

RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB**RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA IZVAJALCE GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB****A. Uvod**

Ta standard je 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. Uvodom v Slovenske računovodske standarde in okvirom SRS ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23. Izvajalci gospodarskih javnih služb (GJS) navedene standarde uporabljajo neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov ter gibanja kapitala. Določila tega standarda so obvezna za velika in srednja podjetja po sodilih iz zakona o gospodarskih družbah, priporočljiva pa za vsa podjetja vse organizacije, ki opravljajo gospodarske javne službe. Uporabljajo se, če zakon ne določa drugače. 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.

Ta standard se opira na predpise, ki urejajo področje gospodarskih javnih služb.

V njem predpisane oblike izkazov Njegova določila so namenjene namenjena računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe ter potrebe regulatorja urejajo posebni predpisi.

Z javnimi podjetji izvajalci GJS 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.

S posamezno gospodarsko javno službo po tem standardu je mišljena vsaka posamezna podeljena pravica za izvajanje gospodarske javne službe na določenem območju. V kolikor občine podelijo skupno koncesijo ali z odlokom določijo, da se v okviru skupne javne organizacije spremlja izvajanje posamezne gospodarske javne službe skupaj za te občine, se določbe SRS 32 o posamezni gospodarski javni službi

nanašajo na vse podeljene pravice teh občin za izvajanje posamezne gospodarske javne službe kot na eno pravico. Pri tem mora biti izpolnjen pogoj izvajanja te gospodarske javne službe za te občine pod enakimi pogoji za vse uporabnike oziroma odjemalce. Šteje se, da je pogoj izpolnjen, kadar se storitve GJS uporabnikom iz teh občin zaračunavajo po enotni ceni.

Določila tega standarda glede ločenega spremljanja prihodkov in odhodkov ter izdelave izkaza poslovnega izida za posamezno gospodarsko javno službo veljajo smiselno enako tudi za vse druge posebne ali izključne pravice, ki jih izvajalcu GJS podeli javni organ.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov oziroma razlagami izrazov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

B. Standard

a) 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 po vrstah. Za vrednost teh osnovnih sredstev oblikuje dolgoročno odložene prihodke.

35.4. Če javno podjetje poleg gospodarskih javnih služb opravlja tudi druge dejavnosti, izkazuje posebej opredmetena 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 razmejitve po posameznih gospodarskih javnih službah in drugih dejavnostih.

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

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 35.11.

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

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 opravljanje gospodarskih javnih služb, ter

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

e) 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.

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.

ė) a) Posebnosti vrst stroškov razporejanja prihodkov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

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.

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

35.17. 32.1. Javno podjetje **Izvajalec GJS** oblikuje za vsako gospodarsko javno službo poslovnoizidno mesto. Za vsako poslovnoizidno mesto ugotavlja prihodke ter na njem nastale in njemu prisojene stroške.

35.18. 32.2. Javno podjetje **Izvajalec GJS** določi za gospodarske javne službe ustrezne stroškovne nosilce. Nanje se na podlagi izračunov razporejajo stroški.

32.3. Pri razporejanju posrednih stroškov mora izvajalec GJS uporabiti sodila, ki temeljijo na aktivnostih, ki te stroške povzročajo. Če teh aktivnosti ni mogoče določiti, se uporabijo sodila delitve posrednih stroškov na podlagi deleža neposrednih stroškov.

32.4. Prispevki, takse in druge javne dajatve predstavljajo stroške izvajalca GJS, če je ta zavezanec za plačilo teh dajatev kot izvajalec dejavnosti. Če so kot zavezanci za plačilo tovrstnih dajatev opredeljeni uporabniki storitev gospodarske javne službe, prejemnik dajatev pa je javni organ, izvajalec GJS plačila teh dajatev javnemu organu ne izkaže med stroški, prejetih sredstev pa ne med prihodki.

32.5. Če se v okviru regulacije cene gospodarske javne službe izvede poračun preveč zaračunanih prihodkov preteklega obračunskega leta v enkratnem znesku pred zaključkom ali v prvem trimesečju po zaključku obračunskega obdobja, se znesek izvedenega poračuna evidentira kot znižanje prihodkov preteklega obračunskega obdobja. Če se poračun izvede na način prilagoditve cene po zaključku obračunskega obdobja, se prihodki pripoznajo v zneskih, kot so bili za posamezno obračunsko obdobje zaračunani.

d) b) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja ugotavljanja prihodkov

35.19. Za razčlenjevanje in merjenje prihodkov javno podjetje uporablja SRS 18 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.20 do 35.22.

35.20. 32.6. Prihodki od poslovanja v javnem podjetju **izvajalca GJS** 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 **izvajalec GJS** na podlagi zakona pobira za državo ali lokalno skupnost, niso prihodki javnega podjetja **izvajalca GJS**.

35.21. Prihodki od poslovanja javnega podjetja so tudi državne podpore, razen tistih, ki se začasno izkazujejo kot dolgoročno odloženi prihodki. Namenske podpore uvršča javno podjetje med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bile dane.

35.22. 32.7. Med prihodke od poslovanja uvršča javno podjetje **izvajalec GJS** 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 **lokalne skupnosti** posebej določeno, da so prispevki namenski. Namenski prispevki so sredstva, ki imajo naravo javne dajatve, določene z zakonom ali drugim predpisom, in ne plačila za dobavljene proizvode, opravljene storitve ali nadomestila za uporabo javne službe. Tovrstna sredstva se na podlagi zakona ali drugega predpisa zbirajo od odjemalcev oziroma jih na enaki podlagi prispeva država ali lokalna skupnost. Zanje sta značilna tako namensko zbiranje kot tudi namenska poraba, oboje pa je določeno z zakonom ali drugim predpisom vnaprej - pred začetkom zbiranja teh sredstev.

Namenske prispevke, ki niso vključeni v ceno proizvoda ali storitve, uvršča javno podjetje **izvajalec GJS** med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bili zbrani.

e) Posebnosti ugotavljanja in obravnavanja poslovnega izida

35.23. Za ugotavljanje in obravnavanje poslovnega izida uporablja javno podjetje SRS 19 in dopolnitve, obdelane v SRS od 35.24 in 35.25.

35.24. Javno podjetje ugotavlja dobiček ali izgubo za posamezne gospodarske javne službe, za druge dejavnosti, ki jih opravlja, in za podjetje kot celoto.

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.

f) c) Posebnosti prevrednotovanja

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.

35.27. Javno podjetje posebej izkazuje učinke prevrednotenja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter stroškov, ki se nanašajo na

—— opravljanje gospodarskih javnih služb in

—— opravljanje drugih dejavnosti.

35.28. Za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem pripoznanju uporablja javno podjetje **izvajalec GJS** model nabavne vrednosti.

g) Oblika izkaza stanja

35.29. Izkaz stanja javnega podjetja ima obliko dvostranske bilance stanja in postavke, opredeljene v SRS 24 — Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

h) Oblika izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov

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.

35.31. Izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po različici I oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po različici II.

35.32. 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 izkazuje javno podjetje posebej.

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.

î) ç) Vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom

35.34. 32.9. Letno poročilo javnega podjetja izvajalca GJS vsebuje poleg razpredelnic, predpisanih z zakonom o gospodarskih družbah, drugimi predpisi ali določenih s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi in SRS od 35.1 do 35.33 SRS, še te razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom:

— pregled porabe prejetih državnih podpor 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 javno podjetje ocenjuje, da so te podbilance pomembne za sprejemanje poslovnih odločitev;

— 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.

– izkaz poslovnega izida izvajalca GJS, razdeljen na izkaze poslovnega izida za posamezne gospodarske javne službe in za druge dejavnosti,

– prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne gospodarske javne službe in druge dejavnosti razporejeni prihodki in odhodki,

– način razporejanja prihodkov in odhodkov po posameznih poslovnoizidnih mestih in stroškovnih nosilcih,

– podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne gospodarske javne službe

ter za druge dejavnosti, če tako zahteva predpis ali izvajalec GJS ocenjuje, da so te podbilance pomembne za sprejemanje poslovnih odločitev,

– prikaz sodil, v skladu s katerimi so na posamezne gospodarske javne službe in druge dejavnosti razporejeni sredstva in obveznosti do njihovih virov, če tako zahteva predpis ali izvajalec GJS ocenjuje, da so te podbilance pomembne za sprejemanje poslovnih odločitev,

– prikaz dobička oziroma izgube posameznih GJS, ki ga oziroma jo bo izvajalec GJS smel oziroma moral poračunati v prihodnjih obdobjih,

– lastniške deleže države, lokalnih skupnosti in drugih v osnovnem kapitalu,

– predstavitev zneska in deleža depozitov pri bankah v okviru posojil,

– finančne naložbe in terjatve do države ali lokalne skupnosti, in sicer po njihovih vrstah ter

– vrednost osnovnih sredstev gospodarske javne infrastrukture, ki jo ima v najemu izvajalec GJS (v zabilančni evidenci).

C. Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov

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** 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 vštevajo med redne prihodke.

Č. 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.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

35.38. 32.10. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005 **XX. xxxxx 2015**. K njemu sta dala soglasje minister, **pristojen** za finance in minister, **pristojen** za gospodarstvo. Javna podjetja **Izvajalci GJS**, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006 **2016**, preostala javna podjetja **preostali izvajalci GJS** pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja **Izvajalci GJS** z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 35 - Računovodske rešitve v javnih podjetjih (2002) **(2006)**, 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.