

Slovenski računovodski standard 36 (2002)

RAČUNOVODSKE REŠITVE V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH - PRAVNIH OSEBAH ZASEBNEGA PRAVA

A. Uvod

Ta standard je povezan z vsemi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 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 in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava (odslej organizacije), tako da obdeluje

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

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na zakone in druge predpise, ki urejajo področje nepridobitnih dejavnosti.

Kadar s tem standardom niso predvidene posebne računovodske rešitve za organizacije, se smiselno uporabljajo temeljni računovodski standardi.

Z organizacijami so v tem standardu mišljene pravne osebe zasebnega prava, ki vodijo poslovne knjige skladno z zakonom o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde.

B. Standard

a) Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja

36.1. Organizacija izkazuje sredstva, ki jih je dobila v uporabo in upravljanje (odslej sredstva v upravljanju) in jih lastnik izkazuje kot terjatev v njihovi čisti vrednosti, posebej.

Organizacija izkazuje sredstva v upravljanju po vrstah in lastnikih.

36.2. Organizacija posebej izkazuje terjatve do ustanovitelja.

b) Posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja

36.3. Če je več ustanoviteljev, razčleni organizacija ustanovitveni vložek tako, da je mogoče ugotoviti deleže posameznih soustanoviteljev.

36.4. Organizacija izkazuje obveznost za sredstva v upravljanju kot dolgoročno obveznost do njihovega lastnika.

36.5. Med obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju sodijo tudi sredstva, prejeta za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju v skladu s SRS 1.6, če so namenjena za zamenjavo njihovih delov, s katero se podaljša njihova doba koristnosti, poveča obseg oziroma kakovost proizvodov ali storitev ali povečajo druge koristi od teh sredstev v primerjavi s koristmi pred zamenjavo.

36.6. Takó za vrednost podarjenih denarnih sredstev, namenjenih za pridobitev osnovnih sredstev, kot tudi za vrednost podarjenih osnovnih sredstev izkazuje organizacija dolgoročne rezervacije. Te se porabljajo za pokrivanje obračunanih stroškov amortizacije teh osnovnih sredstev.

Kot dolgoročne rezervacije za pokrivanje stroškov amortizacije izkazuje organizacija tudi podarjena denarna sredstva, dobljena za odplačilo glavnice posojil in kreditov, najetih za pridobitev osnovnih sredstev.

36.7. Sredstva, dobljena za določen namen, razen sredstev iz prejšnjega člena, izkazuje organizacija med kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami ne glede na čas porabe. Porabljajo se za pokrivanje stroškov oziroma odhodkov, za katere so bila dobljena, ko ti nastanejo.

36.8. Sredstva lastnikov sredstev v upravljanju, dana za povečanje vrednosti opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev, povečujejo obveznosti do lastnikov sredstev v upravljanju, če so namenjene nabavi, razširitvi ali obnovi opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

36.9. Organizacija ločeno izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij za pokrivanje stroškov amortizacije (iz SRS 36.6)

- osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje dejavnosti javnih služb, in
- drugih osnovnih sredstev.

36.10. Organizacija izkazuje posojila in kredite za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju (osnovnih sredstev, pridobljenih za račun lastnika) ločeno od posojil in kreditov za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v svoji lasti.

c) Posebnosti amortiziranja

36.11. Organizacija obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, kako so bila pridobljena.

36.12. Organizacija posebej izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za

- osnovna sredstva v upravljanju,
- osnovna sredstva, pridobljena z donacijami,
- druga osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javnih služb in
- druga osnovna sredstva za opravljanje lastne dejavnosti.

Če organizacija z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti javnih služb in lastno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije teh osnovnih sredstev, ki odpadejo na posamezne dejavnosti.

36.13. Če s pogodbo o prenosu osnovnih sredstev v upravljanje ali drugim aktom lastnika sredstev v upravljanju ni določeno drugače, obračunava organizacija amortizacijo za osnovna sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja.

36.14. Če lastnik sredstev v upravljanju ali druga pravna oseba ne zagotovi sredstev za pokrivanje stroškov amortizacije osnovnih sredstev v upravljanju, iz pogodbe o prenosu sredstev v upravljanje ali iz drugega akta pa izhaja, da stroškov amortizacije ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, se vsakoletni stroški amortizacije teh osnovnih sredstev nadomestijo v breme obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju. Takšne primere mora organizacija razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Tisti del stroškov amortizacije, ki se nanaša na okrepitev opredmetenega osnovnega sredstva, se krije v breme obveznosti do vira sredstev, ki se je oblikoval ob prevrednotenju.

č) Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

36.15. Kadar opravlja organizacija poleg lastne dejavnosti tudi dejavnosti javnih služb, izkazuje stroške za vsako dejavnost javnih služb posebej. Iz evidenc in na podlagi sodil morajo biti ugotovljivi neposredni spremenljivi stroški, posredni spremenljivi stroški in stalni stroški za dejavnosti posameznih javnih služb.

36.16. Organizacija posebej izkazuje stroške sprotnega in investicijskega vzdrževanja, ki se nanašajo na osnovna sredstva v upravljanju. Če so bila osnovna sredstva prenesena v upravljanje na podlagi pogodbe, po kateri se posamezni tovrstni stroški pokrivajo iz prihodkov od dejavnosti, za opravljanje katere so bila sredstva dana v upravljanje, oziroma če je tako določeno v kakšnem drugem aktu, se stroški pokrivajo v breme prihodkov od te dejavnosti. Če takšne določbe ni, se ti stroški pokrivajo iz prejetih namenskih sredstev oziroma drugače v skladu s predpisi oziroma dogovorom z lastnikom sredstev.

d) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov

36.17. Organizacija izkazuje prihodke od opravljanja dejavnosti javnih služb po vrstah in namenih, in sicer posebej prihodke iz proračunskih sredstev in posebej druge. Prav tako posebej izkazuje prihodke, prejete za določen namen.

Poslovne prihodke razčlenjuje po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti.

36.18. Poslovne prihodke organizacije sestavljajo vsi zneski od prodaje proizvodov, trgovskega blaga oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik. Poslovni prihodki organizacije so tudi sredstva iz proračuna, prejeta za pokrivanje poslovnih odhodkov v obračunskem obdobju.

e) Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida

36.19. Temeljne vrste poslovnega izida v organizaciji kot celoti in po posameznih dejavnostih so presežek prihodkov, čisti presežek prihodkov in presežek odhodkov.

36.20. Presežek prihodkov je pozitivni poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki organizacije v obračunskem obdobju.

36.21. Čisti presežek prihodkov je presežek prihodkov, zmanjšan za obračunani davek od dobička; namenjen je za opravljanje dejavnosti organizacije, za pokrivanje presežka odhodkov ter za drugo v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

36.22. Presežek odhodkov je negativni poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi odhodki in manjšimi prihodki organizacije v obračunskem obdobju. Obračunani davek od dobička povečuje presežek odhodkov. Presežek odhodkov se pokriva v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom.

36.23. Poslovni izid posamezne dejavnosti je del poslovnega izida organizacije (del presežka prihodkov, del čistega presežka prihodkov in del presežka odhodkov) glede na prihodke in odhodke te dejavnosti.

36.24. Za tisti del presežka prihodkov, ki ga organizacija nameni za pokrivanje izbranih stroškov v naslednjih obračunskih obdobjih, se oblikuje sklad za določen namen. Ta sklad se izkazuje med dolgoročnimi rezervacijami.

f) Posebnosti prevrednotovanja

36.25. Prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov zaradi okrepitve se ne opravlja. Povečanje dolgoročnih in kratkoročnih terjatev in obveznosti ter kratkoročnih naložb in dolgoročnih posojil, ki je določeno s pogodbo, ni prevrednotenje, temveč se obravnava kot obrestovanje.

Ne glede na prejšnji odstavek pa se prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih naložb zaradi njihove okrepitve opravlja v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi. Učinki okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih naložb povečujejo ustanovitveni vložek ali drugo obliko lastnih virov sredstev. Povečanje lastnega vira zaradi prevrednotenja se izkaže posebej.

S kapitalskimi naložbami iz prejšnjega odstavka so mišljene dolgoročne kapitalske naložbe, ki jih je organizacija pridobila, da bi dobila upravljalvske pravice oziroma pravico do udeležbe v dobičku.

Ne glede na drugi odstavek tega člena učinki prevrednotenja sredstev v upravljanju zaradi njihove okrepitve povečujejo obveznost do lastnika sredstev v upravljanju.

36.26. Prevrednotovanje zaradi oslabitve se opravlja v skladu s temeljnimi slovenskimi računovodskimi standardi le za sredstva.

g) Oblika izkaza stanja

36.27. Izkaz stanja organizacije je temeljni izkaz sredstev in obveznosti do njihovih virov. Ima lahko obliko dvostranske bilance stanja ali zaporednega izkaza stanja ter postavke, opredeljene v SRS 36.28.

36.28. V bilanci stanja morajo biti sredstva in obveznosti do njihovih virov razčlenjeni vsaj takole:

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Neopredmetena dolgoročna sredstva
2. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča
2. Zgradbe
3. Oprema
4. Druga opredmetena osnovna sredstva
5. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi
6. Predujmi za opredmetena osnovna sredstva

III. Dolgoročne finančne naložbe

1. Dolgoročne kapitalske naložbe
2. Dolgoročno dana posojila
3. Dolgoročni depoziti

B. Gibljiva sredstva

I. Zaloge

1. Material
2. Proizvodi
3. Nedokončani proizvodi in storitve
4. Trgovsko blago
5. Predujmi za zaloge

II. Poslovne terjatve

- a) Dolgoročne poslovne terjatve
 1. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev
 2. Druge dolgoročne poslovne terjatve
- b) Kratkoročne poslovne terjatve
 1. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev
 2. Druge kratkoročne poslovne terjatve

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročne kapitalske naložbe
2. Kratkoročno dana posojila
3. Kratkoročni depoziti

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Obveznosti do lastnikov sredstev v upravljanju

1. Obveznosti do lastnikov sredstev v upravljanju
2. Prevrednotovalni popravek

B. Ustanovitveni vložek

1. Ustanovitveni vložek
2. Prevrednotovalni popravek

C. Ugotovljeni poslovni izid

1. Presežek prihodkov
2. Presežek odhodkov
3. Prevrednotovalni popravek

Č. Dolgoročne rezervacije

D. Poslovne obveznosti

1. Dolgoročne poslovne obveznosti
2. Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev
3. Kratkoročne obveznosti do zaposlencev
4. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

E. Finančne obveznosti

1. Dolgoročna posojila finančnih organizacij
2. Dolgoročna posojila drugih pravnih oseb
3. Kratkoročna posojila finančnih organizacij
4. Kratkoročna posojila drugih pravnih oseb

F. Pasivne časovne razmejitve

h) Oblika izkaza prihodkov in odhodkov

36.29. Izkaz prihodkov in odhodkov oblikuje organizacija v stopnjah. Postavke, ki jih vsebuje, so vsaj tele:

A. Poslovni prihodki od opravljanja dejavnosti javnih služb (1 + 2 + 3 – 4)

1. Prihodki iz sredstev javnih financ
2. Drugi prihodki od opravljanja dejavnosti javnih služb
3. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
4. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

B. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti (1 + 2 – 3)

1. Poslovni prihodki od opravljanja lastne dejavnosti
2. Povečanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje

C. Finančni prihodki

Č. Izredni prihodki

D. Celotni prihodki (A + B + C + Č)

E. Stroški blaga, materiala in storitev

1. Nabavna vrednost prodanega blaga
2. Stroški materiala
3. Stroški storitev

F. Stroški dela

1. Plače in nadomestila plač
2. Prispevki za socialno varnost zaposlencev
3. Drugi stroški dela

G. Amortizacija

1. Amortizacija, nadomeščena v breme dolgoročnih rezervacij
2. Druga amortizacija

H. Dolgoročne rezervacije

I. Drugi stroški

J. Finančni odhodki

K. Izredni odhodki

L. Celotni odhodki ($E + F + G + H + I + J + K$)

M. Presežek prihodkov ($D - L$)

N. Davek od dobička od pridobitne dejavnosti

O. Čisti presežek prihodkov obračunskega obdobja ($M - N$)

P. Presežek odhodkov obračunskega obdobja ($L + N - D$)

R. Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju presežka odhodkov obračunskega obdobja

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

36.30. Organizacija mora v pojasnilih k računovodskim izkazom prikazati

- a) prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti, razčlenjene po vrstah,
- b) posredne stroške in njihovo razporeditev na dejavnosti posameznih javnih služb in lastno dejavnost,
- c) obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti,
- č) prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva,
- d) ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih javnih služb in lastni dejavnosti ter
- e) porabo in odplačila posojil in kreditov za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

C. Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov

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

- a) **Osnovna sredstva v upravljanju** so osnovna sredstva v lasti države ali občine (praviloma je lastnik tudi ustanovitelj organizacije), ki jih njihov lastnik prenese v uporabo in upravljanje organizaciji, vendar nanjo ne prenese lastninske pravice.

- b) **Sredstva v upravljanju** so poleg osnovnih sredstev v upravljanju tudi namenska denarna sredstva, ki so bila prenesena na organizacijo ali jih je organizacija pridobila z uporabo osnovnih sredstev v upravljanju in so namenjena pridobivanju oziroma povečanju osnovnih sredstev v upravljanju. S predpisom oziroma z ustanovitvenim ali drugim aktom ustanovitelja se natančneje določijo sredstva, ki jih organizacija dobi v uporabo in upravljanje.

Za vrednost sredstev, danih v upravljanje, izkazuje lastnik dolgoročno terjatev do prejemnika teh sredstev v njihovi čisti vrednosti. Terjatev za sredstva v upravljanju se pred sestavitvijo letnega obračuna uskladi z obveznostjo, ki jo izkazuje prejemnik sredstev v upravljanju. To stori lastnik v skladu z računovodskimi pravili, ki veljajo zanj. Obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje, ne more biti manjša od knjigovodske vrednosti sredstev, prejetih v upravljanje, razen če je prejemnik sredstev v upravljanju najel posojilo za pridobitev teh sredstev za račun njihovega lastnika.

Organizacija izkazuje osnovna sredstva in/ali denarna sredstva za pridobitev osnovnih sredstev, ki jih dobiva od donatorjev, med obveznostmi do virov sredstev kot dolgoročno rezervacijo, v breme katere pokriva stroške amortizacije tako pridobljenih osnovnih sredstev oziroma stroške, za pokrivanje katerih denarna sredstva dobiva.

- c) **Ustanovitveni vložek** je znesek, ki ga ustanovitelj zagotovi organizaciji z ustanovitvenim aktom kot trajni vir sredstev. Ustanovitveni vložek se praviloma lahko poveča ali zmanjša le na podlagi ustanoviteljeve odločitve ali na podlagi zakona. Kot ustanovitveni vložek se ne štejejo sredstva, ki jih ustanovitelj z ustanovitvenim aktom zagotovi za pokrivanje izbranih stroškov poslovanja. Ustanovitveni vložek ni obveznost do ustanovitelja, temveč je namensko premoženje. Ustanovitveni vložek se pojavlja le pri ustanovah (fundacijah) ali drugih organizacijah, ki imajo namensko premoženje, določeno z zakonom.
- č) **Sredstva iz proračuna** so zneski, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali občine, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali občina.
- d) **Donacije** so zneski ali stvari, ki jih dobiva organizacija od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode oziroma storitve, katerih kupci so te osebe. Med donacije se ne štejejo sredstva iz proračuna.
- e) **Prihodki iz sredstev javnih financ** so prihodki, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali občine, iz sredstev Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ali pa od drugih organizacij, pri katerih se v skladu s predpisi zbirajo sredstva z dajatvami, uvedenimi na podlagi zakona.
- f) **Opravljanje dejavnosti javnih služb** je opravljanje dejavnosti, ki so kot take opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga sprejme v skladu z zakonom država ali občina.
- g) **Lastna dejavnost** je dejavnost, ki ni opravljanje javne službe.

Č. Pojasnila

36.32. Osnovna sredstva v upravljanju se praviloma prenesejo v upravljanje organizaciji po usposobitvi za delo, lahko pa je organizacija nosilka zgraditve teh sredstev, lastnik pa ji v ta namen zagotovi denarna sredstva. Izjemoma se med osnovna sredstva v upravljanju štejejo tudi sredstva pridobljena s pomočjo posojil, ki jih je organizacija najela v svojem imenu in za račun lastnika teh sredstev.

36.33. Umetniška dela in druge predmete kulturne oziroma zgodovinske vrednosti, ki se ne amortizirajo, izkazuje organizacija posebej med opredmetenimi osnovnimi sredstvi ter posebej v preglednici stanja in gibanja opredmetenih osnovnih sredstev. Nabavna vrednost teh sredstev se ugotavlja v skladu s SRS 1; če ni dokumentiranih podatkov o stroških pridobitve, se nabavna vrednost ugotovi z ocenitvijo.

Izgubo ali dobiček pri odtujitvi sredstev iz prejšnjega odstavka izkazuje organizacija posebej in jo (ga) mora razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.

36.34. Presežek prihodkov razporeja organizacija v skladu z zakonom, ustanovitvenim ali drugim aktom oziroma odločitvijo pristojnega organa. Presežek prihodkov za pokrivanje stroškov naslednjega obračunskega obdobja se v bilanci stanja obravnavanega obračunskega obdobja izkaže v okviru poslovnega izida za prenos v naslednje leto.

36.35. Če organizacija ustanovi za opravljanje neke dejavnosti organizacijo ali gospodarsko družbo in se sestavljajo skupinski (konsolidirani) računovodski izkazi, se pri tem smiselno uporabljajo določbe o uskupinjevanju iz temeljnih slovenskih računovodskih standardov.

36.36. Donosi iz denarnih sredstev, podarjenih za določen namen, se vštevajo v prihodke organizacije. Če je z donatorjem dogovorjeno, da se ti donosi porabijo za namen, za katerega so bila denarna sredstva dana, se poraba teh donosov obravnava kot namenski strošek ali odhodek.

36.37. Organizacija vodi poslovne knjige po svojem kontnem načrtu, sestavljenem na podlagi kontnega okvira za nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava, ki ga sprejme Slovenski inštitut za revizijo.

36.38. Ta standard uporabljajo tudi pravne osebe javnega prava, če je tako določeno z zakonom ali drugim predpisom, ki ureja njihovo računovodenje.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

36.39. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 12. oktobra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava - ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 36 - Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah - pravnih osebah zasebnega prava (1993).