nedorečenosti je bilo veliko problemov, verjetno največ prav na področju sredstev v upravljanju. Področje je med drugim reguliral tudi Slovenski računovodski standard (SRS) št. 35, ki je veljal od 1.1.2002. Obravnaval je računovodske rešitve v javnih podjetjih, uporabljal pa se je tudi za osebe zasebnega prava, če je tako določala pogodba o prevzemu opravljanja gospodarske javne službe, razen določb, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju. Posebej problematično je bilo, ko je koncesionar prevzel sredstva v upravljanju (najpogosteje infrastrukturne objekte, ki jih je upravljavec tudi vzdrževal, vlagal vanje in tako naprej) v svoje poslovne knjige, če je to dopuščeno po drugih predpisih. Tukaj se začne vrsta problemov povezanih s skladnostjo / neskladnostjo SRS 35 z drugimi predpisi. Sprožene so bile tudi pobude ustavne presoje standarda. V postopkih revizije je bila, v skladu z izvajanjem navedenega standarda, vzpostavljena zahteva po izločitvi prevzetih sredstev v upravljanju iz kategorije opredmetenih osnovnih sredstev¹.

V Uradnem listu št. 118 so bili 27. decembra 2005 objavljeni prenovljeni slovenski računovodski standardi (SRS), ki se uporabljajo od 1. januarja 2006. Pomembno je prenovljen tudi SRS 35, ki obravnava računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb. V obdobju, ko so bili SRS v javni razpravi, je bilo namreč dokončno ugotovljeno, da sredstva v upravljanju kot postavka v računovodskih evidencah organizacij, ki opravljajo javne službe, v zakonodaji nimajo ustrezne podlage. Zato novi SRS 35 sredstev v upravljanju ne obravnava več. V prehodnih določbah SRS 35 pa je zapisano, da podjetja, ki imajo sredstva v upravljanju v svojih knjigah uporabljajo stari SRS 35 v delu, ki se nanaša na sredstva v upravljanju, najdlje do 31. decembra 2009. Do tega datuma morajo zagotoviti računovodsko spremljanje sredstev v skladu z ustreznimi zakonskimi podlagami.

¹ Posledice izločitev so med drugimi tudi:

- a) Podjetje ne more izkazovati med svojimi stroški stroškov amortizacije teh sredstev v upravljanju. Tudi če podjetje te stroške opredeli kot stroške najemnine, ki v koncesijski pogodbi niso omenjeni, obstaja davčno tveganje.
- b) Podjetje dodatno investira v infrastrukturne objekte in naprave v skladu s koncesijsko pogodbo. Ker te investicije niso last podjetja, podjetje ni bilo upravičeno do upoštevanja davčnih olajšav za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva pri obračunu davka od dobička.
- c) Podjetje prav tako ni upravičeno odbijati vstopni DDV v zvezi s temi investicijami.

2 Veljavna ureditev javne porabe

Vprašanja javne porabe², predvsem:

- a) sestave, priprave in izvrševanja proračuna Republike Slovenije in proračunov lokalnih samoupravnih skupnosti,
- b) upravljanje s premoženjem države in občin,
- c) zadolževanje države oziroma občin,
- č) poročstva države oziroma občin,
- d) upravljanje njihovih dolgov,
- e) računovodstvo in
- f) proračunski nadzor

ureja Zakon o javnih financah (Zjf)³. Določbe tega zakona, ki se nanašajo na neposredne uporabnike občinskega proračuna, veljajo tudi za ožje dele občin, ki so pravne osebe. Ta zakon določa tudi pravila, ki se uporabljajo za Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in

² Nekateri pojmi uporabljeni v sestavku:

- a) Proračun je akt države oziroma občine, s katerim so predvideni prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno leto.
- b) Neposredni uporabniki so državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava.
- c) Posredni uporabniki so javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina.
- d) Prejemniki proračunskih sredstev so fizične ali pravne osebe, ki na podlagi pogodbe, sklenjene z neposrednim uporabnikom, odločbe ali sklepa neposrednega uporabnika prejmejo proračunska sredstva.
- e) Javni sektor so neposredni in posredni uporabniki, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje; Obvezne dajatve so vsi davčni prihodki in nedavčni prihodki, ki so z zakoni in drugimi predpisi predpisani kot splošno obvezni (npr. takse, pristojbine in denarne kazni).
- f) Z gospodarskimi javnimi službami se zagotavljajo materialne javne dobrine (v nadaljnjem besedilu: javne dobrine) kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja Republika Slovenija (v nadaljnjem besedilu: republika) oziroma občina ali druga lokalna skupnost (v nadaljnjem besedilu: lokalna skupnost) zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu.
- g) Prejemki so vsi prihodki, sredstva od prejetih vračil danih posojil, sredstva od prodaje kapitalskih deležev in iz naslova zadolževanja.
- h) Donacija je namenski neodplačni prihodek, ki ga domača ali tuja pravna ali fizična oseba prispeva za določen namen (npr. darilo, pomoč, volilo, denarna zapuščina).
- i) Izdatki so vsi odhodki, sredstva za dana posojila, sredstva za nakup kapitalskih deležev in za odplačila glavnice dolga.
- j) Investicijski odhodki so odhodki za naložbe v povečanje in ohranjanje stvarnega premoženja investitorja.
- k) Investicijski transferi so nepovratni odhodki, namenjeni za investicije prejemnikov proračunskih sredstev (investitorjev).
- l) Državne pomoči so izdatki in zmanjšani prejemki države oziroma občine, ki pomenijo korist za prejemnika pomoči in mu tako zagotavljajo prednost pred konkurenti in so namenjeni za financiranje in sofinanciranje programov v institucionalnih enotah, ki se ukvarjajo s tržno proizvodnjo blaga in storitev.

³ Objava v Ur. listu SRS št. 79/99, 30.09.99 (stran 12394).

Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, za javne sklade, javne zavode in agencije pri sestavi in predložitvi finančnih načrtov, upravljanju z denarnimi sredstvi, zadolževanju, dajanju porošt, računovodstvu, predložitvi letnih poročil in proračunskem nadzoru.

V tem sestavku nas zanima računovodenje. Za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil za državni in občinske proračune, neposredne in posredne uporabnike proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, se uporabljajo določbe zakona o računovodstvu. Minister, pristojen za finance, predpiše računovodske postopke, kontni načrt, vodenje knjig in izdelavo poročil za državni in občinski proračun, neposredne in posredne uporabnike proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi in zakonom o računovodstvu. Za izvajalce gospodarskih javnih služb se računovodi v skladu s pravili, ki veljajo za gospodarske družbe⁴.

Vprašanje evidentiranja sredstev v upravljanju ni enotno urejeno. Najpogosteje se evidentira med sredstvi upravljalca s protipostavko med dolgoročnimi obveznostmi. Postavlja se vrsta vprašanj, ki so povezana s temi sredstvi in stroški povezanimi z njimi. Na posamezne odgovore bomo morali še počakati, saj ta vprašanja nimajo enotne zakonske rešitve.

Zakon o računovodstvu⁵ opredeljuje temeljna pravila računovodenja in se v večini vsebinskih delov sklicuje na Slovenske računovodske standarde. Prav pri slednjih so bile v letu 2005 spremembe in dopolnitve, ki veljajo od 1.1.2006.

⁴ Računovodenje gospodarskih javnih služb je urejeno v VII. poglavju Zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93). Določeno je, da:

- a) Režijski obrat ločeno vodi računovodsko evidenco, ki omogoča obračun stroškov, odhodkov in prihodkov po načelih, ki veljajo za gospodarske družbe.
- b) Javni gospodarski zavod in javno podjetje vodita računovodstvo po določenih zakona, ki ureja gospodarske družbe.
- c) Koncesionar in oseba zasebnega prava iz 54. člena Zakona o gospodarskih javnih službah za dejavnost, ki je javna gospodarska služba, ločeno vodita računovodstvo po določenih zakona, ki ureja gospodarske družbe.

⁵ Uradni list RS, št. 23/99.

3 Ključne novosti v Slovenskih računovodskih standardih 2006

Prikaz sprememb in dopolnitev smo oblikovali tako, da smo primerjali SRS veljavne v letu 2005 s spremenjeni standardi, ki veljajo od 1.1.2006. Pri tem smo skušali zajeti bistveno⁶. Prikaz smo oblikovali tako, da smo obravnavali ključna vprašanja, ki jih ureja SRS 35.

PRIMERJAVA MED KLJUČNIMI DOLOČILI SRS 2001 IN SRS 2006 S POUDARKOM NA SRS 35	
STARI	NOVI
SRS 35	SRS 35
RAČUNOVODSKE REŠITVE V JAVNIH PODJETJIH	RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB ⁷
UVOD	
<p>Med standardoma so razlike, ki jih prikazujemo v nadaljevanju.</p> <p>Še vedno velja, da je standard povezan z vsemi slovenskimi računovodskimi standardi razen s tistimi, ki obravnavajo posebnosti na izbranih področjih. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov ter poslovnega izida, ki so značilne za podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe. Posebej je na novo določeno, da so določila tega standarda obvezna za velika in srednja podjetja po sodilih iz zakona o gospodarskih družbah, priporočljiva pa za vsa podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe. Uporabljajo se, če zakon ne določa drugače.</p> <p>Obseg obravnave standarda je nespremenjen⁸. Standard se opira na predpise, ki urejajo področje gospodarskih javnih služb. Novo je, da niso več posebej obravnavana sredstva v upravljanju. Standard obravnava oblike izkazov, ki so namenjene računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe urejajo posebni predpisi.</p>	

⁶ Za konkretne rešitve je potrebno uporabljati SRS, ne pa tega sestavka.

⁷ Z javnimi podjetji so v tem standardu mišljene vse pravne osebe, ki v skladu s predpisi opravljajo gospodarske javne službe, ne glede na organizacijsko obliko (javna podjetja in javni gospodarski zavodi) in ne glede na to, ali so te službe njihova celotna dejavnost ali le njen del.

Ta standard se uporablja tudi za osebe zasebnega prava iz četrte in pete alineje prvega odstavka 6. člena zakona o gospodarskih javnih službah, če tako določa pogodba o prevzemu opravljanja gospodarske javne službe.

⁸ Standard obravnava:

- a) posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- b) posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- c) posebnosti obračunavanja amortizacije,
- č) posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- d) posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- e) posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida,
- f) posebnosti prevrednotovanja,
- g) obliko bilance stanja,
- h) obliko izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov ter
- i) vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom.

STANDARD

Prikazujemo tekst novega standarda 35 in pri tem opozarjamo na spremembe (*napisano v poševnem tisku*) ali vzporedno prikazujemo tekst starega in novega SRS.

Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja

35.1. Za opredeljevanje in izkazovanje sredstev javno podjetje uporablja slovenske računovodske standarde (SRS) od 1 do 7 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.2 do 35.7.

35.2. Javno podjetje izkazuje posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb, po posameznih gospodarskih javnih službah, in posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje drugih dejavnosti.

35.3. Javno podjetje posebej izkazuje vsa brezplačno pridobljena opredmetena osnovna sredstva (*prej samo osnovna sredstva*) po vrstah. Za vrednost teh osnovnih sredstev oblikuje dolgoročno odložene prihodke (*prej dolgoročne rezervacije*).

35.4. Če javno podjetje poleg gospodarskih javnih služb opravlja tudi druge dejavnosti, izkazuje posebej opredmetena osnovna sredstva (*prej osnovna sredstva*) za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb in posebej opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti. Če uporablja ista osnovna sredstva za opravljanje več dejavnosti, mora v posebnih razkritjih prikazati sodila, po katerih osnovna sredstva razporeja na posamezne dejavnosti, in deleže sredstev, namenjene opravljanju posameznih dejavnosti. Te deleže upošteva pri razporejanju amortizacije, učinkov prevrednotenja in drugih gospodarskih kategorij, ki so povezane s posameznimi vrstami teh sredstev.

35.5. Če javno podjetje opravlja dejavnosti, pri katerih v proizvodnem procesu ustvarja proizvode, ki jih je mogoče imeti v zalogi, izkazuje zaloge, ki jih ustvari pri opravljanju gospodarskih javnih služb, posebej.

35.6. Javno podjetje ločeno izkazuje finančne naložbe in terjatve do države ali lokalne skupnosti, in sicer po njihovih vrstah.

35.7. Javno podjetje razčlenjuje aktivne časovne razmejitev po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih.

35.8. Za opredeljevanje in izkazovanje obveznosti do virov sredstev javno podjetje uporablja SRS od 8 do 11 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.9 do 11.

35.9. Osnovni kapital razčlenjuje javno podjetje tako, da je mogoče ugotoviti lastniške deleže države, lokalnih skupnosti in drugih.

Črtano:

~~35.8. Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, ki jih dobi v upravljanje od države ali občin in jih lastnica izkazuje kot terjatev v čisti vrednosti teh sredstev, danih v upravljanje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi.~~

Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, dobljena v upravljanje, po vrstah in lastnikih. Nasprotna postavka teh sredstev na kontih obveznosti do virov sredstev so dolgoročne obveznosti do države ali občine.

Če se na podlagi predpisa oziroma odločitve države ali občin opredmetena osnovna sredstva, dana v upravljanje, zaradi nerealno izkazane vrednosti ponovno ovrednotijo, se razlika med prvotno in novo vrednostjo na podlagi obračuna in pisnega soglasja knjigovodsko izkaže kot povečanje ali zmanjšanje obveznosti do lastnice.

Če s pogodbo o prenosu sredstev v upravljanje ali drugim predpisom ni določeno drugače, se opredmetena osnovna sredstva v upravljanju prevrednotujejo v skladu s SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva. Učinki prevrednotenja v celoti povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti do lastnice sredstev v upravljanju.

Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja

Vtem delu je standard spremenjen. Novi tekst se glasi⁹:

35.10. Namenska sredstva države, lokalne skupnosti ali odjemalca gospodarske javne službe, ki niso vključena v ceno proizvoda oziroma storitve in so namenjena povečanju vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev javnega podjetja, povečujejo dolgoročno odložene prihodke.

35.11. Javno podjetje izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročno odloženih prihodkov iz SRS 35.10

- posebej za nabavo, razširitev in obnovo opredmetenih osnovnih sredstev, namenjenih za

⁹ Stari tekst poglavja **Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja** je bil:

35.10. Delež države ali občine, ki je za javno podjetje, ki opravlja gospodarske javne službe, izračunan v skladu s 73. členom zakona o gospodarskih javnih službah, je delež države ali občine v njegovem osnovnem kapitalu.

35.12. Javno podjetje izkazuje obveznost, ki jo ima do države ali občine zaradi sredstev, dobljenih od prve ali druge v upravljanje, kot dolgoročno obveznost. Obveznosti do drugih virov sredstev, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju in jih je javno podjetje pridobilo v svojem imenu za račun lastnice sredstev v upravljanju, izkazuje posebej.

35.13. Med dolgoročne obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje od države ali občine, sodijo tudi obresti od posojenih namenskih denarnih sredstev za nadomestitev ali povečanje sredstev, ki jih je država ali občina dala v upravljanje javnemu podjetju. Obresti za posojila, ki jih je najelo javno podjetje za zgraditev ali nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, če ni v pogodbi med ustanoviteljem in javnim podjetjem ali drugim aktu ustanovitelja opredeljeno drugače, zmanjšujejo dolgoročno obveznost do države ali občine oziroma povečujejo sredstva, ki jih je javno podjetje prispevalo za zgraditev ali nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

35.14. Med dolgoročne obveznosti do države ali občine sodijo tudi sredstva, ki jih država ali občina nakaže javnemu podjetju za obnovo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, če so namenjena zamenjavi njihovih delov, s katero se povečajo koristi od teh sredstev v primerjavi s koristmi pred zamenjavo.

35.15. Namenska sredstva države ali občine za povečanje vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev povečujejo

obveznosti do države ali občine za sredstva, prejeta v upravljanje, če so namenjena nabavi, razširitvi ali obnovi drugih opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju;

dolgoročne rezervacije, če gre za osnovna sredstva v lasti javnega podjetja.

35.16. Javno podjetje izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij iz SRS 35.15

posebej za nabavo, razširitev in obnovo drugih opredmetenih osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje gospodarske javne službe, ter

posebej za nabavo, razširitev in obnovo drugih osnovnih sredstev.

35.17. Javno podjetje izkazuje posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ločeno od posojil, najetih za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v svoji lasti.

opravljanje gospodarskih javnih služb, ter

- posebej za nabavo, razširitev in obnovo drugih opredmetenih osnovnih sredstev.

Posebnosti obračunavanja amortizacije

35.12. Za obračunavanje in izkazovanje amortizacije javno podjetje uporablja SRS 1, 2 in 13 ter dopolnitve, obdelane v SRS 35.13 in 35.14.

35.13. Javno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, ali so kupljena z njegovim denarjem ali brezplačno pridobljena iz proračuna ali od drugih (*črtan tekst: »ali pa dobljena v upravljanje«*).

35.14. Javno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za

- a) opredmetena osnovna sredstva za opravljanje gospodarskih javnih služb in
- b) opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti.

(črtan tekst: osnovna sredstva v upravljanju)

(Črtano:

35.21. Če s pogodbo o prenosu opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanje ali z drugim aktom države ali občine ni določeno drugače, obračunava javno podjetje amortizacijo za osnovna sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

35.22. Če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije osnovnih sredstev, danih v upravljanje, ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme izrednih prihodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročne obveznosti do države ali občine. Če v drugem aktu ni drugače določeno, je mogoče kot ustanoviteljevo odločitev upoštevati tudi letni načrt javnega podjetja, ki ga je potrdil ustanovitelj (so ga potrdili ustanovitelji). Takšne primere mora javno podjetje razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

Poglavje je spremenjeno. Prikazujemo primerjavo med novim in starim tekstom:

STARI TEKST:	NOVI TEKST:
35.23. Za razčlenjevanje stroškov in odhodkov javno podjetje uporablja SRS 13-16 in dopolnitve, obdelane v SRS 35.24-35.29.	35.15. Za razčlenjevanje stroškov in odhodkov javno podjetje uporablja SRS od 13 do 16 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.16 do 35.18.

35.24. Kadar javno podjetje opravlja več dejavnosti, izkazuje stroške in odhodke po posameznih dejavnostih. Zagotavljati mora podatke o neposrednih, spremenljivih posrednih in stalnih posrednih stroških posameznih dejavnosti.

35.25. Javno podjetje posebej izkazuje stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju. Če je država ali občina dala sredstva v upravljanje javnemu podjetju in je s predpisom, pogodbo ali odločitvijo lastnice določeno, da se stroški vzdrževanja pokrivajo iz prihodka, doseženega z opravljanjem gospodarskih javnih služb, javno podjetje pokrije stroške vzdrževanja iz tega prihodka. Če take določbe ni, se pokrijejo iz prejetih dotacij oziroma v skladu s predpisi ali dogovorom z lastnico sredstev.

35.26. Javno podjetje oblikuje, če je to gospodarno oziroma če to zahteva država ali občina, za vsako posamezno dejavnost poslovnoizidno mesto. Za vsako poslovnoizidno mesto ugotavlja prihodke, neposredne proizvodjalne stroške, spremenljive posredne stroške in stalne posredne stroške. Za vsako poslovnoizidno mesto posebej izkazuje na njem nastale in njemu prisojene stroške.

35.27. Znotraj poslovnoizidnega mesta določi javno podjetje stroškovne nosilce. Nanje se na podlagi izračunov razporejajo stroški. Če se amortizacija pokriva iz prihodkov od prodaje proizvodov oziroma storitev gospodarskih javnih služb, prenaša javno podjetje na stroškovne nosilce tudi amortizacijo sredstev, uporabljenih pri opravljanju gospodarskih javnih služb, in amortizacijo sredstev v upravljanju.

35.28. Kadar ustvarja javno podjetje več vrst proizvodov oziroma opravlja več vrst storitev, uporablja za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce predračunsko in obračunsko kalkulacijo z dodatki ter sestavlja razdelilnike stroškov. Iz teh mora biti razvidna povezanost med posrednimi stroški in osnovo, izbrano za njihovo razporejanje na stroškovne

35.16. Kadar javno podjetje opravlja več dejavnosti, izkazuje stroške in odhodke po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih.

35.17. Javno podjetje oblikuje za vsako gospodarsko javno službo poslovnoizidno mesto. Za vsako poslovnoizidno mesto ugotavlja prihodke ter na njem nastale in njemu prisojene stroške.

35.18. Javno podjetje določi za gospodarske javne službe ustrezne stroškovne nosilce. Nanje se na podlagi izračunov razporejajo stroški.

<p>nosilce.</p> <p>35.29. Javno podjetje izdelava predračunsko kalkulacijo po enaki metodiki kot obračunsko.</p>	
<p>Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov</p>	
<p>V točkah 35.19. do 35.21. gre za redakcijske popravke.</p>	
<p>35.19. Za razčlenjevanje in merjenje prihodkov javno podjetje uporablja SRS 18 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.20 do 35.22.</p>	
<p>35.20. Prihodki od poslovanja v javnem podjetju so vsi zneski od prodaje proizvodov oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Prispevki, takse in/ali druga plačila, ki jih javno podjetje na podlagi zakona pobira za državo ali lokalno skupnost, niso prihodki javnega podjetja.</p>	
<p>35.21. Prihodki od poslovanja javnega podjetja so tudi državne podpore (<i>izpuščeno: dotacije</i>) razen tistih, ki se začasno izkazujejo kot dolgoročno odloženi prihodki. Namenske podpore (<i>izpuščeno: dotacije</i>) uvršča javno podjetje med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bile dane.</p>	
<p>Točka 35.22. se je spremenila. Prikazujemo stari in novi tekst:</p>	
<p>STARI TEKST</p> <p>35.33. Med prihodke od poslovanja uvršča javno podjetje tudi prispevke posameznikov, krajevnih skupnosti in drugih oseb za vzdrževanje objektov in naprav ter za opravljanje gospodarskih javnih služb, razen če je s pogodbo posebej določeno, da se ta sredstva izkazujejo drugače.</p>	<p>NOVI TEKST</p> <p>35.22. Med prihodke od poslovanja uvršča javno podjetje tudi prispevke posameznikov, krajevnih skupnosti in drugih oseb za vzdrževanje objektov in naprav ter za opravljanje gospodarskih javnih služb, razen če je z zakonom ali odlokom posebej določeno, da so prispevki namenski. Namenske prispevke, ki niso vključeni v ceno proizvoda ali storitve, uvršča javno podjetje med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bili zbrani.</p>
<p>Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja poslovnega izida</p>	
<p>Tekst te točke se je spremenil. Spremembe so vsebinske, zato prikazujemo stari in novi tekst:</p>	
<p>STARI TEKST</p> <p>35.34. Za ugotavljanje in obravnavanje raznih vrst poslovnega in finančnega izida uporablja javno podjetje SRS 19 in dopolnitve, obdelane v SRS 35.35-35.38.</p> <p>35.35. Javno podjetje ugotavlja po posameznih dejavnostih prispevek za kritje in kosmati</p>	<p>NOVI TEKST</p> <p>35.23. Za ugotavljanje in obravnavanje poslovnega izida uporablja javno podjetje SRS 19 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.24 in 35.25.</p> <p>35.24. Javno podjetje ugotavlja dobiček ali izgubo za posamezne gospodarske javne službe,</p>

<p>dobiček ali izgubo, na ravni celotnega podjetja pa dobiček ali izgubo.</p> <p>35.36. Dobiček ali izguba na ravni celotnega podjetja se razdeli na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, če je to glede na obseg drugih dejavnosti gospodarno oziroma če to zahteva država ali občina.</p> <p>35.37. Izgubo zaradi razlike med največjo prodajno ceno proizvodov oziroma storitev gospodarskih javnih služb, ki jo je določila država ali občina, in njihovo stroškovno ceno izkaže javno podjetje v poslovnem poročilu in jo pojasni.</p> <p>35.38. Javno podjetje ugotavlja po posameznih dejavnostih finančni izid iz celotnega poslovanja, finančni izid iz naložbenja, finančni izid iz financiranja in celotni finančni izid.</p>	<p>za druge dejavnosti, ki jih opravlja, in za podjetje kot celoto.</p> <p>35.25. Izgubo zaradi razlike med najvišjimi prodajnimi cenami proizvodov oziroma storitev gospodarskih javnih služb, ki jih je določila država ali lokalna skupnost, in njihovimi stroškovnimi cenami predstavi javno podjetje v pojasnilih k računovodskim izkazom.</p>
<p>Posebnosti prevrednotovanja</p> <p>V tej točki je prišlo do sprememb, ki so posledica odpravljanja prevrednotovanja. Primerjalno prikazujemo stari in novi tekst:</p>	
<p>STARI TEKST</p> <p>35.39. V razmerah spremenjene kupne moči prevrednoti javno podjetje vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter stroške, kot določajo slovenski računovodski standardi ter dopolnitve, obdelane v SRS 35.40 in 35.41.</p> <p>35.40. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter stroškov, ki se nanašajo na</p> <ul style="list-style-type: none"> – opravljanje gospodarskih javnih služb in – opravljanje drugih dejavnosti. <p>35.41. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev v upravljanju in z njimi povezane obveznosti do njihovih virov. Učinki prevrednotenja sredstev v upravljanju povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti do države ali občine iz naslova sredstev v</p>	<p>NOVI TEKST</p> <p>35.26. Javno podjetje vrednoti vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter stroške, kot določajo slovenski računovodski standardi ter dopolnitve, obdelane v SRS 35.27 in 35.28.</p> <p>35.27. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter stroškov, ki se nanašajo na</p> <ul style="list-style-type: none"> – opravljanje gospodarskih javnih služb in – opravljanje drugih dejavnosti. <p>35.28. Za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem pripoznanju uporablja javno podjetje model nabavne vrednosti.</p>

upravljanju.	
Oblika izkaza stanja	
Točka se je spremenila. Novi SRS se sklicuje na shemo bilance, kot je opredeljena v SRS 24. Stari je predpisoval lastno shemo. Prikazujemo samo novi tekst, saj stari ne velja več:	
35.29. Izkaz stanja javnega podjetja ima obliko dvostranske bilance stanja in postavke, opredeljene v SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.	
Oblika izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov	
Tekst standarda se je spremenil. Ključne spremembe prikazujemo s primerjavo teksta starega in novega SRS 35.	
STARI TEKST	NOVI TEKST
35.45. Pri sestavljanju izkaza poslovnega izida uporablja javno podjetje SRS 25 - Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje - in dopolnitve, obdelane v SRS 35.46-35.48.	35.30. Pri sestavljanju izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov uporablja javno podjetje SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje – in SRS 26 – Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje – ter dopolnitve, obdelane v SRS od 35.31 do 35.33.
35.46. Izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po različici II oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po različici I.	35.31. Izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po različici I oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po različici II.
35.47. Vsa javna podjetja, ne glede na velikost, razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem javnih gospodarskih služb, in tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem drugih dejavnosti. Prav tako razčlenjujejo prihodke od obresti in odhodke zanje na del, ki je povezan z opravljanjem gospodarskih javnih služb, in del, ki je povezan z opravljanjem drugih dejavnosti. Dotacije iz proračuna izkazuje javno podjetje posebej.	35.32. Vsa javna podjetja, ne glede na velikost, razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem gospodarskih javnih služb, in tiste, ki so jih pridobila z opravljanjem drugih dejavnosti. Prav tako razčlenjujejo prihodke od obresti na del, ki je povezan z opravljanjem gospodarskih javnih služb, in del, ki je povezan z opravljanjem drugih dejavnosti. Državne podpore (<i>izbrisano: dotacije iz proračuna</i>) izkazuje javno podjetje posebej.
35.48. Javno podjetje razčleni v pojasnilih k računovodskim izkazom stroške po funkcionalnih skupinah iz SRS 25.8 na stroške opravljanja gospodarskih javnih služb in stroške opravljanja drugih dejavnosti. Podatki o posameznih vrstah stroškov so razvidni iz poslovnih knjig ali izračunani na podlagi ustreznih sodil.	35.33. Javno podjetje razčleni v pojasnilih k računovodskim izkazom stroške po funkcionalnih skupinah iz SRS 25. na stroške opravljanja gospodarskih javnih služb in stroške opravljanja drugih dejavnosti. Podatki o posameznih vrstah stroškov so razvidni iz poslovnih knjig ali izračunani na podlagi ustreznih sodil.

<p>Točki 35.49. in 35.50 sta izbrisani. Glasili sta se:</p> <p><i>35.49. Pri sestavljanju izkaza finančnega izida uporablja javno podjetje SRS 26 - Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje - in dopolnitve, obdelane v SRS 35.50.</i></p> <p><i>35.50. Javno podjetje razčleni v pojasnilih k računovodskim izkazom finančne tokove pri poslovanju, finančne tokove pri naložbenju in finančne tokove pri financiranju po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih, ki jih opravlja.</i></p>	
<p>Vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom</p>	
<p>Vsebina točke je spremenjena. Prikazujemo stari in novi tekst:</p>	
<p>STARI TEKST</p> <p>35.51. Letno poročilo javnega podjetja vsebuje poleg razpredelnic, predpisanih z zakonom o gospodarskih družbah ali določenih s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi in SRS 35.1-35.50, še te razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom:</p> <ul style="list-style-type: none"> – pregled gibanja namenskih dotacij iz proračuna (pritokov in odtokov) po namenih; – pregled obračunane in porabljene amortizacije za opredmetena osnovna sredstva v upravljanju, v katerem mora biti prikazana tudi neporabljena amortizacija iz prejšnjih let; – prikaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljenega na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, v skladu s SRS 35.36 in 35.37, ter prikaz pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja gospodarskih javnih služb; – prikaz izračunavanja posrednih stroškov za 	<p>NOVI TEKST</p> <p>35.34. Letno poročilo javnega podjetja vsebuje poleg razpredelnic, predpisanih z zakonom o gospodarskih družbah ali določenih s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi in SRS od 35.1 do 35.33, še te razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom:</p> <ul style="list-style-type: none"> – pregled porabe prejetih državnih podpor (<i>izbrisano dotacij iz proračuna</i>) po namenih; – prikaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljenega na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, v skladu s SRS 35.24, ter prikaz pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja gospodarskih javnih služb; – prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne gospodarske javne službe in druge dejavnosti razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki; – podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne gospodarske javne službe ter za druge dejavnosti, če

<p>razporejanje na posamezne dejavnosti in stroškovne nosilce,</p> <ul style="list-style-type: none"> – prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki, – podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne dejavnosti javnih služb in za druge dejavnosti, – predračunsko in obračunsko kalkulacijo cene proizvoda oziroma storitve, iz katere so razvidni <ul style="list-style-type: none"> – neposredni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju), – neposredni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju, – posredni spremenljivi proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju), – posredni spremenljivi proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju, – posredni stalni proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju) - posredni stalni proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju, in - neproizvajalni posredni stroški. 	<p>javno podjetje ocenjuje, da so te podbilance pomembne za sprejemanje poslovnih odločitev;</p> <ul style="list-style-type: none"> – pregled opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo neposredno za posamezne gospodarske javne službe in za druge dejavnosti, na datum bilance stanja; ter – izkaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljen na izkaze poslovnega izida za posamezne gospodarske javne službe in za druge dejavnosti.
---	---

Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov

Zaradi sprememb v standardu se spremeni tudi ta točka. Prikazujemo samo nove opredelitve pojmov:

35.35. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- a) **Gospodarske javne službe** so službe, določene z zakonom ali predpisom lokalne skupnosti. Lahko so republiške ali lokalne, obvezne ali izbirne. Obvezne gospodarske javne službe se določijo z zakonom.
- b) **Državne podpore** (*izbrisano: dotacije iz proračuna*) javnemu podjetju so zneski, ki jih dobiva javno podjetje iz državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti za financiranje naložb ali za financiranje gospodarskih javnih služb, kadar je polna lastna cena proizvoda ali storitve gospodarske javne službe večja od prodajne cene. Proračunska sredstva, ki jih prejema javno podjetje kot plačilo za opravljanje gospodarske javne službe, ki bremeni državo oziroma lokalne skupnosti, se všttevajo med redne prihodke.

Pojasnila

Zaradi spremembe standarda so tudi tukaj novosti. Prikazujemo samo nova pojasnila:

35.36. Dobo koristnosti in preostalo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev javnega podjetja, ki se uporabljajo pri opravljanju gospodarskih javnih služb in za katera je treba obračunavati amortizacijo, določi javno podjetje samo, če v aktu o njegovi ustanovitvi ali predpisu ni določeno drugače.

35.37. Dolgoročno odloženi prihodki, ki so namenjeni pokrivanju stroškov opravljanja gospodarskih javnih služb, se zmanjšujejo v dobro prihodkov od poslovanja.

Novi SRS velja od 1.1.2006

Podjetja z dnem začetka uporabe NOVEGA 35. SRS prenehajo uporabljati STARI SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih (2002),

razen določb, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju

in jih morajo uporabljati vsa javna podjetja ne glede na velikost, dokler imajo računovodsko evidentirana sredstva v upravljanju, vendar najdlje do 31. decembra 2009. Do tega datuma morajo zagotoviti računovodsko razvidovanje sredstev, s katerimi razpolagajo, na zakonskih podlagah.

Te določbe so:

Z javnimi podjetji so v tem standardu mišljene vse pravne osebe, ki v skladu s predpisi opravljajo te službe, ne glede na organizacijsko obliko (javna podjetja in javni gospodarski zavodi) in ne glede na to, ali so gospodarske javne službe njihova celotna dejavnost ali le njen del. Ta standard se uporablja tudi za osebe zasebnega prava iz četrte in pete alineje prvega odstavka 6. člena zakona o gospodarskih javnih službah, če tako določa pogodba o prevzemu opravljanja gospodarske javne službe, razen določb, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju.

35.8. Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, ki jih dobi v upravljanje od države ali občin in jih lastnica izkazuje kot terjatev v čisti vrednosti teh sredstev, danih v upravljanje, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, dobljena v upravljanje, po vrstah in lastnikih. Nasprotna postavka teh sredstev na kontih obveznosti do virov sredstev so dolgoročne obveznosti do države ali občine.

Če se na podlagi predpisa oziroma odločitve države ali občin opredmetena osnovna sredstva, dana v upravljanje, zaradi nerealno izkazane vrednosti ponovno ovrednotijo, se razlika med prvotno in novo vrednostjo na podlagi obračuna in pisnega soglasja knjigovodsko izkaže kot povečanje ali

zmanjšanje obveznosti do lastnice.

Če s pogodbo o prenosu sredstev v upravljanje ali drugim predpisom ni določeno drugače, se opredmetena osnovna sredstva v upravljanju prevrednotujejo v skladu s SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva. Učinki prevrednotenja v celoti povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti do lastnice sredstev v upravljanju. (opomba Mayr: mislim, da se tu upoštevajo SRS 2006)

Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja

35.12. Javno podjetje izkazuje obveznost, ki jo ima do države ali občine zaradi sredstev, dobljenih od prve ali druge v upravljanje, kot dolgoročno obveznost. Obveznosti do drugih virov sredstev, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju in jih je javno podjetje pridobilo v svojem imenu za račun lastnice sredstev v upravljanju, izkazuje posebej.

35.13. Med dolgoročne obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje od države ali občine, sodijo tudi obresti od posojenih namenskih denarnih sredstev za nadomestitev ali povečanje sredstev, ki jih je država ali občina dala v upravljanje javnemu podjetju. Obresti za posojila, ki jih je najelo javno podjetje za zgraditev ali nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, če ni v pogodbi med ustanoviteljem in javnim podjetjem ali drugim aktu ustanovitelja opredeljeno drugače, zmanjšujejo dolgoročno obveznost do države ali občine oziroma povečujejo sredstva, ki jih je javno podjetje prispevalo za zgraditev ali nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

35.14. Med dolgoročne obveznosti do države ali občine sodijo tudi sredstva, ki jih država ali občina nakaže javnemu podjetju za obnovo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, če so namenjena zamenjavi njihovih delov, s katero se povečajo koristi od teh sredstev v primerjavi s koristmi pred zamenjavo.

35.15. Namenska sredstva države ali občine za povečanje vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev povečujejo

- obveznosti do države ali občine za sredstva, prejeta v upravljanje, če so namenjena nabavi, razširitvi ali obnovi drugih opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju;

35.17. Javno podjetje izkazuje posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ločeno od posojil, najetih za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v svoji lasti.

Posebnosti obračunavanja amortizacije

35.19. Javno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, ali so kupljena z njegovim denarjem ali brezplačno pridobljena iz proračuna ali od drugih ali pa dobljena v upravljanje.

35.20. Javno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za

- osnovna sredstva v lasti za opravljanje gospodarskih javnih služb,
- osnovna sredstva v lasti za opravljanje drugih dejavnosti in
- osnovna sredstva v upravljanju.

35.21. Če s pogodbo o prenosu opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanje ali z drugim aktom države ali občine ni določeno drugače, obračunava javno podjetje amortizacijo za osnovna sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

35.22. Če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije osnovnih sredstev, danih v upravljanje, ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme izrednih prihodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročne obveznosti do države ali občine. Če v drugem aktu ni drugače določeno, je mogoče kot ustanoviteljevo odločitev upoštevati tudi letni načrt javnega podjetja, ki ga je potrdil ustanovitelj (so ga potrdili ustanovitelji). Takšne primere mora javno podjetje razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

35.25. Javno podjetje posebej izkazuje stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju. Če je država ali občina dala sredstva v upravljanje javnemu podjetju in je s predpisom, pogodbo ali odločitvijo lastnice določeno, da se stroški vzdrževanja pokrivajo iz prihodka, doseženega z opravljanjem gospodarskih javnih služb, javno podjetje pokrije stroške vzdrževanja iz tega prihodka. Če take določbe ni, se pokrijejo iz prejetih dotacij oziroma v skladu s predpisi ali dogovorom z lastnico sredstev.

35.27. Znotraj poslovnoizidnega mesta določi javno podjetje stroškovne nosilce. Nanje se na podlagi izračunov razporejajo stroški. Če se amortizacija pokriva iz prihodkov od prodaje proizvodov oziroma storitev gospodarskih javnih služb, prenaša javno podjetje na stroškovne nosilce tudi amortizacijo sredstev, uporabljenih pri opravljanju gospodarskih javnih služb, in amortizacijo sredstev v upravljanju.

Posebnosti prevrednotovanja

35.41. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev v upravljanju in z njimi povezane obveznosti do njihovih virov. Učinki prevrednotenja sredstev v upravljanju povečujejo ali zmanjšujejo obveznosti do države ali občine iz naslova sredstev v upravljanju.

Oblika izkaza stanja

35.42. Izkaz stanja javnega podjetja ima obliko dvostranske bilance stanja in postavke, opredeljene v SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. Bilanca stanja javnega podjetja je seštevek podbilance sredstev javnega podjetja in obveznosti do njihovih virov ter podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, pri čemer so razmerja med obema podbilancama izključena. Podbilanci se sestavljata za analitske in druge potrebe. Podbilanca sredstev podjetja in obveznosti do njihovih virov ter podbilanca sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, iz katere so razvidni sredstva v upravljanju po posameznih lastnikih in obveznosti do posameznih lastnikov iz naslova sredstev v upravljanju, sta sestavni del pojasnil k računovodskim izkazom.

35.43. Med postavkami sredstev mora posebej izkazovati terjatev iz naslova porabe denarnih sredstev javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju, ki pomeni obračunsko razmerje do podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov. Med postavkami obveznosti do

virov sredstev mora javno podjetje posebej izkazovati obveznost iz naslova porabe denarnih sredstev v upravljanju za financiranje sredstev javnega podjetja, ki pomeni obračunsko razmerje do podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov.

35.44. V podbilanci sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov morajo biti sredstva in obveznosti do njihovih virov razčlenjeni vsaj takole:

Sredstva

A. Stalna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe

- a) Zemljišča
- b) Zgradbe

2. Proizvajalne naprave in stroji

3. Druge naprave in oprema

4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo

- a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
- b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

B. Gibljiva sredstva

1. Denarna sredstva

2. Naložbe prostih denarnih sredstev

C. Terjatve iz naslova uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja

Obveznosti do virov sredstev

A. Dolgoročne obveznosti

Dolgoročne finančne obveznosti

- 1. Dolgoročna bančna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
- 2. Druga dolgoročna posojila za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
 - 3. Dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od države
 - 4. Dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od občine
- 5. Druge dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od drugih

B. Kratkoročne obveznosti

Kratkoročne finančne obveznosti

- 1. Kratkoročna bančna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
- 2. Druga kratkoročna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju
 - 3. Kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od države
 - 4. Kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od občine
- 5. Druge kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od drugih

C. Obveznosti iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju

Oblika izkaza poslovnega in finančnega izida

i) Vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom

35.51. Letno poročilo javnega podjetja vsebuje poleg razpredelnic, predpisanih z zakonom o gospodarskih družbah ali določenih s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi in SRS 35.1-35.50, še tele razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom:

- pregled gibanja namenskih dotacij iz proračuna (pritokov in odtokov) po namenih;
- pregled obračunane in porabljene amortizacije za opredmetena osnovna sredstva v upravljanju, v katerem mora biti prikazana tudi neporabljena amortizacija iz prejšnjih let;
- prikaz poslovnega izida javnega podjetja, razdeljenega na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, v skladu s SRS 35.36 in 35.37, ter prikaz pokrivanja izgube ali razporejanja dobička iz opravljanja gospodarskih javnih služb;
- prikaz izračunavanja posrednih stroškov za razporejanje na posamezne dejavnosti in stroškovne nosilce,
- prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki,
- podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne dejavnosti javnih služb in za druge dejavnosti,
- predračunsko in obračunsko kalkulacijo cene proizvoda oziroma storitve, iz katere so razvidni
 - neposredni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju),
 - neposredni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju,
 - posredni spremenljivi proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju),
 - posredni spremenljivi proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju,
 - posredni stalni proizvodjalni stroški (brez stroškov, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju)
 - posredni stalni proizvodjalni stroški, povezani s sredstvi v upravljanju, in
 - neproizvajalni posredni stroški.

Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov

35.52. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

a) **Dejavnost gospodarskih javnih služb** je dejavnost, katere namen je ne le doseganje dobička, temveč tudi povečevanje splošne blaginje. Na poslovanje teh služb vpliva

neposredno država, ki določa način opravljanja gospodarskih javnih služb in pogoje zanj.

- b) **Gospodarske javne službe** so službe, ki zagotavljajo javne gmotne dobrine, kot so proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno ustvarjanje je v javnem interesu zaradi zadovoljevanja javnih potreb.
- c) **Sredstva v upravljanju** so opredmetena osnovna sredstva v upravljanju ter denarna sredstva, ki so namenjena pridobivanju opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ali dodatnim vlaganjem v ta sredstva.
- č) **Opredmetena osnovna sredstva v upravljanju** so sredstva, ki jih država ali občina dá v uporabo in upravljanje izvajalcu gospodarske javne službe, ne prenese pa nanj lastniške pravice. Ta sredstva podrobneje opredeljujejo predpisi, ki urejajo posamezna področja gospodarskih javnih služb.
- a) **Dotacije iz proračuna** javnemu podjetju so zneski, ki jih dobiva javno podjetje iz državnega ali občinskega proračuna za financiranje gospodarskih javnih služb, kadar je polna lastna cena proizvoda ali storitve gospodarske javne službe večja od prodajne cene oziroma kadar država ali občina pokriva amortizacijo. Proračunska sredstva, ki jih prejema javno podjetje kot plačilo za opravljanje gospodarske javne službe, ki bremeni državo oziroma občine, se štejejo med redne prihodke.
- b) **Obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev** je vlaganje v obstoječa opredmetena osnovna sredstva, s katerim se podaljšuje doba njihove koristnosti.
- c) **Razširjanje opredmetenih osnovnih sredstev** je vlaganje v obstoječa opredmetena osnovna sredstva, s katerim se povečujejo bodoče koristi od njih; pri tem so izvzete koristi zaradi obnavljanja opredmetenih osnovnih sredstev.

Pojasnila

35.53. Javno podjetje in republika oziroma občine urejajo medsebojna razmerja v pogodbi ali drugem aktu. V njem so opredeljeni obseg in vrsta opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, vrednost, po kateri so bila opredmetena osnovna sredstva, dana v upravljanje, doba koristnosti teh sredstev, način kasnejšega prevrednotovanja teh sredstev, razpolaganje s sredstvi amortizacije, ki jih zagotavlja cena javne dobrine, sestava cene javne dobrine, način pokrivanja stroškov vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, sodila za razdelitev dobička ali izgube na ravni javnega podjetja na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, način oblikovanja in usklajevanja medsebojnih obveznosti in terjatev iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ter druge zadeve, pomembne za ureditev razmerij v zvezi z upravljanjem teh sredstev in delovanjem javnega podjetja.

35.55. Dobo koristnosti in preostalo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju določi javno podjetje, če v pogodbi o prenosu teh sredstev v upravljanje ni opredeljeno drugače, samostojno, pri tem pa se opira na SRS 1 in SRS 13.9.

35.58. Postavka terjatve iz naslova uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja, izkazana v podbilanci iz SRS 35.44, je znesek sredstev v upravljanju, ki je porabljen za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v lasti javnega podjetja. Ugotovi se kot razlika med vsoto vseh obveznosti do virov sredstev v upravljanju in vsoto vseh sredstev v upravljanju.

Postavka obveznosti iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v

upravljanju, izkazana v podbilanci iz SRS 35.44, je znesek, ki ga javno podjetje zagotovi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju iz lastnih virov. Ugotovi se kot razlika med vsoto vseh sredstev v upravljanju in vsoto vseh obveznosti do virov sredstev v upravljanju.