

RAČUNOVODSKE REŠITVE V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH- PRAVNIH OSEBAH ZASEBNEGA PRAVA

A. Uvod

Ta standard je povezan s splošnimi računovodskimi standardi (SRS). 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.

Ta standard je povezan z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in okvirom SRS ter s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23. Nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava (odslej nepridobitne organizacije) navedene standarde uporabljajo neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov in poslovnega izida.

Poleg določb navedenih standardov pa nepridobitne organizacije dodatno upoštevajo še določila tega standarda.

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 splošni računovodski standardi.

Z nepridobitnimi organizacijami so v tem standardu mišljene pravne osebe zasebnega prava, ki vodijo poslovne knjige skladno z zakonom 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 (2006).

B. Standard

a) Posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja

36.1. Organizacija posebej izkazuje terjatve do ustanovitelja.

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

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

36.3. Takó za vrednost podarjenih denarnih sredstev, namenjenih za pridobitev osnovnih sredstev, kot tudi za vrednost podarjenih osnovnih sredstev izkazuje organizacija dolgoročno odložene prihodke. Te se porabljajo za pokrivanje obračunanih stroškov amortizacije teh osnovnih sredstev.

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

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

36.5. Organizacija ločeno izkazuje oblikovanje in porabo dolgoročno odloženih prihodkov za pokrivanje stroškov amortizacije

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

c) Posebnosti amortiziranja

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

36.7. Organizacija posebej izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za

- osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb in
- osnovna sredstva za opravljanje lastne dejavnosti.

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

č) Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

36.8. Kadar opravlja organizacija poleg lastne dejavnosti tudi dejavnosti negospodarskih javnih služb, izkazuje stroške za vsako dejavnost negospodarskih javnih služb posebej.

d) Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov

36.9. Organizacija izkazuje prihodke od opravljanja dejavnosti negospodarskih 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 negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti.

36.10. 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

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

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

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

36.14. 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.

36.15. 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.

36.16. 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 posebej.

f) Posebnosti prevrednotovanja

36.17. Opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, finančne naložbe ter terjatve in obveznosti se prevrednotujejo v skladu s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi.

Učinki prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve povečujejo ustanovitveni vložek ali drugo obliko lastnih virov sredstev. Povečanje lastnega vira sredstev se izkaže posebej.

Učinki prevrednotovanja finančnih naložb zaradi okrepitve povečujejo finančne prihodke oziroma ustanovitveni vložek ali drugo obliko lastnih virov sredstev na način, določen v splošnih slovenskih računovodskih standardih. Povečanje lastnega vira sredstev se izkaže posebej.

Prevrednotovanje neopredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih in kratkoročnih aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev ter zalog zaradi okrepitve se ne izvaja.

Prevrednotovanje zaradi oslabitve se izvaja v skladu s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi le za sredstva.

g) Oblika izkaza stanja

a) Posebnosti izkazovanja postavk v bilanci stanja

36.18. Izkaz stanja organizacije je splošni izkaz sredstev in obveznosti do njihovih virov. Ima obliko dvostranske bilance stanja.

34.1. Bilanca stanja nepridobitne organizacije je razčlenjena glede na njeno velikost v skladu s SRS 20 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje, le da organizacija pri obveznostih do virov sredstev v okviru lastnih virov izkazuje:

A. LASTNI VIRI

I. Ustanovitveni vložek

II. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti

III. Preneseni čisti poslovni izid

1. Nerazporejeni čisti presežek prihodkov

2. Nerazporejeni čisti presežek odhodkov

IV. Čisti poslovni izid poslovnega leta

1. Čisti presežek prihodkov poslovnega leta

2. Čisti presežek odhodkov poslovnega leta

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

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva

1. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

2. Predujmi za neopredmetena 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

IV. Dolgoročne poslovne terjatve

1. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev

2. Druge dolgoročne poslovne terjatve

B. Kratkoročna sredstva

I. Zaloge

1. Material

2. Proizvodi

3. Nedokončani proizvodi in storitve

4. Trgovsko blago

5. Predujmi za zaloge

II. ~~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. ~~Denarna sredstva~~

C. ~~Kratkoročne aktivne časovne razmejitve~~

~~Obveznosti do virov sredstev~~

A. ~~Ustanovitveni vložek~~

1. ~~Ustanovitveni vložek~~

2. ~~Presežek iz prevrednotenja~~

B. ~~Presežek prihodkov oziroma odhodkov~~

1. ~~Presežek prihodkov~~

2. ~~Presežek odhodkov~~

3. ~~Presežek iz prevrednotenja~~

C. ~~Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve~~

1. ~~Rezervacije~~

2. ~~Dolgoročne pasivne časovne razmejitve~~

Č. ~~Poslovne obveznosti~~

1. ~~Dolgoročne poslovne obveznosti~~

2. ~~Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev~~

3. ~~Kratkoročne obveznosti do zaposlencev~~

4. ~~Druge kratkoročne poslovne obveznosti~~

D. Finančne obveznosti

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

E. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

h) Oblika izkaza prihodkov in odhodkov

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

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

1. Prihodki iz sredstev javnih financ
2. Drugi prihodki od opravljanja dejavnosti negospodarskih 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. Drugi 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 zaposlenecv
3. Drugi stroški dela

G. Amortizacija

1. Amortizacija, nadomeščena v breme dolgoročno odloženih prihodkov

2. Druga amortizacija

H. Rezervacije

I. Drugi stroški

J. Finančni odhodki

K. Drugi odhodki

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

M. Presežek prihodkov ($D - L$)

N. Davek od dohodkov 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 ali izbranih stroškov obračunskega obdobja

b) Posebnosti izkazovanja postavk v izkazu poslovnega izida

34.2. Čisti poslovni izid v izkazu poslovnega izida nepridobitne organizacije je presežek prihodkov ali presežek odhodkov obračunskega obdobja.

c) Posebnosti prevrednotovanja

34.3. Za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem pripoznanju uporablja nepridobitna organizacija model nabavne vrednosti.

34.4. Nepridobitna organizacija lahko meri finančne instrumente po njihovem pripoznavanju po

pošteni vrednosti, če so za te finančne instrumente na voljo vložki Ravni 1 - neprilagojene kotirane cene na delujočih trgih za enaka sredstva, do katerih lahko nepridobitna organizacija dostopa na datum merjenja. Če tovrstno merjenje ni mogoče, meri nepridobitna organizacija finančne instrumente po nabavni vrednosti.

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

36.21. 34.5. Organizacija Nepridobitna organizacija mora v pojasnilih k računovodskim izkazom prikazati posebej razkriti:

a) sodila, v skladu s katerimi so na posamezne negospodarske javne službe in lastno dejavnost razporejeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodki in odhodki,

b) terjatve do ustanovitelja,

c) v preglednici stanja in gibanja opredmetenih osnovnih sredstev umetniška dela in druge predmete kulturne oziroma zgodovinske vrednosti, ki se ne amortizirajo,

č) izgubo ali dobiček pri odtujitvi sredstev iz prejšnje alineje,

a) ~~d)~~ prihodke in odhodke po dejavnostih ~~posameznih vrstah dejavnosti~~ negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti, ~~razčlenjene po vrstah,~~

e) v okviru prihodkov za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb posebej prihodke sredstev iz proračuna in posebej druge prihodke,

b) ~~f)~~ posredne stroške in njihovo razporeditev na dejavnosti posameznih negospodarskih javnih služb in lastno dejavnost,

e) ~~g)~~ obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih ~~posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti,~~ in njeno porabo za

- nakup osnovnih sredstev za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb in

- nakup osnovnih sredstev za opravljanje lastne dejavnosti,

h) oblikovanje in porabo dolgoročno odloženih prihodkov za pokrivanje stroškov amortizacije

- osnovnih sredstev, namenjenih za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb, in

- osnovnih sredstev za opravljanje lastne dejavnosti,

č) ~~i)~~ prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena ~~proračunska~~ sredstva iz proračuna,

j) deleže posameznih soustanoviteljev v ustanovitvenem vložku,

~~č)~~ ~~k)~~ ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti

C. Opredelitve pojmov oziroma razlage izrazov

~~36.22.~~ **34.6.** V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

a) **Ustanovitveni vložek** je znesek, ki ga ustanovitelj zagotovi **nepridobitni** 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 **nepridobitnih** organizacijah, ki imajo namensko premoženje, določeno z zakonom.

b) **Sredstva iz proračuna** so zneski, ki jih dobiva **nepridobitna** organizacija za opravljanje dejavnosti iz proračuna države ali lokalne skupnosti, ne glede na namene, za katere jih dobiva, razen plačil za proizvode oziroma storitve, katerih kupec je država ali lokalna skupnost.

c) **Donacije** so zneski ali stvari, ki jih dobiva **nepridobitna** 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.

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

č) **Prihodki iz sredstev javnih financ** so prihodki, ki jih dobiva organizacija za opravljanje dejavnosti neposredno iz proračuna države ali lokalne skupnosti, iz sredstev Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije oziroma posredno, prek drugih organizacij, ki posredujejo sredstva države, lokalnih skupnosti, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

d) **Opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb** je opravljanje dejavnosti, ki so kot take opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga sprejme v skladu z zakonom država ali lokalna skupnost.

e) **Lastna dejavnost** je dejavnost, ki ni opravljanje negospodarske javne službe.

Č. Pojasnila

36.23. 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, za znesek nabavne vrednosti pa izkaže presežek iz prevrednotenja.

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

36.24. **34.7.** Presežek prihodkov razporeja **nepridobitna** organizacija v skladu z zakonom, ustanovitvenim ali drugim aktom oziroma odločitvijo pristojnega organa.

36.25. **34.8.** Če **nepridobitna** organizacija ustanovi za opravljanje neke dejavnosti organizacijo ali gospodarsko družbo in se sestavljajo skupinski (konsolidirani) **konsolidirani** računovodski izkazi, se pri tem smiselno uporabljajo določbe o uskupinjevanju iz splošnih slovenskih računovodskih standardov **konsolidiranju iz SRS in PSR**.

36.26. 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 za znesek donosov in njegovo porabo zagotovi ustrezna evidenca.

36.27. 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.

D. Prehodna določba

34.9. Nepridobitne organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenesejo sklad za določen namen kot postavko obveznosti do virov sredstev med nerazporejeni čisti presežek prihodkov.

D. E. Datuma sprejetja in začetka uporabe

36.28. **34.10.** Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005 **xx. xxxxx 2015**. K njemu ~~sta dala je dal~~ soglasje minister, **pristojen** za finance. Nepridobitne organizacije — ~~pravne osebe zasebnega prava~~ ga začnejo uporabljati 1. januarja 2006 **2016**.

Nepridobitne organizacije — ~~pravne osebe zasebnega prava~~ z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 36 - Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava (2002) **(2006)**.