

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA BILANCE STANJA, SESTAVLJENE V SKLADU S SRS IN  
Z MEDNARODNIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI ZA JAVNI  
SEKTOR (IPSAS), ZA JAVNI ZAVOD**

Ljubljana, julij 2023

MATEJ VODOPIVEC

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Matej Vodopivec, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Analiza bilance stanja, sestavljene v skladu s SRS in z mednarodnimi računovodskimi standardi za javni sektor (IPSAS), za javni zavod, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko red. prof. dr. Slavko Kavčič

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.
11. da sem preveril verodostojnost informacij, ki izhajajo iz zapisov na podlagi uporabe orodij umetne inteligence.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študenta: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 SPLOŠNE ZNAČILNOSTI RAČUNOVODENJA V JAVNEM SEKTORJU.....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 Strokovne podlage za računovodsko poročanje v javnem sektorju.....</b>	<b>5</b>
<b>1.2 Računovodska osnova v javnem sektorju.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3 Reforma računovodskega okvira v javnem sektorju.....</b>	<b>10</b>
<b>1.4 Evropski računovodski standardi za javni sektor .....</b>	<b>11</b>
<b>2 ZNAČILNOSTI RAČUNOVODENJA V JAVNEM SEKTORJU V SLOVENIJI.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1 Zakonodaja.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2 Računovodenje v javnih zavodih v Sloveniji.....</b>	<b>14</b>
<b>2.3 Enotni kontni načrt.....</b>	<b>16</b>
<b>2.4 Zaključni račun proračuna države in občine.....</b>	<b>17</b>
<b>2.5 Letno poročilo in računovodski izkazi .....</b>	<b>17</b>
<b>3 PRIMERJAVA VREDNOTENJA IN PRIKAZOVANJA GOSPODARSKIH KATEGORIJ V JAVNIH ZAVODIH IN PODJETJIH.....</b>	<b>17</b>
<b>3.1 Primerjava vrednotenja gospodarskih kategorij.....</b>	<b>18</b>
3.1.1 Opredmetena osnovna sredstva .....	18
3.1.2 Neopredmetena sredstva.....	20
3.1.3 Naložbene nepremičnine .....	20
3.1.4 Finančne naložbe .....	21
3.1.5 Zaloge .....	22
3.1.6 Terjatve.....	22
3.1.7 Denarna sredstva.....	23
3.1.8 Kapital .....	23
3.1.9 Obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje .....	23
3.1.10 Rezervacije .....	24
3.1.11 Dolgovi/obveznosti.....	24
3.1.12 Časovne razmejitve.....	25
<b>3.2 Primerjava prikazovanja gospodarskih kategorij v bilanci stanja.....</b>	<b>25</b>
<b>4 ZNAČILNOSTI IPSAS.....</b>	<b>27</b>
<b>4.1 Kratak povzetek standardov IPSAS .....</b>	<b>27</b>
4.1.1 IPSAS 2 – Izkaz denarnih tokov .....	28
4.1.2 IPSAS 3 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake .....	28
4.1.3 IPSAS 4 – Vplivi sprememb deviznih tečajev.....	28
4.1.4 IPSAS 5 – Stroški izposojanja .....	29
4.1.5 IPSAS 6 – Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi.....	29
4.1.6 IPSAS 7 – Finančne naložbe v pridružene subjekte .....	30
4.1.7 IPSAS 8 – Deleži v skupnih vlaganjih (podvigih).....	30
4.1.8 IPSAS 9 – Prihodki iz menjalnih poslov .....	30

4.1.9	IPSAS 10 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih .....	31
4.1.10	IPSAS 11 – Pogodbe o gradbenih delih .....	31
4.1.11	IPSAS 12 – Zaloge .....	31
4.1.12	IPSAS 13 – Najemi.....	31
4.1.13	IPSAS 14 – Dogodki po datumu poročanja.....	32
4.1.14	IPSAS 15 – Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje .....	32
4.1.15	IPSAS 16 – Naložbene nepremičnine .....	32
4.1.16	IPSAS 17 – Opredmetena osnovna sredstva .....	33
4.1.17	IPSAS 18 – Poročanje po odsekih.....	33
4.1.18	IPSAS 19 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva .....	33
4.1.19	IPSAS 20 – Razkrivanje povezanih oseb .....	34
4.1.20	IPSAS 21 – Oslabitev nedonosnih sredstev .....	35
4.1.21	IPSAS 22 – Razkritje računovodskih informacij sektorja država .....	35
4.1.22	IPSAS 23 – Prihodki iz nemenjalnih poslov (davki in transferji).....	36
4.1.23	IPSAS 24 – Predstavitev proračunskih informacij v računovodskih izkazih...37	
4.1.24	IPSAS 25 – Zasluzki zaposlencev .....	37
4.1.25	IPSAS 26 – Oslabitev donosnih sredstev .....	37
4.1.26	IPSAS 27 – Kmetijstvo.....	38
4.1.27	IPSAS 28 – Finančni instrumenti: predstavljanje.....	39
4.1.28	IPSAS 29 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje .....	39
4.1.29	IPSAS 30 – Finančni instrumenti: razkritja.....	40
4.1.30	IPSAS 31 – Neopredmetena sredstva .....	41
4.1.31	IPSAS 32 – Dogovori o koncesiji storitev: dajalec koncesije.....	41
4.1.32	IPSAS 33 – Prva uporaba mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor na podlagi nastanka poslovnega dogodka .....	42
4.1.33	IPSAS 34 – Ločeni računovodski izkazi .....	43
4.1.34	IPSAS 35 – Konsolidirani računovodski izkazi .....	43
4.1.35	IPSAS 36 – Finančne naložbe v pridružene subjekte in skupna vlaganja (podvige) .....	44
4.1.36	IPSAS 37 – Skupni dogovori.....	45
4.1.37	IPSAS 38 – Razkritje deležev v drugih subjektih .....	46
4.1.38	IPSAS 39 – Zasluzki zaposlencev .....	46
4.1.39	IPSAS 40 – Združenja subjektov v javnem sektorju.....	47
4.1.40	IPSAS 41 – Finančni instrumenti .....	48
4.1.41	IPSAS 42 – Socialni prejemki .....	49
<b>4.2</b>	<b>Podrobna predstavitev standarda IPSAS 1.....</b>	<b>49</b>
<b>5</b>	<b>PRIMERJAVA BILANCE STANJA ZA JAVNI ZAVOD, IZDELANE PO OBSTOJEČI ZAKONODAJI ZA JAVNI SEKTOR, PO SRS IN PO IPSAS.....</b>	<b>53</b>
<b>5.1</b>	<b>Kratka predstavitev javnega zavoda .....</b>	<b>53</b>
<b>5.2</b>	<b>Primerjava bilance stanja za javni zavod.....</b>	<b>53</b>
5.2.1	Primerjava obstoječe bilance stanja za javni zavod z bilanco stanja po SRS...55	

5.2.2 Primerjava obstoječe bilance stanja za javni zavod z bilanco stanja po IPSAS .....	55
<b>6 PODOBNOSTI IN RAZLIKE MED BILANCAMI STANJA PO VSEH TREH VIDIKIH IN POTRDITEV ALI ZAVRNITEV HIPOTEZE .....</b>	<b>56</b>
<b>SKLEP .....</b>	<b>57</b>
<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>57</b>
<b>PRILOGE.....</b>	<b>61</b>

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Bilanca stanja na dan 31.12.2022, za javni zavod, po obstoječi zakonodaji..	54
---	----

## KAZALO PRILOG

Priloga 1: Bilanca stanja za javni zavod.....	1
Priloga 2: Stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev .....	3
Priloga 3: Stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb in posojil .....	4
Priloga 4: Členitev postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje v skladu s SRS 2016 .....	5
Priloga 5: Bilanca stanja za javni sektor v skladu z IPSAS.....	7
Priloga 6: Bilanca stanja na dan 31.12.2022, za javni zavod, v skladu s SRS 2016 .....	8
Priloga 7: Bilanca stanja na dan 31.12.2022, za javni zavod, v skladu z IPSAS .....	10

## SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

**AJPES** – Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

**EPSAS** – (angl. European Public Sector Accounting Standards); Evropski računovodski standardi za javni sektor

**ESA** – (angl. European System of National and Regional Accounts); Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov

**EU** – (angl. European Union); Evropska unija

**EUR** – (angl. euro); evro

**GFSM** – (angl. Government Finance Statistics Manual); Priročnik za namene državne finančne statistike

**IASB** – (angl. International Accounting Standards Board); Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde

**IASC** – (angl. International Accounting Standards Committee); Odbor za mednarodne računovodske standarde

**IFAC** – (angl. The International Federation of Accountants); Mednarodna zveza računovodij

**IMF** – (angl. International Monetary Fund); Mednarodni denarni sklad

**IPSAS** – (angl. International Public Sector Accounting Standards); Mednarodni računovodski standardi za javni sektor

**IPSASB** – (angl. International Public Sector Accounting Standards Board), Upravni odbor za izdajo Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor

**MRS** – Mednarodni računovodski standardi

**MSRP** – Mednarodni standardi računovodskega poročanja

**OECD** – (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development); Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

**PSC** – (angl. Public Sector Committee); Odbor za javni sektor

**SNA** – (angl. System of National Accounts); Sistemu nacionalnih računov

**SRS** – Slovenski računovodski standardi

## UVOD

V Sloveniji poznamo na splošno dve računovodski rešitvi, in sicer za zasebni in javni sektor. Za vsako od njih velja druga zakonodaja. Tako velja za zasebni sektor z vidika računovodstva Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/2009, ki je osnovni zakon, na katerem temelji poslovanje zasebnega sektorja. Osmo poglavje prvega dela ZGD-1, z naslovom Skupne določbe, je namenjeno računovodstvu in nosi naslov Poslovne knjige in letno poročilo. V 7. točki 54. člena ZGD-1 je zapisano, da »podrobnejša pravila o računovodenju določijo slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS), ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministroma, pristojnima za gospodarstvo in finance.« V istem zakonu je tudi določeno, da morajo SRS povzemati vsebino Direktive 2013/34/EU in v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP). Iz tega izhaja, da so usklajeni z MSRP. V 10. in 11. točki istega člena ZGD-1 pa je vzpostavljena obveznost uporabe MSRP. Te standarde uporabljajo družbe, ki so zavezane h konsolidaciji in morajo sestaviti konsolidirano letno poročilo, banke, zavarovalnice in druge družbe, če tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za pet let.

Temeljni zakon, ki ureja računovodenje v javnem sektorju, je Zakon o javnih financah (v nadaljevanju ZJF), Ur. l. RS, št. 11/2011. Računovodenju je namenjeno 8. poglavje ZJF. V njem je računovodenje urejeno načelno. Za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil se za vse proračunske uporabnike uporabljajo določbe Zakona o računovodstvu (v nadaljevanju ZR), Ur. l. RS, št. 23/1999. Proračunski uporabniki so državni in občinski proračuni, neposredni in posredni uporabniki proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja. Zakon pooblašča ministra za finance, da predpiše računovodske postopke, kontni načrt, vodenje knjig ter izdelavo poročil za državni in občinski proračun, neposredne in posredne uporabnike proračuna, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, po SRS in ZR. Na tej podlagi je bila izdana vrsta podzakonskih aktov, ki v javnem sektorju predpisujejo računovodenje, vrednotenje in prikazovanje gospodarskih kategorij ter pripravljanje računovodskih poročil.

Iz omenjenega pooblastila ministru za finance je mogoče sklepati, da sta si (kljub temu da velja za javni sektor za področje računovodstva druga zakonodaja kot za zasebnega) računovodstvu podobni. Minister mora namreč pri predpisovanju računovodskih postopkov, kontnega načrta, vodenja knjig in izdelavi letnih poročil upoštevati SRS, ki so podlaga računovodenju v zasebnem sektorju.

Kljub enotni zakonski podlagi za javni sektor imamo v Sloveniji tudi v javnem sektorju praktično dve različni računovodski ureditvi. Ena velja za določene in druga za druge uporabnike enotnega kontnega načrta.

Po 3. členu ZJF se subjekti javnega sektorja delijo na:

- neposredne uporabnike proračuna: državni oziroma občinski organi ali organizacije ter občinska uprava;
- posredne uporabnike proračuna: javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država ali občina.

Posredni in neposredni uporabniki proračuna so po Pravilniku o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju pravilnik o EKN) uporabniki enotnega kontnega načrta. Pravilnik o EKN v 2. členu deli uporabnike kontnega načrta na:

- druge uporabnike enotnega kontnega načrta (državni in občinski proračuni, državni in občinski organi in organizacije, ožji deli lokalnih skupnosti, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter javni skladi oziroma uporabniki enotnega kontnega načrta, razen tisti, ki pridobivajo prihodke s prodajo blaga in storitev na trgu);
- določene uporabnike enotnega kontnega načrta (javni zavodi, javne agencije in drugi posredni proračunski uporabniki ter druge osebe javnega prava, ki niso posredni proračunski uporabniki in upoštevajo določbe ZR).

»Primerjava pokaže, da je pri obeh delitvah upoštevano načelo načina financiranja. Posredni uporabniki se financirajo iz proračuna države ali občine posredno, prek neposrednih uporabnikov, to je ministrstev ali občine. Skupna značilnost vseh posrednih uporabnikov je, da opravljajo javne službe, za to pa sklepajo posebne pogodbe z organi ustanoviteljev.« (Kavčič, 2012, str. 5)

»Delitev na neposredne in posredne uporabnike pa je pomembna tudi z vidika evidentiranja poslovnih dogodkov v računovodstvu. Ker se pravne osebe med seboj razlikujejo, ali priznavajo prihodke in odhodke po računovodskem načelu plačane realizacije ali po računovodskem načelu fakturirane (zaračunane) realizacije, so v pravilniku opredeljeni določeni in drugi uporabniki.« (Janc, 2012, str. 7)

V magistrskem delu se osredotočam na računovodstvo v javnih zavodih. Javni zavodi niso pridobitne organizacije, saj cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, temveč opravljanje negospodarskih javnih služb. Javni zavodi v Sloveniji opravljajo javno službo, ki se financira iz javnih sredstev, javno službo, ki jo financirajo uporabniki, in tržno dejavnost.



»Javni zavodi torej lahko opravljajo tudi tržne dejavnosti, saj s tem razbremenijo porabo javnih sredstev. Vendar morajo za vsako dejavnost, ki jo opravljajo, natančno opredeliti, kako bo financirana oziroma v katero skupino dejavnosti se uvršča.« (Trbižan, 2007, str. 1)

Za namene zunanjega poročanja se poslovanje oseb javnega prava in pravnih oseb zasebnega prava izkazuje v računovodskih izkazih kot sestavnih delih letnih poročil. To vsebuje najmanj računovodsko poročilo, kar pomeni bilanco stanja, izkaz poslovnega izida (za zasebni sektor) oziroma izkaz prihodkov in odhodov (za javni sektor) ter pojasnil k računovodskim izkazom. Vsi izkazi imajo strogo predpisano obliko in vsebino. Bilanca stanja, ki je predmet obravnave magistrskega dela, je po SRS (SRS (2016) 20.1.) temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev ter obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku. Postavke v bilanci stanja so drugačne za organizacije v javnem in drugačne za organizacije v zasebnem sektorju. Na področju računovodskega poročanja za zunanje namene so naslednje pomembne razlike med osebami zasebnega in javnega prava (Zafred, 2012, str. 11):

- »osebe zasebnega prava imajo predpisana in uzakonjena pravila strokovnega ravnanja v računovodstvu že desetletja tako v mednarodnem obsegu z mednarodnimi računovodskimi standardi kot v nacionalnih gospodarstvih, npr. v Sloveniji s SRS;
- pravila strokovnega ravnanja v računovodstvu oseb javnega prava nimajo tradicije, v mednarodnem merilu niso poenotena in praviloma kot standardi niso uzakonjena v nacionalnih predpisih.«

Odsotnost mednarodnih pravil na področju računovodenja za javni sektor je razlog, da je v okviru mednarodne zveze računovodij (angl. The International Federation of Accountants, v nadaljevanju IFAC) strokovni svet IFAC leta 2004 ustanovil upravni odbor za izdajo mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor (angl. International Public Sector Accounting Standards Board, v nadaljevanju IPSASB) (Potočnik, 2006, str. 2). »Namen ustanovitve IPSASB je priprava in razvoj visoko kvalitetnih računovodskih standardov, ki bi jih lahko uporabljale osebe javnega prava po vsem svetu za splošne namene računovodskega poročanja.« (Potočnik, 2006, str. 2)

Mednarodni računovodski standardi za javni sektor (angl. International Public Sector Accounting Standards, v nadaljevanju IPSAS) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 15) »temeljijo na MSRP in mednarodnih računovodskih standardih (v nadaljevanju MRS), ohranjajo računovodske postopke in tudi izvorno besedilo teh standardov, kadarkoli je to utemeljeno, hkrati pa razvijajo področja, ki v MRS niso vsebovana.« MRS »je izdelal odbor za mednarodne računovodske standarde (angl. International Accounting Standards Committee – IASC), ki se je aprila 2001 preoblikoval v upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (angl. International Accounting Standards Board – IASB) pri IFAC, nove MRS pa je preimenoval v MSRP.« (Zafred,

2012, str. 57) Iz tega izhaja, da imajo IPSAS v povezavi z MSRP enako značilnost kot SRS, to je, da so z njimi skladni.

Namen magistrskega dela je ugotoviti, ali bi se informacijska vrednost bilance stanja javnega zavoda, ki jo zavod zdaj pripravlja na podlagi računovodskih predpisov za javni sektor, izboljšala, če bi bila pripravljena po IPSAS, oziroma kakšna je razlika v bilanci stanja, če bi bila ta pripravljena po IPSAS ali po SRS. Temeljna teza magistrskega dela je, da bi imeli bilanca stanja za javni zavod, sestavljena po zdaj veljavnih SRS in sestavljena po IPSAS, približno enako informacijsko vrednost in v velikosti vrednosti posameznih postavk bilance stanja ne bi bilo bistvenih razlik. Teza temelji na analizi strokovnih podlag pri oblikovanju enih in drugih standardov, ki je na kratko predstavljena v problematiki proučevanja in dejstvu, da IPSAS temelji na MSRP, SRS pa z njimi ne smejo biti v nasprotju. V magistrskem delu najprej predstavim obrazce bilance stanja po IPSAS in SRS, nato pa analiziram posamezne postavke. Izhodišče pri tem je obrazec bilance stanja po računovodski zakonodaji za javni sektor v Sloveniji.

Glavni cilj magistrskega dela je proučiti in analizirati obstoječi sistem računovodenja posrednih uporabnikov proračuna, med katere spadajo javni zavodi, analizirati bilanco stanja javnega zavoda po sedanjih predpisih ter proučiti IPSAS, SRS in bilanco stanja po vseh treh podlagah. Cilji magistrskega dela so naslednji:

- teoretično predstaviti javni sektor s posebnim poudarkom na javnih zavodih ter namen in vsebino bilance stanja;
- predstaviti bilanco stanja po SRS 2016;
- predstaviti razvoj in uporabo IPSAS, s posebnim poudarkom na standardu, ki obravnava bilanco stanja;
- na podlagi primerjalne analize obstoječe bilance stanja (konkretni podatki za leto 2022), bilance stanja po SRS in bilance stanja po IPSAS ugotoviti podobnosti in razlike med bilancami stanja za javni zavod;
- pripraviti sklepe glede smiselnosti uvedbe IPSAS za javne zavode oziroma neposredne uporabe SRS za pripravo temeljnih računovodskih izkazov.

Pri izdelavi magistrskega dela uporabim več znanstvenoraziskovalnih metod, nekatere med njimi tudi med seboj kombiniram. Za teoretično proučevanje področja, vsebine in namena računovodenja ter bilance stanja v javnem sektorju, SRS in IPSAS proučim domačo in tujo literaturo (knjige, članke, posvetovanja, izobraževanja Slovenskega inštituta za revizijo ter Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ter zakonodajo s področja računovodenja za zasebni in javni sektor). Pri predstavitvi izsledkov uporabim metodo deskripcije, na podlagi katere opišem določena spoznanja glede računovodenja za javni in zasebni sektor ter mednarodnih standardov IPSAS.

V nadaljevanju z uporabo metode primerjave naredim analizo podobnosti in razlik med bilanco stanja po zakonodaji za javni sektor, SRS in IPSAS. Podlaga za analizo je letno poročilo javnega zavoda za javni sektor, za leto 2022.

## **1 SPLOŠNE ZNAČILNOSTI RAČUNOVODENJA V JAVNEM SEKTORJU**

### **1.1 Strokovne podlage za računovodsko poročanje v javnem sektorju**

V nasprotju z zasebnim sektorjem računovodenje oseb javnega prava, globalno gledano, nima tradicije, ni mednarodno poenoteno ter običajno ni uzakonjeno v nacionalnih predpisih v obliki računovodskih standardov (Zafred, 2012, str. 11). Do zdaj so bile sprejete naslednje mednarodno priznane strokovne podlage za računovodsko poročanje v javnem sektorju (Zafred, 2012, str. 11):

- »Priročnik za namene državne finančne statistike (angl. Government Finance Statistics Manual, v nadaljevanju GFSM) in
- IPSAS.«

Mednarodni denarni sklad (angl. International Monetary Fund, v nadaljevanju IMF) je leta 1986 izdal priročnik GFSM, ki je temeljil na številnih virih, med drugim na Sistemu nacionalnih računov (angl. System of National Accounts, v nadaljevanju SNA), ki so ga leta 1986 izdali Združeni narodi. Druga izdaja prenovljenega priročnika GFSM je izšla leta 2001 (Zafred, 2012, str. 12). IMF je leta 2014 objavil tretjo izdajo priročnika GFSM.

Namen SNA »je zagotoviti celovit konceptualni in računovodski okvir za pripravo in poročanje makroekonomskih statistik za potrebe analiziranja in vrednotenja uspešnosti gospodarstva.« (United Nations Statistics Divison, brez datuma) Zadnja različica SNA je izšla leta 2008. Gre za posodobljeno različico SNA 1993. »Obravnava vprašanja, ki jih povzročajo spremembe v gospodarskem okolju, napredek v metodoloških raziskavah in potrebe uporabnikov.« (United Nations Statistics Divison, brez datuma)

Eurostat je skupaj s skupino strokovnjakov, predstavnikov držav članic Evropske unije (v nadaljevanju EU), Evropske komisije in Evropske centralne banke za potrebe zagotavljanja podatkov v EU razvil Evropski sistem nacionalnih in regionalnih računov (angl. European System of National and Regional Accounts, v nadaljevanju ESA), ki je (Eurostat, 2017) mednarodno združljiv računovodski okvir za sistematičen in podroben opis celotnega gospodarstva (najsi gre za regijo, državo ali skupino držav), njegovih sestavnih delov in njegovih odnosov z drugimi gospodarstvi. Priročnik ESA iz leta 1995 je skladen s svetovnimi smernicami o nacionalnem računovodstvu, to je s sistemom Združenih narodov SNA 1993. Zaradi večjih zahtev glede natančnosti definicij in računovodskih pravil v EU

ima ESA95 nekaj posebnosti, predvsem glede predstavitve. ESA95 je leta 1995 nasledil ESA, objavljen leta 1970 (druga, nekoliko spremenjena izdaja je izšla leta 1978) (European Union, 1996, str. 1). Priročnik ESA95 je bil septembra 2014 nadomeščen z novim priročnikom ESA 2010, s katerim se je dosegel napredek pri uskladitvi metodologije ter natančnosti pojmov, definicij, klasifikacij in računovodskih pravil, s čimer se zagotovi primerljivost gospodarstev znotraj EU (Radermacher, 2013, str. iii).

»Osnovni namen priročnika GFSM je zagotoviti celovit konceptualni in računovodski okvir, ki je primeren za analizo in ocenjevanje fiskalne politike, zlasti uspešnosti sektorja država in širšega javnega sektorja katere koli države.« (International Monetary Fund, 2001, str. 1) Priročnik GFSM (International Monetary Fund, 2001, str. vii-viii) je bil prvič prenovljen leta 2001 in je temeljil na prenovljenih SNA 1993. Prenovljeni priročnik je prinesel napredek pri zbiranju in poročanju za namene fiskalne statistike ter pri zagotavljanju večje odgovornosti in transparentnosti v javnih financah. S prenovo priročnika je bil izveden prehod na računovodenje na podlagi nastanka poslovnega dogodka, s čimer so se nedenarne transakcije v celoti vključile v računovodske izkaze (International Monetary Fund, 2001, str. 4). Bilanca stanja v priročniku GFSM 2001 (International Monetary Fund, 2001, str. 4) zajema vsa finančna in nefinančna sredstva, obveznosti in čisto premoženje, postavke se vrednotijo po tržni vrednosti.

Leta 2014 je izšla tretja izdaja priročnika GFSM, »ki predstavlja velik korak naprej pri pojasnjevanju standardov za pripravo in predstavitev finančne statistike ter izboljšanje tako pri poročanju kot preglednosti javnega sektorja. Fiskalna analiza se še naprej razvija kot posledica naraščajoče zapletenosti oblikovanja in ocenjevanja fiskalnih politik. Zlasti globalizacija povečuje zahteve po mednarodno primerljivih podatkih, medtem ko skrbi glede vzdržnosti fiskalnih politik povečujejo zahteve po informacijah o bilanci stanja države in širšega javnega sektorja. Priročnik GFSM 2014 priporoča vpeljavo v celoti integriranih tokov in stanj, ki se evidentirajo po načelu nastanka poslovnega dogodka, ob hkratnem vzdrževanju podatkov o denarnih tokovih, ki omogočajo oceno likvidnosti države, za kar bodo morale številne države prilagoditi svoje temeljne računovodske sisteme in klasifikacije.« (International Monetary Fund, 2014, str. xix-xxi) Pri priročniku GFSM 2014 (International Monetary Fund, 2014, str. 2) so bili upoštevani: metodološke spremembe SNA 2008, mednarodni gospodarski razvoj, novosti, vezane na razvoj standardov IPSAS, ter zavzemanje za poenotenje statističnega in finančnega poročanja.

Poseben pomen pri poenotitvi računovodskega poročanja v javnem sektorju imajo standardi IPSAS, ki jih razvija in izdaja IPSASB (Center za razvoj financ, 2005, str. 13). Prvih osem standardov IPSAS, ki obravnavajo računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka (angl. Accrual Basis of Accounting), je IPSASB objavil leta 2000. Zbirko so skozi leta posodabljali in dopolnjevali z novimi standardi. IPSASB je leta 2003 izdal ločen standard, z naslovom Računovodsko poročanje na podlagi računovodenja, zasnovanega na denarju (angl. Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting, v

nadaljevanju Cash Basis IPSAS), ki je sestavni del priročnika IPSAS, za subjekte, ki uporabljajo računovodenje, zasnovano na denarju (angl. Cash Basis of Accounting). Subjekt se lahko kadarkoli odloči, da bo prešel na računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, v skladu z IPSAS (Center za razvoj financ, 2005, str. 16). Subjekt, katerega računovodski izkazi so v skladu z IPSAS (zadostiti mora vsem zahtevam vsakega od posamičnih IPSAS), mora to dejstvo razkriti (Center za razvoj financ, 2005, str. 16 in 17).

»IPSAS so mednarodni, visoko kakovostni standardi računovodskega poročanja, ki se uporabljajo pri računovodskih izkazih, za splošne namene vseh subjektov javnega sektorja. To so: državna uprava, regionalni upravni organi (npr. država, pokrajina, regija), lokalna uprava (npr. občina, mesto, krajevna skupnost) in organizacije v njihovi sestavi (npr. oddelki, agencije, odbori, komisije).« (Center za razvoj financ, 2005, str. 13 in 14). IPSAS ne veljajo za podjetja pod nadzorom države, ki morajo predstavljati računovodske izkaze po MSRP (Center za razvoj financ, 2005, str. 15).

»Podjetje pod nadzorom države je subjekt z naslednjimi značilnostmi:

- je pooblaščen za poslovanje v svojem imenu,
- so mu bile dodeljene finančne in poslovne pristojnosti, da lahko posluje,
- prodaja blago in storitve drugim subjektom pod običajnimi pogoji poslovanja z namenom doseči dobiček ali pokriti celotne stroške,
- ni odvisen od stalnega financiranja s strani države, da bi bil delujoči subjekt (razen pri premišljenih nakupih izlozkov), in
- ga obvladuje subjekt javnega sektorja.« (Center za razvoj financ, 2005, str. 26 in 27)

»Podjetja pod nadzorom države zajemajo tako gospodarska podjetja, kot so javne gospodarske službe, in finančna podjetja, kot so finančne institucije. Podjetja pod nadzorom države se v bistvu ne razlikujejo od podjetij, ki opravljajo podobne dejavnosti v zasebnem sektorju.« (Center za razvoj financ, 2005, str. 28) Namen njihovega poslovanja je ravno tako v ustvarjanju dobička, imajo pa lahko določene obveznosti opravljanja javne službe, po katerih morajo določenim posameznikom in organizacijam zagotavljati blago in storitve brezplačno ali po bistveno nižji ceni (Center za razvoj financ, 2005, str. 28).

Nekatere države imajo že razvite računovodske standarde, ki se nanašajo na državno upravo in subjekte javnega sektorja v njihovih državah. IPSASB spodbuja uporabo IPSAS in uskladitev nacionalnih zahtev s tistimi iz IPSAS. Po IPSAS bodo verjetno posegle tiste države, ki še nimajo razvitih svojih standardov za javni sektor. Uporaba IPSAS naj bi tako vodila k bistvenemu izboljšanju kakovosti računovodskih izkazov za splošne namene subjektov javnega sektorja, kar naj bi v končni fazi vodilo k boljšemu razporejanju javnih sredstev (Center za razvoj financ, 2005, str. 17). Prav tako bo uporaba IPSAS s strani držav izboljšala kakovost in primerljivost računovodskih informacij, ki jih sporočajo subjekti javnega sektorja po vsem svetu (Center za razvoj financ, 2005, str. 19).

## 1.2 Računovodska osnova v javnem sektorju

V nadaljevanju predstavim na temelju IPSAS razliko med računovodenjem, zasnovanim na denarju, in računovodenjem, zasnovanim na nastanku poslovnega dogodka. »Osnova upoštevanja denarja pomeni osnovo računovodenja, ki pripoznava posle in druge poslovne dogodke le, ko so denarna sredstva (vključno z denarnimi ustrezniki) prejeta ali plačana. Računovodski izkazi, pripravljene na taki osnovi, dajejo uporabnikom informacije o virih zbranih denarnih sredstev v obdobju, o namenih, za katere so bila denarna sredstva porabljena, in o stanju denarnih sredstev na datum poročanja. Merjenje postavk v računovodskih izkazih je osredotočeno na stanje denarnih sredstev in z njimi povezanimi spremembami. Pojasnila k računovodskim izkazom lahko dajejo dodatne informacije o obveznostih do virov sredstev, kot so obveznosti do dobaviteljev in prejetih posojil, ter nekaterih nedenarnih sredstvih, kot so terjatve, naložbe in opredmetena osnovna sredstva.« (Center za razvoj financ, 2005, str. 596 in 597)

Subjekt, ki uporablja računovodenje, zasnovano na denarju, pripravlja in predstavlja računovodske izkaze za splošne namene, ki sestojijo iz (Center za razvoj financ, 2005, str. 599):

- izkaza denarnih prejemkov in izdatkov (izkazuje vse denarne prejemke, izdatke in stanja denarnih sredstev) ter
- računovodskih usmeritev in pojasnil.

»Osnova upoštevanja nastanka poslovnih dogodkov je način računovodenja, kjer se posli in drugi poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne, ko se zanje plača ali prejme denar ali denarni ustreznik. Zato so posli in drugi poslovni dogodki evidentirani v računovodskih evidencah (razvidih) in pripoznani v računovodskih izkazih v obdobjih, na katera se nanašajo. Pri računovodenju, zasnovanem na nastanku poslovnih dogodkov, se postavke pripoznajo kot sredstva, obveznosti, čista sredstva/kapital, prihodki in odhodki.« (Center za razvoj financ, 2005, str. 680)

»Pomen računovodenja, zasnovanega na nastanku poslovnega dogodka, za izvajanje makroekonomske politike izhaja iz dejstva, da meri sredstva in obveznosti, ki so pomembne za celovito obravnavo fiskalne politike in fiskalne vzdržnosti, teh podatkov pa ne zagotavlja računovodenje, zasnovano na denarju.« (Khan & Mayes, 2009, str. 3) Hkrati zagotavlja večji nadzor nad zadolženostjo države, ter v državah, ki so implementirale tako imenovano "zlato pravilo" (angl. golden rule), ki prepoveduje zadolževanje za kritje tekočih stroškov, boljši nadzor nad izvajanjem le-tega (Khan & Mayes, 2009, str. 4).

Računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, je ključnega pomena za določanje celotnih stroškov države, vključno z nedenarnimi stroški (kot npr. amortizacija), kar je bistvenega pomena za ocenjevanje učinkovitosti in uspešnosti delovanja javnega

sektorja. Informacije o celotnih stroških storitev javnega sektorja so pomembne pri iskanju drugih možnosti zagotavljanja storitev, vključno z zunanjim izvajanjem dejavnosti (angl. outsourcing), povrnitvijo stroškov, ter za izvajanje mednarodnih primerjav (npr. primerjava stroškov zdravstvenih ali izobraževalnih storitev) (Khan & Mayes, 2009, str. 4).

»Računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, zahteva pripravo bilance stanja za državo, kar vključuje pripoznavanje, merjenje in obdobjno poročanje o državnih sredstvih in obveznostih, kar od vlade zahteva, da sprejme bolj sistematični pristop k pripoznavanju, vodenju in vrednotenju vseh sredstev in obveznosti.« (Khan & Mayes, 2009, str. 4 in 5) Za te namene je treba razviti sisteme (kot je npr. register sredstev) ter postopke za načrtovanje in upravljanje sredstev in obveznosti, kar vodi v boljše upravljanje sredstev ter boljše finančno načrtovanje. Računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, lahko vodi k spremembam v ravnanju proračunskih odločevalcev, saj zakonodajalce spodbudi, da od ministrov in uradnikov zahtevajo dodatna pojasnila in informacije (npr. o uporabi javnih sredstev) (Khan & Mayes, 2009, str. 5).

Računovodenje, zasnovano na denarju, evidentira denarne prejeme in plačila, ne zagotavlja pa bistvenih informacij o nedenarnih transakcijah ter stanjih sredstev in obveznosti. Računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnih dogodkov, je celovitejši računovodski sistem, ki zahteva evidentiranje tokov in stanj. Pripoznavanje in merjenje oz. vrednotenje gospodarskih kategorij pogosto zahteva presojo, pri kateri se lahko pojavijo napake. Računovodski standardi, tako nacionalni kot mednarodni, pomembno vplivajo na zmanjšanje tveganja nastanka napak, saj zagotavljajo smernice za računovodsko obravnavo poslovnih dogodkov in določajo minimalne zahteve za računovodske izkaze, za splošne namene. Pri vpeljavi računovodenja, zasnovanega na nastanku poslovnega dogodka, mora vlada določiti računovodske usmeritve na podlagi računovodskih standardov (Khan & Mayes, 2009, str. 6).

»Prehod na računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, ne pomeni opustitve računovodenja, zasnovanega na denarju. Nasprotno, upravljanje z denarnimi sredstvi je sestavni del finančnega upravljanja, ki temelji na nastanku poslovnega dogodka. Po IPSAS in GFSM 2001 je treba sestaviti izkaz denarnih tokov, v katerem so ločeno izkazani prejemi in izdatki iz poslovanja, naložbenja in financiranja.« (Khan & Mayes, 2009, str. 7)

Nekateri avtorji zagovarjajo, da morata računovodenje in načrtovanje proračuna temeljiti na istih osnovah zato, da je omogočena jasna primerjava načrtovanega proračuna z doseženimi rezultati. Vlade se lahko odločijo, da najprej uvedejo računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, nato preidejo tudi pri načrtovanju proračuna na nastanek poslovnega dogodka. Začasno bi bili sicer predračunski in obračunski podatki neprimerljivi, vendar bi si z izkušnjami pri računovodenju, zasnovanem na nastanku

poslovnega dogodka, zagotovili lažji prehod na načrtovanje proračuna na podlagi nastanka poslovnega dogodka (Khan & Mayes, 2009, str. 7 in 8).

### **1.3 Reforma računovodskega okvira v javnem sektorju**

V osemdesetih letih 20. stoletja so nekatere najbolj razvite države začele razmišljati o reformi javnega sektorja, poznani kot novo javno poslovanje (ang. new public management), nato se je v devetdesetih letih 20. stoletja pet držav Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development, v nadaljevanju OECD) (Avstralija, Francija, Nova Zelandija, Švedska in Velika Britanija) odločilo, da prve reformirajo upravljanje javnega sektorja. Novo javno poslovanje je povzelo tehnike poslovanja iz zasebnega sektorja. Ključni elementi novega javnega poslovanja so: decentralizacija upravljanja javnih služb (npr. ustanovitev avtonomnih agencij, prenos proračunskih sredstev in finančnega nadzora), povečana uporaba trgov in konkurenca pri zagotavljanju javnih storitev (npr. sklepanje zunanjih pogodb in drugi mehanizmi tržnega gospodarstva) ter večji poudarek na uspešnosti, rezultatih in usmerjenosti na kupce. Reforme novega javnega poslovanja so nastale kot posledica kombinacije gospodarskih, socialnih, političnih in tehnoloških dejavnikov. Državam, ki so se odločile za reformo javnega sektorja, je skupna gospodarska in fiskalna kriza, ki sta sprožili prizadevanja za učinkovitost javnega sektorja in zmanjšanje stroškov zagotavljanja javnih storitev (Larbi, 1999, str. 1 in Zafred, 2012, str. 38).

Države, ki so reformirale javni sektor, so spremenile tudi računovodski okvir v javnem sektorju in so prešle z računovodenja, zasnovanega na denarju, na računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka. Spremenile so računovodske standarde in poročanje v javnem sektorju, s čimer naj bi se približale poročanju v zasebnem sektorju. Hkrati naj bi zagotovile boljšo informiranost javnosti, s tem pa učinkovitejšo porabo davkoplačevalskega denarja (Zafred, 2012, str. 55 in 56).

Po podatkih študije, prakse pri računovodenju, zasnovanem na nastanku poslovnega dogodka, in izkušnje pri reformiranju v državah članicah organizacije OECD (Moretti, 2016, str. 10 in 11), skoraj tri četrtine držav članic OECD (leta 2003, ko je bila objavljena prva tovrstna študija, je bila takšnih le četrtina držav) uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, za pripravo zaključnega računa, pri čemer ni nujno, da so države implementirale celoten sistem računovodenja, zasnovanega na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Nekatere države v svojih bilancah stanja ne poročajo določenih obveznosti, kot npr. dolgov, ki izvirajo iz javno-zasebnega partnerstva in obveznosti iz naslova pokojnin za javne uslužbenke. Prav tako precejšnje število držav ne evidentira in vrednoti naravnih virov. Več kot četrtina držav članic OECD načrtuje proračun na podlagi nastanka poslovnega dogodka.



Nadalje iz študije izhaja, da je, kljub temu da je večina držav članic OECD prevzela računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, zelo malo držav direktno prevzelo v svoj sistem mednarodne računovodske standarde, kot npr. IPSAS ali MSRP (Moretti, 2016, str. 11). Skoraj vse države članice OECD so razvile svoje nacionalne računovodske standarde, vendar so številne pri tem uporabile kot osnovo mednarodne računovodske standarde. Švica je kot edina država prevzela IPSAS. Mnenje 40 odstotkov držav je, da so mednarodni standardi (MSRP, IPSAS, statistični standardi (GFSM in ESA)) glavna referenca pri razvoju nacionalnih standardov, druge države pa jih navajajo kot vodilo pri razvoju svojih nacionalnih standardov. Države se raje odločijo za svoje nacionalne standarde, da zadostijo svojim posebnostim (npr. manjši obseg razkritij (npr. Švedska)), posebnosti v nacionalni zakonodaji in javnih politikah (npr. Francija zaradi posebne računovodske obravnave pokojninskega sistema javnih uslužbencev) (Moretti, 2016, str. 21).

Študija je pokazala (Moretti, 2016, str. 11 in 12), da imajo države različne okvire računovodenja, zasnovanega na nastanku poslovnega dogodka. Eno skupino tvorijo države, ki uporabljajo nastanek poslovnega dogodka kot osnovo za fiskalno politiko, proračun in poročanje (npr. Nova Zelandija), drugo skupino tvorijo države, ki pripravljajo računovodske izkaze na podlagi nastanka poslovnega dogodka, kot dodatno informacijo k računom na podlagi denarnih sredstev (npr. Japonska). Tretjo skupino tvorijo države, ki pripravljajo letne računovodske izkaze na podlagi nastanka poslovnega dogodka, poleg poročil na podlagi denarnih sredstev, zaradi primerjave doseženega z načrtovanim proračunom. Iz študije izhaja, da je malo držav, ki ni izvedlo niti ni razmišljalo o kakršni koli reformi računovodskega sistema in prehodu na računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, predvsem zaradi pomanjkanja politične podpore, pomislekov glede stroškov, ki bodo preseгли učinke reforme sistema (Nemčija) ter zadovoljstvo z obstoječim sistemom, zasnovanim na denarnih sredstvih (Nizozemska) (Moretti, 2016, str. 23).

#### **1.4 Evropski računovodski standardi za javni sektor**

Milanovič (2018, str. 24) v članku o poročilu o pripravi na uvedbo evropskih računovodskih standardov za javni sektor (v nadaljevanju EPSAS) navaja, da računovodskih pravil ne predpisuje nobena evropska direktiva, zato jih vsaka država članica uredi po svoje (z zakoni ali nacionalnimi računovodskimi standardi). Posledično so računovodski sistemi različno urejeni in z različnimi stopnjami razvitosti.

»Eurostat kot evropska statistična organizacija je zadolžen za zbiranje, obdelovanje in nadzor kakovosti proračunskih podatkov.« (Milanovič, 2018, str. 24) Poleg tega je zadolžen za proučitev ustreznosti uvedbe EPSAS. Pravne podlage za EPSAS so bile sprejete leta 2011 (Milanovič, 2018, str. 24).

Eurostat (Milanovič, 2018, str. 24) je zadolžen, da organizira in vodi delovno skupino EPSAS, »s končnim ciljem sprejeti poenotene in usklajene računovodske standarde za javni sektor v vseh državah članicah.« (Milanovič, 2018, str. 24) Delovna skupina EPSAS je bila ustanovljena leta 2015 in vključuje predstavnike iz držav članic (največ trije člani), strokovnjake za računovodstvo, finance in revizijo, strokovnjake iz drugih organizacij, med drugim iz IMF in IPSASB, predstavnike statističnih organizacij in predstavnike računskih sodišč iz držav članic (Milanovič, 2018, str. 26). Cilj projekta EPSAS je »namenska in gospodarna poraba javnih sredstev« (Milanovič, 2019, str. 49), za kar je treba imeti nadzor nad javnimi financami, kar se zagotavlja z informacijami v računovodskih izkazih in pojasnilih k izkazu, na primerljivih osnovah (Milanovič, 2019, str. 49).

Konceptualni okvir EPSAS (angl. EPSAS Conceptual Framework) »naj bi bil osnovni pojmovnik, ogrodje in hkrati temeljno izhodišče prihodnjim standardom, ki naj bi postavil temeljna načela, ki so podlaga za vse računovodske standarde.« (Milanovič, 2019, str. 49) Namen konceptualnega okvira ni v tem, da razvije posamezne standarde, temveč da zagotovi doslednosti med vsemi standardi EPSAS (Milanovič, 2019, str. 49). Konceptualni okvir EPSAS je razdeljen na šest poglavij (Milanovič, 2019, str. 49 in 50):

- prvo poglavje: opredelitev splošnih pojmov javnega računovodstva (načelo nastanka poslovnega dogodka ter načelo resničnega in poštenega prikaza vseh gospodarskih kategorij; temeljni nameni poročanja; uporabniki informacij);
- drugo poglavje: navedba in obrazložitev temeljnih kakovostnih značilnosti računovodskih načel; temeljne predpostavke računovodenja; navedeno je pravilo, ki ne dovoljuje pobotanja med gospodarskimi kategorijami (bruto princip);
- tretje poglavje: definicije vseh gospodarskih kategorij;
- četrto poglavje: pripoznavanje gospodarskih kategorij, vključno z merili za pripoznavanje in vrednotenje;
- peto poglavje: poročanje v letnih poročilih (računovodski izkazi ter druge finančne in nefinančne informacije);
- šesto poglavje: določitev pravnih oseb javnega prava, ki bodo zavezane poročanju.

Milanovič (2019, str. 50) ugotavlja na osnovi konceptualnega okvira EPSAS, da je sistem javnega računovodstva v Sloveniji »mogoče označiti kot zelo razvitega«, saj je v Sloveniji vse, kar je opredeljeno v konceptualnem okviru EPSAS, določeno že od leta 1993, ko so stopili v veljavo SRS. Bistvena sprememba, ki jo predvideva konceptualni okvir EPSAS, »je uvedba načela nastanka poslovnega dogodka tudi za neposredne proračunske uporabnike države in občin, ki zdaj računovodijo po načelu denarnega toka, ki pa je bilo v preteklosti nadgrajeno s podatki, ki so zajeti v bilanci stanja.« (Milanovič, 2019, str. 51)

Po mnenju novega vodje delovne skupine EPSAS, Johna Verrinderja, ki ga navaja Milanovič (2022, str. 53), »bi Evropska komisija lahko sprejela EPSAS le, če bodo ti

družbeno koristni (angl. European public good) in bodo zagotavljali podatke, kot se to zahteva v računovodski praksi poročanja v okviru letnega poročila, ki pa mora temeljiti na predhodno sprejetih računovodskih načelih.« Glede predloga o enotnem kontnem načrtu za vse države članice EU (Milanovič, 2022, str. 55) je bilo na srečanju delovne skupine EPSAS ugotovljeno, da zaradi različne stopnje razvitosti računovodskih sistemov v državah članicah, »bi bilo nemogoče uvesti enotni kontni načrt za vse države članice EU« (Milanovič, 2022, str. 55), česar se zavedajo tudi na Eurostatu (Milanovič, 2022, str. 55).

Združljivost IPSAS s konceptualnim okvirom EPSAS se bo ocenila za vsak posamezni IPSAS, v okviru projekta Pilot EPSAS Screening Reports (Milanovič, 2022, str. 57). IPSASB prenavlja vse IPSAS in pripravlja nove standarde, ki bodo značilni le za javni sektor. Eurostat zato razmišlja, da bi bili lahko IPSAS izhodišče za EPSAS, če bodo pripomogli k izboljšanju računovodskega poročanja.

Milanovič (2022, str. 58 in 59) pojasni, da »še vedno namreč niso jasno določene meje med poročanjem za računovodske namene (EPSAS) in poročanjem za statistične namene (ESA 2010), kajti v obeh primerih poročevalske enote (angl. reporting entities) niso enake.« S standardi EPSAS se ne bo poseglo v obstoječi sistem statističnega poročanja (Milanovič, 2022, str. 59).

Milanovič (2023, str. 47) navede, da »[se] projekt EPSAS nanaša izključno na ureditev računovodstva javnega sektorja znotraj držav članic EU« ter da ne bodo posegali v pripravo in izvrševanje proračuna, ki bo še vedno temeljilo na podlagi načela denarnega toka.

Milanovič (2023, str. 52) izpostavi, da »Evropska komisija še ni sprejela svoje odločitve o obvezni uporabi standardov.« Dejstvo je, »da bo zelo težko uskladiti področje računovodskega poročanja s statističnim in proračunskim poročanjem, saj gre za različna strokovna področja.« (Milanovič, 2023, str. 52) Če se ne bo našel kompromis, se bo poročanje pravnih oseb javnega prava podvajalo (Milanovič, 2023, str. 52).

## **2 ZNAČILNOSTI RAČUNOVODENJA V JAVNEM SEKTORJU V SLOVENIJI**

Za javni sektor ni enotne opredelitve. »Javni sektor je močan družbeni podsistem in poleg gospodarskega razvoja in socialne kohezije pomeni pomemben dejavnik razvoja v državi. Učinkovit in kakovosten javni sektor prispeva h konkurenčnosti gospodarstva.« (Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo, 2015, str. 7)

V slovenski zakonodaji je javni sektor opredeljen v Zakonu o javnih uslužbencih (v nadaljevanju ZJU), Ur. l. RS št. 63/07, Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju (v

nadaljevanju ZSPJS), Ur. l. RS št. 108/09, ter ZJF. ZJU (v 1. členu) in ZSPJS (v 2. členu) javni sektor opredeljujeta nekoliko drugače od ZJF (v 3. členu), saj vanj niso vključena javna podjetja in gospodarske družbe, v katerih ima večinski delež oziroma prevladujoč vpliv država ali lokalna skupnost.

## **2.1 Zakonodaja**

V Sloveniji računovodstvo v javnem sektorju urejata ZJF, ki je bil sprejet leta 1999, in ZR, ki je bil sprejet leta 2000 (Zafred, 2012, str. 15). Poleg teh dveh zakonov so v uporabi tudi podzakonski akti (pravilniki in navodila), ki so sprejeti na podlagi teh dveh zakonov. Zakona se ne sklicujeta na uporabo mednarodnih standardov (MSRP, IPSAS, GFSM), le ZR se sklicuje na uporabo SRS, ampak le, ko ni v nasprotju z določbami ZR, ZJF in z njima povezanimi podzakonskimi akti.

Na osnovi ZJF in ZR so bili sprejeti naslednji podzakonski akti:

- Pravilnik o EKN,
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava,
- Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin,
- Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna,
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (v nadaljevanju pravilnik o sestavljanju letnih poročil).

Slovenska zakonodaja nalaga osebam javnega prava, da vodijo računovodstvo in pripravljajo proračun na podlagi denarnega toka, hkrati pa nalaga delu uporabnikov EKN, da vodijo računovodstvo na podlagi nastanka poslovnih dogodkov. Proračunski uporabniki morajo k izkazom priložiti obsežna pojasnila. Slovenski javni sektor uporablja prirejen sistem računovodenja, ki sicer temelji na denarnem toku, vendar je nadgrajen z elementi računovodenja na podlagi nastanka poslovnih dogodkov (Zafred, 2012, str. 17).

## **2.2 Računovodenje v javnih zavodih v Sloveniji**

Zavodi so, skladno z definicijo v 1. členu Zakona o zavodih (v nadaljevanju ZZ), Ur. l. RS, št. 12/91, 8/96, »organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja

dejavnosti ni pridobivanje dobička.« Po 2. členu ZZ jih lahko ustanovijo tako domače kot tuje fizične in pravne osebe, razen če ni za posamezne dejavnosti ali posamezne vrste zavodov z zakonom določeno drugače.

V 3. členu ZZ je določeno, da se javni zavodi ustanovijo za opravljanje javnih služb in tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javne službe, vendar pod pogojem, da se opravljanje dejavnosti zagotavlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo. Javne zavode ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašene javne pravne osebe, pri čemer so lahko soustanovitelji tudi druge pravne in fizične osebe. Na podlagi podeljene koncesije lahko javno službo opravlja tudi drug zavod, ki ni ustanovljen kot javni zavod, če izpolnjuje za opravljanje javne službe predpisane pogoje, pri čemer ima glede opravljanja javne službe pravice, dolžnosti in odgovornosti javnega zavoda (23. in 24. člen ZZ). Nadalje ZZ v svojih določbah ureja: ime in sedež zavoda, njegove dejavnosti, opravljanje javnih služb, njegove organe, splošne akte in organizacijo, sredstva za delo in odgovornost za obveznosti zavoda, nadzor, statusne spremembe, povezovanje in prenehanje zavodov ter vpis v sodni register.

Na podlagi drugega odstavka 3. člena ZJF je izdan pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, s katerim se določajo neposredni in posredni uporabniki proračunov. Na osnovi tega pravilnika (3. člen) je javni zavod pravna oseba, ki ima status posrednega uporabnika državnega ali občinskega proračuna.

V 48. členu ZZ je določeno, da zavod pridobiva sredstva za svoje delovanje na štiri načine: »iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih virov. Presežek prihodkov nad odhodki sme zavod uporabiti le za opravljanje in razvoj dejavnosti.«

Javni zavodi morajo pri izdelavi računovodskih izkazov upoštevati ZJF in ZR ter podzakonske akte, sprejete na osnovi teh dveh zakonov (Zafred, 2012, str. 109). Vsebinsko, členitev in obliko sestavnih delov letnega poročila določa pravilnik o sestavljanju letnih poročil.

Javni zavodi pripravljajo poročila za notranje in zunanje uporabnike. V 51. členu ZR je določeno, da morajo letno poročilo predložiti do zadnjega dne februarja tekočega leta organizaciji, pooblašeni za obdelovanje in objavljanje podatkov, resornemu ministrstvu in na zahtevo ministrstvu, pristojnemu za finance. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil v 6. členu določa, da »računovodsko poročilo pripravi pooblašeni računovodja oziroma oseba, odgovorna za področje računovodstva.« (Pravilnik o sestavljanju letnih poročil)

V 5. poglavju magistrskega dela primerjam bilanco stanja, sestavljeno po veljavni zakonodaji, po SRS in po IPSAS, zato se na tem mestu osredotočam le na bilanco stanja s

prilogami, ki jo sestavljajo javni zavodi. Po 28. členu ZR bilanca stanja »vsebuje podatke o stanju sredstev ter obveznosti do virov sredstev pravne osebe ob koncu obračunskega obdobja. Sredstva in obveznosti do virov sredstev morajo biti razčlenjeni glede na njihovo vrsto ter ročnost.«

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil v 6. členu določa, da je »obrazec, po katerem se sestavi bilanca stanja, enoten za vse uporabnike EKN.« Obrazec je razviden v prilogi 1 magistrskega dela.

V 7. členu pravilnika o sestavljanju letnih poročil so določene obvezne priloge k bilanci stanja:

- »pregled stanja in gibanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (priloga 2),
- pregled stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb in posojil (priloga 3) ter
- druga pojasnila, določena s tem pravilnikom.«

### **2.3 Enotni kontni načrt**

V 1. členu pravilnika o EKN je določeno, da pravne osebe javnega prava evidentirajo ter izkazujejo javnofinančne prihodke in druge prejemke, odhodke in druge izdatke, sredstva ter obveznosti do virov sredstev na kontih, predpisanih v enotnem kontnem načrtu, ki je priloga I pravilnika o EKN, v katerem se »uporablja naslednja členitev:

- razredi, ki so oštevilčeni z enomestno številko,
- skupine, ki so oštevilčene z dvomestno številko,
- podskupine, ki so oštevilčene s trimestno številko,
- konti, ki so oštevilčeni s štirimestno številko,
- podkonti, ki so oštevilčeni s šestmestno številko.«

Po 1. členu pravilnika o EKN »uporabniki enotnega kontnega načrta določajo nadaljnjo členitev v skladu s predpisi in svojimi potrebami.« V nadaljevanju navajam razrede od 0 do 9, ki sestavljajo enotni kontni načrt:

- »Razred 0: dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju,
- Razred 1: kratkoročna sredstva, razen zalog, in aktivne časovne razmejitev,
- Razred 2: kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitev,
- Razred 3: zaloge,
- Razred 4: odhodki in drugi izdatki,
- Razred 5: račun financiranja,
- Razred 6: prost,

- Razred 7: prihodki in drugi prejemki,
- Razred 8: ugotovitev rezultata,
- Razred 9: lastni viri in dolgoročne obveznosti.«

## **2.4 Zaključni račun proračuna države in občine**

Zaključni račun proračuna države oziroma občine je po 96. členu ZJF akt, v katerem so prikazani predvideni in realizirani prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki za preteklo leto. Sestavni del zaključnega računa je zbirna bilanca stanja, v kateri so izkazana sredstva in obveznosti do virov sredstev, ter obrazložitev zaključnega računa, skupaj s pojasnilom odstopanj.

Po 4. členu navodila o pripravi ZR je proračun sestavljen iz dveh delov:

- splošnega dela, ki zajema bilanco prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja;
- posebnega dela, ki zajema realizirane finančne načrte neposrednih uporabnikov.

## **2.5 Letno poročilo in računovodski izkazi**

V 20. členu ZR je določeno, da sta računovodska izkaza bilanca stanja ter izkaz prihodkov in odhodkov, ki morata prikazovati »resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj.« Nadalje je v 21. členu ZR podana zahteva, da pravne osebe sestavljajo »letno poročilo, ki je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazom ter poslovnega poročila«, ki mora po 2. členu navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna vsebovati poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednega oziroma posrednega uporabnika.

## **3 PRIMERJAVA VREDNOTENJA IN PRIKAZOVANJA GOSPODARSKIH KATEGORIJ V JAVNIH ZAVODIH IN PODJETJIH**

»Gospodarske kategorije, ki so za računovodstvo temeljnega pomena ter so prikazane v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida: sredstva, obveznosti do virov sredstev, odhodki in prihodki; vse druge gospodarske kategorije z računovodskega vidika izhajajo iz teh ali so zasnovane na njih, z gospodarsko kategorijo stroškov vred.« (Turk, brez datuma)

Okvir SRS (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 17) določa temeljna pravila vrednotenja gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in razvidih. »Za merjenje tako pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja v tej zvezi obstajajo različne podlage. Knjigovodska vrednost kategorije je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine. Pri sredstvih je mogoče razlikovati te vrednosti: izvorna vrednost, dnevna vrednost, nadomestljiva vrednost, poštena vrednost, čista iztržljiva vrednost, sedanja vrednost. Pri dolgovih je mogoče razlikovati te vrednosti: izvorna vrednost, dnevna vrednost, odplačna vrednost, sedanja vrednost.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 17–19) Pri kapitalu je mogoče razlikovati med izvirno in tržno vrednostjo (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 19).

Javni zavod po 31. členu ZR vrednoti postavke v računovodskih izkazih po računovodskih standardih, razen v primerih, ko je z ZR in drugimi predpisi določeno drugače. Nadalje 4. člen pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava določa uporabo SRS. Pravila o vrednotenju gospodarskih kategorij podjetje in javni zavod predpišeta v pravilniku o računovodstvu.

### **3.1 Primerjava vrednotenja gospodarskih kategorij**

V magistrskem delu se omejim na vrednotenje in prikazovanje gospodarskih kategorij v bilanci stanja. Pri posamezni gospodarski kategoriji najprej navedem način vrednotenja, ki je skupen za podjetje in javni zavod, pri gospodarskih kategorijah z različnim načinom vrednotenja razlike posebej pojasnim.

#### **3.1.1 Opredmetena osnovna sredstva**

Opredmeteno osnovno sredstvo se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti, ki jo sestavljajo njegova nakupna cena, zmanjšana za popuste, uvozne in nevračljive nakupne dajatve, ter neposredni stroški (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 36 in ZR, 32. člen). »Donacije in državne podpore za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med odložene prihodke in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 37) Kasneje nastali stroški povečajo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, če povečajo njegove bodoče gospodarske koristi (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 38 in Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 7. člen).

»Za opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna oziroma revalorizirana nabavna vrednost, posebej amortizacijski popravek vrednosti in



posebej nabrana izguba zaradi oslabitve. Ob začetku amortiziranja se določijo metoda amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev in letne amortizacijske stopnje. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca potem, ko je razpoložljivo za uporabo.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 38 in 39)

»Za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva mora organizacija za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model revaloriziranja (le za prevrednotenje zemljišč in zgradb).« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 42) Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela revaloriziranja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve, ko knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost, to je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost pri uporabi, in sicer tista, ki je večja (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 43 in 44).

V nadaljevanju navedem razlike pri vrednotenju opredmetenih sredstev med podjetjem in javnim zavodom. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (7. člen) ne dovoljuje vštevanja stroškov izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva v nabavno vrednost. Po drugi strani po SRS 1.10 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 36) nabavno vrednost sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

Če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva pomembna, jo podjetje po SRS 1.11 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 37) razporedi na sestavne dele. Po 7. členu pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava javni zavod ne glede na vrednost in pomembnost opredmetenih osnovnih sredstev nabavne vrednosti ne razporedi na sestavne dele.

Po 7. členu pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava se v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ne vključi začetna ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi. Ne vključujejo se tudi stroški preizkušanja delovanja sredstva. Če se obstoječa zgradba zaradi graditve nove odstrani, se stroški priprave zemljišča vključijo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. Po drugi strani podjetje, ki vodi poslovne knjige po SRS 1.50 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 50), v nabavno vrednost nepremičnin in opreme vključi tudi začetno oceno stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi. Nabavno vrednost povečujejo tudi stroški preizkušanja delovanja sredstva, zmanjšani za morebitni postranski čisti izkupiček (na primer iz prodaje vzorcev izdelanih ob preizkušanju opreme). Javni zavod po 7. členu pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava v višini nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev oblikuje vir sredstev, ki se zmanjšuje za oblikovan popravek vrednosti ter vrednost odtujenih opredmetenih osnovnih sredstev.

### 3.1.2 Neopredmetena sredstva

Neopredmeteno sredstvo se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti, zmanjšani za popuste, povečani za uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter neposredne stroške (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 59). »Za neopredmeteno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna vrednost, posebej amortizacijski popravek vrednosti in posebej nabrana izguba zaradi oslabitve. Knjigovodska vrednost neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se zmanjšuje z amortiziranjem. Amortiziranje se začne prvi dan naslednjega meseca potem, ko je neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti na razpolago za uporabo. Amortizirani znesek neopredmetenega sredstva s končno dobo koristnosti se preišljeno razporedi v najboljše ocenjeni dobi njegove koristnosti. Neopredmeteno sredstvo s končno dobo koristnosti se amortizira v dobi koristnosti.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 60)

»Prevrednotenje neopredmetenih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve. Knjigovodska vrednost neopredmetenih sredstev je treba zmanjšati, če presega njihovo nadomestljivo vrednost.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 61 in 62)

V nadaljevanju podam razhajanja pri vrednotenju neopredmetenih sredstev med podjetjem in javnim zavodom. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava ne dovoljuje vštjevanja stroškov izposojanja v zvezi s pridobitvijo neopredmetenega sredstva v nabavno vrednost, po drugi strani po SRS nabavno vrednost sestavljajo tudi stroški izposojanja do nastanka neopredmetenega sredstva, če to nastaja dlje kot eno leto (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 59 in Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 7. člen). Javni zavod v višini nabavne vrednosti neopredmetenih sredstev oblikuje vir sredstev, ki se zmanjšuje za oblikovan popravek vrednosti ter vrednost odtujenih neopredmetenih sredstev (Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 7. člen).

### 3.1.3 Naložbene nepremičnine

Naložbena nepremičnina (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 99) »se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti, ki jo sestavljajo njena nakupna cena in stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu. Stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo naložbene nepremičnine se vštjeajo v nabavno vrednost naložbene nepremičnine do njene usposobitve za uporabo, če ta nastaja dlje kot eno leto.« Podjetje meri naložbene nepremičnine (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 100) »po modelu nabavne vrednosti ali po modelu poštene vrednosti.« V obrazcu bilanca stanja in v enotnem kontnem načrt, za javni sektor, naložbene nepremičnine niso omenjene. Prevrednotenje naložbene nepremičnine (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 100) »je sprememba njene knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela poštene vrednosti in zmanjšanje njene

knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve, v skladu s SRS 17 – Oslabitev opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev.«

#### 3.1.4 Finančne naložbe

Pri finančnih naložbah je razlika že v osnovnem razvrščanju in vrednotenju ob prvem pripoznanju med SRS in pravili za javni sektor. V nadaljevanju zato ločeno predstavljam pripoznavanje in vrednotenje finančnih naložb za podjetje in javni zavod.

Podjetje finančne naložbe pri začetnem pripoznanju razvrsti med (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 67):

- »finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida,
- finančne naložbe v posesti do zapadlosti v plačilo,
- finančne naložbe v posojila ali
- za prodajo razpoložljiva finančna sredstva.«

Finančno naložbo podjetje ob začetnem pripoznanju izmeri po pošteni vrednosti (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 68). »Če gre za finančno sredstvo, ki ni razvrščeno med finančna sredstva, izmerjena po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, je treba začetni pripoznani vrednosti prišteti stroške posla, ki izhajajo neposredno iz nakupa ali izdaje finančnega sredstva.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 68) Če podjetje »obračunava finančno naložbo po datumu poravnave, mora naložbo, ki bo pozneje izmerjena po nabavni ali odplačni vrednosti, pripoznati na začetku po njeni pošteni vrednosti na datum trgovanja, povečani za stroške posla.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 68) Prevrednotenje finančnih naložb je sprememba njihove knjigovodske vrednosti na njihovo pošteno vrednost ali zaradi njihove oslabitve ali zaradi odprave njihove oslabitve (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 68). Po SRS 3.20 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 68 in 69) se po začetnem pripoznanju finančna sredstva izmerijo po pošteni vrednosti. Finančne naložbe v odvisne in pridružene organizacije ter skupne podvige se izmerijo po nabavni vrednosti.

Javni zavod po 8. členu pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava finančne naložbe pri začetnem pripoznanju razvrsti v skupino za prodajo razpoložljiva finančna sredstva. Izmerijo se po nabavni vrednosti, h kateri se pripišejo stroški posla. Finančne naložbe javnega zavoda v podjetja, ki kotirajo na borzi, se vrednotijo po pošteni vrednosti. »Za znesek nabavne vrednosti finančne naložbe se izkaže obveznost do lastnih virov sredstev. Oslabitev finančnih naložb (s popravkom vrednosti) se ne opravlja, odpis finančnih naložb pa zmanjšuje ustrezno obveznost do virov teh sredstev.« (Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 8. člen).

### 3.1.5 Zaloge

Količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, zmanjšana za dobljene popuste, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve, ter neposredni stroški nabave (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 84, ZR, 32. člen in Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 10. člen). V SRS 4.12 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 84) je določeno, da se količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje (razen zaloge iz biološkega sredstva) ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvajalnih stroških, v utemeljenih okoliščinah se lahko ovrednoti tudi z zoženo lastno ceno ali s spremenljivimi proizvajalnimi stroški. »Količinska enota pospravljenega kmetijskega pridelka iz bioloških sredstev se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje v trenutku pospravitve.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 85)

Pri porabi zalog se uporablja izbrana metoda zaporednih cen (FIFO) ali metoda tehtanih povprečnih cen ali metoda drsečih tehtanih povprečnih cen (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 85 in Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 10. člen). Prevrednotenje zalog je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se izvede, če njihova knjigovodska vrednost presega manjšo izmed izvirne vrednosti ali čiste iztržljive vrednosti. Oslabitev vrednosti zalog obremenjuje poslovne odhodke (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 86).

V nadaljevanju izpostavim razlike pri vrednotenju zalog med podjetjem in javnim zavodom. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava ne dovoljuje vštevanja stroškov izposojanja za financiranje zalog v vrednost le-teh. Nasprotno SRS dopušča vštevanje stroškov financiranja v primeru dolgotrajnih proizvajalnih procesov (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 84 in Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 10. člen).

### 3.1.6 Terjatve

Terjatve vseh vrst se ob začetnem pripoznanju (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 93 in Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 9. člen) izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačane. Po SRS 5.24 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 94) se terjatve »praviloma merijo po odplačni vrednosti.«

Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti, predvsem zaradi njihove oslabitve oziroma odprave oslabitev (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 94). Terjatve se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega

njihovo pošteno vrednost, to je udenarljivo vrednost. Po SRS 5.25 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 94) se na bilančni dan terjatve v tuji valuti preračunajo v domačo valuto.

### 3.1.7 Denarna sredstva

Denarno sredstvo se pripozna v znesku, ki izhaja iz ustrezne listine (začetna nominalna vrednost). Tuja valuta se prevede v domačo valuto po menjalnem tečaju na dan prejema (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 107 in Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, 11. člen). »Prevrednotenje denarnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se le pri denarnih sredstvih, izraženih v tujih valutah, če se po prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj (tečajna razlika).« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 107)

### 3.1.8 Kapital

V podjetju se osnovni kapital in kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) »pojavnata z denarnimi in stvarnimi vložki v organizacijo.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 113) V SRS 8.19 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 113) je določeno, da se za odkupljene lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže zmanjša osnovni kapital. Ob odkupu po višji ceni se za razliko zmanjšajo tudi druge sestavine kapitala, ob odkupu po nižji ceni se za razliko oblikujejo kapitalske rezerve. Če je podjetje lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže pridobilo neodplačno ali jih je umaknilo v breme čistega dobička, prenesenega dobička, statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička, se v višini zmanjšanja osnovnega kapitala povečajo kapitalske rezerve. »Prevrednotenje kapitala je sprememba njegove knjigovodske vrednosti kot posledica revalorizacije opredmetenih osnovnih sredstev oziroma izmeritev finančnih naložb po pošteni vrednosti.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 113)

### 3.1.9 Obveznosti za sredstva prejeta v upravljanje

V javnem zavodu zakonska osnova za izkazovanje osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje, temelji na 12. členu (upravljavci nepremičnega premoženja) in 13. členu (upravljavci premičnega premoženja) Zakona o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti (v nadaljevanju ZSPDSLS-1), Ur. l. RS, št. 11/18 in 79/18. Po 36. členu ZSPDSLS-1 se pred razpolaganjem z nepremičnim premoženjem (posamična vrednost je višja ali enaka 20.000 eurov) in s premičnim premoženjem (posamična vrednost je izkustveno višja ali enaka 10.000 eurov) opravi cenitev premoženja.

### 3.1.10 Rezervacije

Rezervacije se pripoznavajo, če obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza, znesek obveze je mogoče zanesljivo izmeriti, in je več kot 50-odstotna verjetnost, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi. V nasprotnem primeru organizacija razkrije le pogojno obveznost (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 125).

Rezervacije se pripoznavajo z vračunavanjem ustreznih stroškov, za katere je verjetno, da bodo v prihodnosti nastajali in je potrebna rezervacija za njihovo pokrivanje (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 125). Pripoznanje rezervacij »se odpravi, kadar so že izrabljene nastale možnosti, zaradi katerih so bile rezervacije oblikovane, ali pa ni več potrebe po njih.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 125)

Znesek, ki je pripoznan kot rezervacija, je najboljša ocena izdatkov (upoštevana so tveganja in negotovosti), ki so potrebni za poravnavo obstoječe obveze (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 125). »Če je učinek časovne vrednosti denarja pomemben, morajo biti pričakovani izdatki ustrezno diskontirani na sedanjo vrednost.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 126)

»Knjigovodska vrednost rezervacij je enaka njihovi izvorni vrednosti, zmanjšani za porabljene zneske, dokler se ne pojavi potreba po njihovem povečanju ali zmanjšanju.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 126) Rezervacije se po SRS 10.17 »ne prevrednotujejo.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 126) Na koncu obračunskega obdobja se zaradi spremembe ocen rezervacije ustrezno uskladi njihova vrednost (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 126 in 127).

V nadaljevanju pojasnim razlike pri obravnavi rezervacij med podjetjem in javnim zavodom. Po 18. členu ZR »pravne osebe, ki se financirajo iz sredstev javnih financ, ne smejo vzpostavljati dolgoročnih rezervacij, z vnaprejšnjim vračunavanjem stroškov ali odhodkov oziroma z dolgoročnim razmejevanjem prihodkov v breme sredstev javnih financ.« Javni zavod lahko oblikuje rezervacije, ki so skladne s SRS, za tržno dejavnost, če jo opravlja.

### 3.1.11 Dolgovi/obveznosti

Dolgovi so lahko finančni ali poslovni. Ob začetnem pripoznanju se ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku in se praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 117–119). Po SRS 9.17 se »dolgovi, izraženi v tuji valuti, na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 119)

V nadaljevanju podam razlike pri vrednotenju dolgov/obveznosti med podjetjem in javnim zavodom. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava v 12. členu, obveznosti, določa, da se »obračunane obresti in druga povečanja dolgoročnih obveznosti, ki povečujejo obveznost pravne osebe, obravnavajo kot samostojna obveznost.« Po drugi strani SRS 9.12 določa, da se dolgovi »povečujejo za pripisane obresti ali zmanjšujejo za odplačane zneske in morebitne drugačne poravnave, če o tem obstaja sporazum z upnikom.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 119)

### 3.1.12 Časovne razmejitve

»Aktivne časovne razmejitve zajemajo odložene stroške oziroma odložene odhodke ter nezaračunane prihodke.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 132) »Pasivne časovne razmejitve zajemajo vnaprej vračunane stroške oziroma vnaprej vračunane odhodke in odložene prihodke.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 132) SRS 11.17 določa, da »realnost postavk aktivnih časovnih razmejitev mora biti na dan bilance stanja utemeljena, postavke pasivnih časovnih razmejitev pa ne smejo skrivati rezerv« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 133 in 134), s čimer se ustrezno korigirajo nastali stroški, odhodki in prihodki (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 134). Pri vnaprejšnjem vračunavanju stroškov oziroma odhodkov, s katerimi se bremeni poslovni izid obračunskega obdobja, mora organizacija uporabiti ustrezne količnike za njihovo vračunavanje, ki se določijo po časovnem ali funkcionalnem načelu (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 134).

»Časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je treba preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 135)

## 3.2 Primerjava prikazovanja gospodarskih kategorij v bilanci stanja

Podjetje pri zunanjem računovodskem poročanju uporablja SRS 20 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje za sestavljanje obračunskih izkazov, v katerih so predstavljena sredstva in obveznosti do njihovih virov na datum poročanja (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 188). »Izkaz stanja ima obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 188)

Bilanca stanja je pri velikih in srednjih organizacijah razčlenjena po zahtevah ZGD, dopolnjena z dodatnimi postavkami in s krajšimi strokovnimi izrazi iz kontnega načrta (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 189). Členitev postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje je predstavljena v prilogi 4. SRS 20.7 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 192) določa za srednje organizacije, SRS 20.8 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 194) pa za male organizacije in mikro organizacije skrajšano obliko bilance stanja za javno objavo.

»Bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke na bilančni presečni dan in v drugem uresničene na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja. Informacije za prejšnje obračunsko obdobje se ne preračunavajo.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 192)

»Izkaz stanja je računovodski izkaz stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku. Po obliki je lahko bilanca stanja ali zaporedni stopenjski izkaz stanja.« (Slovenski inštitut za revizijo, 2018, str. 199)

Vsebina in členitev bilance stanja za javni sektor, ki jo uporablja za poročanje tudi javni zavod, je določena v ZR in pravilniku o sestavljanju letnih poročil. Obrazec bilance stanja za javni sektor je predstavljen v prilogi 1.

V nadaljevanju primerjam bilanco stanja podjetja in javnega zavoda. Podjetje prikazuje gospodarske kategorije na aktivni bilanci stanja podrobneje razčlenjene glede na bilanco stanja za javni sektor, ki jo uporablja javni zavod za poročanje za zunanje namene. Javni zavod sicer mora k bilanci stanja kot obvezni prilogi priložiti pregled stanja in gibanja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter pregled stanja in gibanja dolgoročnih finančnih naložb in posojil. V teh dveh prilogah je členitev neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter dolgoročnih finančnih naložb in posojil podobna členitvi v bilanci stanja po SRS.

Javni zavod v bilanci stanja ločeno prikaže popravek vrednosti neopredmetenih sredstev, popravek vrednosti nepremičnin ter popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Omenjene gospodarske kategorije podjetje prikaže v bilanci stanja po neodpisani vrednosti.

Na aktivni bilanci stanja javnega zavoda ni postavke za kategorije naložbene nepremičnine, sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo in odložene terjatve za davek. Javni zavod v bilanci stanja ločeno izkazuje denarna sredstva v blagajni od denarnih sredstev na računu pri banki, po drugi strani podjetje prikaže vsa denarna sredstva skupaj, v eni postavki.

V bilanci stanja po SRS se dane predujme za neopredmetena sredstva, opredmetena osnovna sredstva in zaloge poroča znotraj posamezne gospodarske kategorije, za katero je bil predujem dan. Javni zavod v bilanci stanja dane predujme poroča v ločeni postavki, dani predujmi in varščine.

Na pasivi bilance stanja za javni zavod so najprej prikazane kratkoročne obveznosti in pasivne časovne razmejitev, nato pa lastni viri in dolgoročne obveznosti. Podjetje v bilanci stanja, sestavljeni po SRS, prikaže najprej kapital in dolgoročne obveznosti, nato kratkoročne obveznosti in kratkoročne pasivne časovne razmejitev.



Javni zavod v bilanci stanja ločeno izkazuje kratkoročne obveznosti do zaposlenih, podjetje jih poroča med drugimi kratkoročnimi poslovnimi obveznostmi. Na pasivi bilance stanja za javni zavod ni postavk obveznosti, vključene v skupine za odtujitev, in odložene obveznosti za davek.

V bilanci stanja po SRS so dolgoročne finančne in poslovne obveznosti razčlenjene na način kot pri kratkoročnih obveznostih iz financiranja in poslovanja. V bilanci stanja javnega zavoda sta prikazani le postavki dolgoročne finančne obveznosti in druge dolgoročne obveznosti.

Podjetje v postavki kapital prikazuje vpoklicani kapital; kapitalske rezerve; rezerve iz dobička, ki so še podrobneje členjene; revalorizacijske rezerve; rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti; preneseni čisti poslovni izid; čisti poslovni izid poslovnega leta. Javni zavod med dolgoročnimi obveznostmi izkazuje obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva, obveznosti za dolgoročne finančne naložbe ter presežek prihodkov nad odhodki oziroma presežek odhodkov nad prihodki.

## **4 ZNAČILNOSTI IPSAS**

Za računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka, je trenutno v uporabi 37 standardov IPSAS (pet standardov ni več v uporabi), za računovodenje, zasnovano na denarju, pa le en ločen standard IPSAS, ki je kot zaključena celota, vendar sestavni del priročnika IPSAS. Standardi »IPSAS so zasnovani tako, da olajšajo pripravo visokokakovostnih državnih finančnih poročil, ki so mednarodno primerljiva.« (Khan & Mayes, 2009, str. 6)

V nadaljevanju zaradi obsežnosti standardov najprej na kratko predstavim standarde IPSAS za računovodenje, zasnovano na nastanku poslovnega dogodka. Nato podrobneje predstavim IPSAS 1, ki določa temeljne računovodske izkaze in s tem bilanco stanja, ki je predmet nadaljnje obravnave tega magistrskega dela, na primeru bilance stanja javnega zavoda. Standarda, ki obravnava računovodenje, zasnovano na denarju, v magistrskem delu ne obravnavam.

### **4.1 Kratek povzetek standardov IPSAS**

Cain (2017) navaja, da začetek IPSAS sega v leto 1986, ko je bil pri IFAC ustanovljen odbor za javni sektor (angl. Public Sector Committee – PSC), ki je leta 1997 razvil prvi standard IPSAS, na podlagi nastanka poslovnega dogodka. Do leta 2003 je bilo izdanih približno 20 standardov IPSAS, na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ter ločen

standard o finančnem poročanju na podlagi denarnega toka. Odbor je »izdal standarde v priročniku, ki je bil večkrat dopolnjen in prenovljen.« (Zafred, 2012, str. 58)

Pri pisanju povzetka standardov od IPSAS 1 do IPSAS 21 uporabljam poleg zbirke HandBook 2019 tudi standarde IPSAS, prevedene v slovenski jezik, ki so objavljeni na spletni strani Centra za razvoj financ, ter seminarsko nalogo z naslovom Mednarodni računovodski standardi za javni sektor (Vodopivec, 2012), ki sem jo izdelal pri predmetu računovodstvo javnega sektorja. V magistrskem delu analiziram bilanco stanja, zato je standard IPSAS 1, ki obravnava predstavljanje računovodskih izkazov, podrobneje predstavljen v poglavju 4.2.

#### 4.1.1 IPSAS 2 – Izkaz denarnih tokov

Namen standarda IPSAS 2 – Izkaz denarnih tokov (angl. Cash Flow Statements) je zahtevati pripravljanje informacij o preteklih spremembah stanja denarnih sredstev in njihovih ekvivalentih v obliki izkaza denarnih tokov, ki razvršča denarne tokove v obdobju na tokove pri poslovanju, naložbenju in financiranju (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 229). Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2001 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 242).

#### 4.1.2 IPSAS 3 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake

Namen standarda IPSAS 3 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake (angl. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) »je določiti merila za izbiro in spreminjanje računovodskih usmeritev, skupaj z računovodsko obravnavo in razkritjem sprememb računovodskih usmeritev, sprememb računovodskih ocen in popravkov napak. Namera tega standarda je povečati ustreznost in zanesljivost računovodskih izkazov podjetja in primerljivost teh računovodskih izkazov skozi čas ter z izkazi drugih podjetij.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 255) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 267).

#### 4.1.3 IPSAS 4 – Vplivi sprememb deviznih tečajev

Subjekt lahko deluje v tujini na dva načina, in sicer: »lahko posluje v tujih valutah ali posluje v tujini. Poleg tega lahko subjekt svoje računovodske izkaze predstavi v tuji valuti. Namen standarda IPSAS 4 – Vplivi sprememb deviznih tečajev (angl. The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) je predpisati, kako vključiti transakcije v tuji valuti in poslovanje v tujini v svoje računovodske izkaze ter kako preračunati računovodske izkaze

v poročevalno valuto subjekta. Glavni vprašanji pri obračunavanju poslov v tujih valutah in poslovanja v tujini sta, kateri menjalni tečaj uporabiti in kako v računovodskih izkazih pripoznati vpliv sprememb menjalnih tečajev.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 289) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2010 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 303).

#### 4.1.4 IPSAS 5 – Stroški izposojanja

Standard IPSAS 5 – Stroški izposojanja (angl. Borrowing Costs) »predpisuje računovodsko obravnavo stroškov izposojanja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 319) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2001 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 325).

»Stroški izposojanja so obresti in drugi stroški, ki nastajajo pri subjektu v povezavi z izposojanjem finančnih sredstev. Standard na splošno zahteva takojšnjo obravnavanje stroškov izposojanja kot odhodkov, vendar dovoljuje tudi usredstvenje stroškov izposojanja, ki jih je mogoče neposredno pripisati nakupu, izgradnji ali proizvodnji sredstva, ki se pridobiva.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 319)

»Standard se uporablja pri obračunavanju stroškov izposojanja in ne obravnava dejanskih ali pripisanih stroškov v čistih sredstvih/kapitalu. Kjer pravni redi uporabljajo stroške kapitala pri posameznih subjektih, je treba s presojo ugotoviti, ali stroški ustrezajo opredelitvi stroškov izposojanja ali jih je treba obravnavati kot dejanske ali pripisane stroške čistih sredstev/kapitala.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 319)

#### 4.1.5 IPSAS 6 – Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi

Standard IPSAS 6 – Konsolidirani in ločeni računovodski izkazi (angl. Consolidated and Separate Financial Statements) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 329) se je uporabljal za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki so se začela 1. julija 2001 ali pozneje. Standard ni več v uporabi in je bil odstranjen. Nadomestila sta ga standarda IPSAS 34 – Ločeni računovodski izkazi in IPSAS 35 – Konsolidirani računovodski izkazi, ki se uporabljata za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje.

#### 4.1.6 IPSAS 7 – Finančne naložbe v pridružene subjekte

Standard IPSAS 7 – Finančne naložbe v pridružene subjekte (angl. Investments in Associates) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, 1. odstavek, str. 330) se je uporabljal za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki so se začela 1. januarja 2008 ali pozneje. Standard ni več v uporabi in je bil odstranjen. Nadomeščen je s standardom IPSAS 36 – Finančne naložbe v pridružene subjekte in skupna vlaganja (podvige), ki se uporablja za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje.

#### 4.1.7 IPSAS 8 – Deleži v skupnih vlaganjih (podvigih)

Standard IPSAS 8 – Deleži v skupnih vlaganjih (podvigih) (angl. Interests in Joint Ventures) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 331) se je uporabljal za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki so se začela 1. januarja 2008 ali pozneje. Standard ni več v uporabi in je bil odstranjen. Nadomeščen je s standardom IPSAS 37 – Skupni dogovori, ki se uporablja za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje.

#### 4.1.8 IPSAS 9 – Prihodki iz menjalnih poslov

Namen standarda IPSAS 9 – Prihodki iz menjalnih poslov (angl. Revenue from Exchange Transactions) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 337) je predpisati računovodsko obravnavanje prihodkov, ki izhajajo iz določenih menjalnih poslov in dogodkov. Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2002 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 346). »Standard ne uporablja izraza "dohodek" (angl. income), ampak izraz "prihodek" (angl. revenue), ki obsega prihodke in dobičke. Pri obračunavanju prihodkov je temeljno vprašanje, kdaj pripoznati prihodke. Prihodki se pripoznajo, ko je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve pritekale v subjekt in jih je mogoče zanesljivo izmeriti.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 337)

»Standard se uporablja pri obračunavanju prihodkov, ki izhajajo iz naslednjih menjalnih poslov in poslovnih dogodkov: opravljanje storitev, prodaja proizvodov in uporaba sredstev subjekta pri drugih, ki prinaša obresti, licenčnine in dividende. Standard ne obravnava prihodkov iz nemenjalnih poslov, ki vključujejo prihodke, ki izvirajo iz uporabe pooblastil države (na primer neposredni in posredni davki, carine in kazni), državne pomoči in donacije.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 337 in 338)

#### 4.1.9 IPSAS 10 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih

Standard IPSAS 10 – Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih (angl. Financial Reporting in Hyperinflationary Economies) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 365-366) mora uporabljati subjekt, ki poroča v denarni enoti (valuti) hiperinflacijskega gospodarstva. Standard velja za računovodske izkaze (tudi konsolidirane računovodske izkaze) kateregakoli subjekta od začetka poročevalnega obdobja, v katerem ugotovi, da obstaja v državi, katere valuti poroča, hiperinflacija. Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2002 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 371).

#### 4.1.10 IPSAS 11 – Pogodbe o gradbenih delih

Namen standarda IPSAS 11 – Pogodbe o gradbenih delih (angl. Construction Contracts) »je predpisati računovodsko obravnavanje prihodkov in stroškov, ki so povezani s pogodbami o gradbenih delih, v računovodskih izkazih izvajalca.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 381) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2002 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 393).

#### 4.1.11 IPSAS 12 – Zaloge

Namen standarda IPSAS 12 – Zaloge (angl. Inventories) »je predpisati računovodsko obravnavo zalog ter ugotavljanje vrednosti, ki se pripozna kot sredstvo in se časovno razmejuje med odhodki, dokler se ne pripoznajo povezani prihodki, vključno z morebitnimi odpisi do čiste iztržljive vrednosti. Poleg tega zagotavlja napotke o metodah obračunavanja, ki se uporabljajo pri vrednotenju zalog.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 411) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 421).

#### 4.1.12 IPSAS 13 – Najemi

Standard IPSAS 13 – Najemi (angl. Leases) izhaja predvsem iz MRS 17 – Najemi, ki je bil spremenjen leta 2003 (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 425), in ne iz novega MSRP 16 – Najemi, ki se uporablja za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2019 ali pozneje. Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 447).

»Namen standarda je predpisati računovodske usmeritve in razkritja v zvezi s finančnimi in poslovnimi najemi za najemnike in najemodajalce. Standard velja za pogodbe, s katerimi se prenašajo pravice do uporabe sredstev z ene pogodbene stranke na drugo.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 430)

#### 4.1.13 IPSAS 14 – Dogodki po datumu poročanja

Standard IPSAS 14 – Dogodki po datumu poročanja (angl. Events after the Reporting Date) se uporablja pri obračunavanju in razkrivanju dogodkov po datumu poročanja. »Namen standarda je določiti, kdaj subjekt popravi svoje računovodske izkaze za dogodka po datumu poročanja in kaj mora subjekt razkriti o datumu, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo in o dogodkih po datumu poročanja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 466) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 473).

#### 4.1.14 IPSAS 15 – Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje

Standard IPSAS 15 – Finančni instrumenti: razkrivanje in predstavljanje (angl. Financial Instruments: Disclosure and Presentation) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 480) ni več v veljavi. S 1. januarjem 2013 so ga nadomestili IPSAS 28 – Finančni instrumenti: predstavljanje, IPSAS 29 – Finančni instrumenti: priznavanje in merjenje ter IPSAS 30 – Finančni instrumenti: razkritja.

#### 4.1.15 IPSAS 16 – Naložbene nepremičnine

Namen standarda IPSAS 16 – Naložbene nepremičnine (angl. Investment Property) »je predpisati računovodske rešitve za naložbene nepremičnine in z njimi povezane zahteve po razkritju.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 489) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 511).

»Naložbena nepremičnina je nepremičnina (zemljišče ali zgradba ali del zgradbe ali oboje), posedovana, da bi prinašala najemnino ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe ali pa oboje, ne pa za proizvodnjo ali dobavo blaga in storitev, za pisarniške namene in za prodajo v okviru rednega poslovanja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 490)

#### 4.1.16 IPSAS 17 – Opredmetena osnovna sredstva

Namen standarda IPSAS 17 – Opredmetena osnovna sredstva (angl. Property, Plant and Equipment) »je predpisati računovodske rešitve za opredmetena osnovna sredstva, torej njihovo začetno pripoznavanje, določanje njihove knjigovodske vrednosti ter amortiziranje in prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 526) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 548).

»Opredmetena osnovna sredstva so osnovna sredstva, ki jih ima subjekt, da jih uporablja pri proizvodnji proizvodov ali opravljanju storitev, jih daje v najem drugim ali uporablja za pisarniške namene. Pričakovano se bodo uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 529)

»Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot sredstvo, se ob začetnem pripoznavanju ovrednoti po svoji nabavni vrednosti. Če je sredstvo pridobljeno v nemenjalni transakciji, je njegova nabavna vrednost njegova poštena vrednost na dan pridobitve.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 532)

#### 4.1.17 IPSAS 18 – Poročanje po odsekih

Namen standarda IPSAS 18 – Poročanje po odsekih (angl. Segment Reporting) »je postaviti načela za poročanje o računovodskih informacijah po odsekih, kar omogoča boljše razumevanje dosežkov poslovanja subjekta in poveča preglednost računovodskega poročanja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 568) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2003 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 585). »Odsek je prepoznavna dejavnost ali skupina dejavnosti subjekta, o katerem je primerno posebej poročati računovodske informacije za namene ocenjevanja subjektovih dosežkov pri uresničevanju njegovih namenov in za sprejemanje odločitev o razporejanju sredstev v prihodnosti.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 568)

#### 4.1.18 IPSAS 19 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva

Namen standarda IPSAS 19 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva (angl. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) »je opredeliti rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva, določiti okoliščine, v katerih se morajo rezervacije pripoznati, način njihovega merjenja in razkritja, ki so zanje potrebna. Standard tudi določa razkrivanje določenih informacij glede pogojnih obveznosti in pogojnih sredstev v

pojasnilih k računovodskim izkazom, da uporabniki lahko razumejo njihovo naravo, časovne opredelitve in znesek.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 603) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2004 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 622).

Rezervacija je obveznost z negotovim časom ali zneskom in se pripozna, če ima subjekt zaradi preteklega dogodka sedanjo obvezo (pravno ali posredno), je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, in je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveznosti. Kot rezervacije se pripoznajo le tiste obveze, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in obstajajo neodvisno od prihodnjega delovanja subjekta. Če ti pogoji niso izpolnjeni, se rezervacija ne pripozna (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 604, 607 in 608). »Pogojno sredstvo je možno sredstvo, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar je obstoj sredstva odvisen od enega ali več prihodnjih negotovih dogodkov, ki niso v celoti pod nadzorom subjekta.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 605)

»Pogojna obveznost je:

- možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je odvisen od enega ali več prihodnjih negotovih dogodkov, ki niso v celoti pod nadzorom subjekta, ali
- sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi ali možne storitve, ali zneska obveze ni mogoče dovolj zanesljivo izmeriti.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 605)

#### 4.1.19 IPSAS 20 – Razkrivanje povezanih oseb

Namen standarda IPSAS 20 – Razkrivanje povezanih oseb (angl. Related Party Disclosures) »je opredeliti zahteve pri razkrivanju obstoja razmerij s povezanimi osebami, kjer obstaja obvladovanje, ter razkrivanje informacij o poslih med subjektom in njegovimi povezanimi osebami v določenih okoliščinah. Te informacije so potrebne za računovodske namene in za boljše razumevanje finančnega stanja in poslovanja poročajočega subjekta.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 648) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2004 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 659).

»Osebi se štejeta za povezani osebi, če ima ena možnost obvladovati drugo ali bistveno vplivati nanjo pri odločanju o financiranju in poslovanju ali če sta subjekt, ki je povezana oseba, in drugi subjekt predmet skupnega obvladovanja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 649) »Posel s povezano osebo je prenos sredstev ali obveznosti med povezanimi osebami, ne glede na to, ali se zaračuna kaka cena ali ne.



Posli s povezano osebo izključujejo posle s katerikoli drugim subjektom, ki je povezana oseba samo zaradi gospodarske odvisnosti od poročajočega subjekta ali oblasti, katerega del je.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 649)

#### 4.1.20 IPSAS 21 – Oslabitev nedonosnih sredstev

Namen standarda IPSAS 21 – Oslabitev nedonosnih sredstev (angl. Impairment of non-cash-generating assets) »je predpisati postopke, ki jih subjekt uporablja, da bi določil, ali je nedonosno sredstvo oslabiljeno, in zagotoviti, da se izgube zaradi oslabitve pripoznajo. Standard tudi podrobno določa, kdaj naj subjekt razveljavi izgubo zaradi oslabitve, in predpisuje razkritja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 675) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 692).

»Subjekti javnega sektorja, ki posedujejo donosna sredstva, morajo za takšna sredstva uporabiti IPSAS 26 – Oslabitev donosnih sredstev.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 675) V IPSAS 21 so »donosna sredstva opredeljena kot sredstva, ki se posedujejo z glavnim namenom ustvarjanja gospodarske koristi. Nedonosna sredstva so sredstva, ki niso donosna. Nadomestljiva storitvena vrednost je znesek, enak prodajni ceni sredstva, ki ne ustvarja donosov, zmanjšani za stroške prodaje, ali njegovi vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 676 in 677) Nedonosno sredstvo (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 686) je oslabiljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo storitveno vrednost.

#### 4.1.21 IPSAS 22 – Razkritje računovodskih informacij sektorja država

Namen standarda IPSAS 22 – Razkritje računovodskih informacij sektorja država (angl. Disclosure of financial information about the General Government Sector) »je predpisati zahtevana razkritja, če se vlada odloči, da bo razkrila računovodske informacije sektorja država v svojih konsolidiranih računovodskih izkazih.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 718) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 727).

V nekaterih pravnih redih se lahko računovodski izkazi in proračun za državo ali sektorje pripravijo tudi v skladu s statističnimi osnovami računovodskega poročanja, ki temeljijo na SNA 1993, in so osredotočene na zagotavljanje računovodskih informacij sektorja država. V konsolidirane računovodske izkaze so vključeni le nadzorovani subjekti. Takšne

omejitve ni v statističnih osnovah računovodskega poročanja (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 718 in 719).

»Namen računovodskih izkazov, ki so pripravljene po IPSAS, je zagotoviti koristne podatke za odločanje in prikazati, kako odgovorno subjekt ravna s sredstvi, ki so mu zaupana in jih nadzoruje. Namen računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu s statističnimi osnovami računovodskega poročanja, je zagotoviti primerne informacije za analiziranje in vrednotenje fiskalne politike, zlasti uspešnost sektorja država in celotnega javnega sektorja države.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 719 in 720)

Pri razkritju računovodskih informacij sektorja država »se stanja in transakcije med subjekti v sektorju država izločijo po IPSAS 35 – Konsolidirani računovodski izkazi.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 724) Statistične osnove poročanja zahtevajo, »da se vsa sredstva in obveznosti (razen posojil) prevrednotijo na tržno vrednost na datum vsakega poročanja, IPSAS pa ne zahtevajo, da se morajo vsa sredstva in obveznosti prevrednotiti na tržno vrednost.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 724)

#### 4.1.22 IPSAS 23 – Prihodki iz nemenjalnih poslov (davki in transferji)

Namen standarda IPSAS 23 – Prihodki iz nemenjalnih poslov (davki in transferji) (angl. Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)) je predpisati zahteve za računovodsko poročanje o prihodkih, ki izhajajo iz nemenjalnih poslov, ter njihovo pripoznavanje in merjenje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 747). Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 30. junija 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 774).

Nemenjalni posli so transakcije, ki niso menjalni posli (le-te obravnava IPSAS 9 – Prihodki iz menjalnih poslov). V nemenjalnem poslu subjekt prejme vrednost od drugega subjekta, ne da bi neposredno dal v zameno nadomestilo. »Davki so gospodarske koristi ali možne storitve obvezno plačane ali plačljive osebam javnega sektorja v skladu z zakoni in predpisi za zagotavljanje prihodkov državi. Davki ne vključujejo kazni ali drugih penalov, ki so naloženi kršiteljem zakonov. Transferji so pritoki prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev od nemenjalnih poslov, razen davkov.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 748 in 749)

»Subjekt mora razkriti:

- znesek prihodkov iz nemenjalnih poslov, pripoznanih v obdobju,
- znesek terjatev in obveznosti, pripoznanih v zvezi z nemenjalnimi posli,

- znesek vseh odpisanih obveznosti (dolgov),
- računovodske usmeritve, sprejete za pripoznavanje prihodkov od nemenjalnih poslov,
- osnovo, na kateri je bila izmerjena poštena vrednost pritokov sredstev,
- naravo in vrsto pomembnejših skupin dediščin, daril, donacij.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 772)

#### 4.1.23 IPSAS 24 – Predstavitev proračunskih informacij v računovodskih izkazih

Namen standarda IPSAS 24 – Predstavitev proračunskih informacij v računovodskih izkazih (angl. Presentation of Budget Information in Financial Statements) »je zahteva, da se v računovodske izkaze subjekta vključi primerjava proračunskih zneskov z dejanskimi zneski, ki izhajajo iz izvrševanja proračuna. Standard tudi zahteva razkritje pojasnila o razlogih za materialne razlike med proračunom in dejanskimi zneski. Subjekti na ta način povečajo preglednost računovodskih izkazov z dokazovanjem skladnosti z odobrenim proračunom. Če so proračun in računovodski izkazi pripravljene na isti podlagi, je razvidna njihova finančna uspešnost pri doseganju načrtovanih rezultatov.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 805)

Standard velja za subjekte javnega sektorja, »ki morajo ali so se sami odločili za javno objavo odobrenih proračunov, saj standard ne zahteva javne objave odobrenih proračunov, prav tako ne zahteva, da računovodski izkazi razkrivajo informacije o odobrenih proračunih ali primerjavo z njimi, če le-ti niso javno dostopni.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 805) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2009 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 817).

#### 4.1.24 IPSAS 25 – Zaslužki zaposlencev

Standard IPSAS 25 – Zaslužki zaposlencev (angl. Employee Benefits) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 830) se je uporabljal za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki so se začela 1. januarja 2011 ali pozneje. Standard ni več v uporabi in je bil odstranjen. Nadomeščen je s standardom IPSAS 39 – Zaslužki zaposlencev (angl. Employee Benefits), ki se uporablja za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje.

#### 4.1.25 IPSAS 26 – Oslabitev donosnih sredstev

Namen standarda IPSAS 26 – Oslabitev donosnih sredstev (angl. Impairment of Cash-Generating Assets) »je predpisati postopke, ki jih subjekt uporablja, da bi določil, ali je donosno sredstvo oslabiljeno, in zagotoviti, da se izgube zaradi oslabitve pripoznajo. Standard določa tudi, kdaj naj subjekt razveljavi izgubo zaradi oslabitve in predpisuje

razkritja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 840) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. aprila 2009 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 874).

»Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki se poseduje z namenom ustvarjanja donosa.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 842) Standard opredeljuje oslabitev kot »izgubo prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev. Sredstvo se šteje za oslabiljeno, ko njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 844) Izgube zaradi oslabitve (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 866), pripoznane pri sredstvu v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar, in zgolj kadar, se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva potem, ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve.

#### 4.1.26 IPSAS 27 – Kmetijstvo

Namen standarda IPSAS 27 – Kmetijstvo (angl. Agriculture) »je predpisati računovodske rešitve in razkritja za kmetijsko dejavnost.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 909) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. aprila 2011 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 919).

»Kmetijski pridelek je pospravljen proizvod bioloških sredstev subjekta. Biološko sredstvo je živa žival ali rastlina.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 910 in 911) Subjekt pripozna biološko sredstvo ali kmetijski pridelek, kadar (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 912):

- »obvladuje sredstvo na podlagi dogodkov v preteklosti;
- je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje;
- je pošteno vrednost ali nabavno vrednost sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.«

»Biološko sredstvo je treba ob začetnem pripoznanju in na dan vsakega poročanja izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške v trenutku prodaje, razen v primeru, ko poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti. V takšnem primeru se biološka sredstva merijo po nabavni vrednosti, zmanjšani za vso nabrano amortizacijo in vse nabrane izgube zaradi oslabitve. Pospravljen kmetijski pridelek iz bioloških sredstev subjekta je treba izmeriti po pošteni vrednosti, zmanjšani za ocenjene stroške prodaje v trenutku pospravitve.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 913 in 915) Subjekt mora razkriti »metode in pomembne domneve, uporabljene pri določanju

poštene vrednosti vsake skupine kmetijskega pridelka v trenutku pospravitve in vsake skupine bioloških sredstev.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 917)

#### 4.1.27 IPSAS 28 – Finančni instrumenti: predstavljanje

Namen standarda IPSAS 28 – Finančni instrumenti: predstavljanje (angl. Financial Instruments: Presentation) »je določiti načela za predstavljanje finančnih instrumentov kot obveznosti ali čista sredstva/kapital ter za izravnavo finančnih sredstev in finančnih obveznosti. Načela iz tega standarda dopolnjujejo načela pripoznavanja ter merjenja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v IPSAS 41 – Finančni instrumenti ter načela razkrivanja informacij o njih v IPSAS 30 – Finančni instrumenti: razkritja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 946) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 965).

»Kapitalski instrument je vsaka pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih subjekta po odštetju vseh njegovih dolgov. Finančni instrument je vsaka pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega subjekta in finančna obveznost ali kapitalski instrument drugega subjekta.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 948)

Po IPSAS 28 je treba »obresti, dividende ali podobna izplačila, izgube in dobičke, ki so povezani s finančnim instrumentom ali sestavino, ki je finančna obveznost, pripoznati kot prihodek ali odhodek v presežku ali v primanjkljaju. Za izplačila imetnikom kapitalskega instrumenta bremeni subjekt neposredno čista sredstva/kapital.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 961)

#### 4.1.28 IPSAS 29 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje

Standard IPSAS 29 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje (angl. Financial Instruments: Recognition and Measurement) »uporabljajo vsi subjekti za vse finančne instrumente v okviru IPSAS 41 – Finančni instrumenti, če in v obsegu, da: IPSAS 41 dovoljuje uporabo zahtev za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu s tem standardom; finančni instrument je del razmerja varovanja pred tveganjem, ki izpolnjuje pogoje za obračunavanje varovanja pred tveganjem v skladu s tem standardom.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1037) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1049).

»Instrument za varovanje pred tveganjem je določen izpeljani finančni instrument (za varovanje pred valutnim tveganjem) ali določeno neizpeljano finančno sredstvo ali neizpeljana finančna obveznost, katere poštena vrednost ali denarni tokovi bodo po pričakovanju pobotali spremembo poštene vrednosti ali denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke. Pred tveganjem varovana postavka je sredstvo, obveznost, trdna obveza (angl. firm commitment), zelo verjeten predviden posel ali čista naložba v enoto v tujini, ki izpostavlja subjekt tveganju sprememb poštene vrednosti ali sprememb prihodnjih denarnih tokov in je določen kot varovan pred tveganjem. Obračunavanje varovanja pred tveganjem pripoznava učinke pobota, ki jih imajo spremembe poštenih vrednosti instrumenta za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovanih postavk na presežek ali primanjkljaj. Razmerja varovanja pred tveganjem so treh vrst, in sicer varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, varovanje denarnih tokov pred tveganjem in varovanje čiste finančne naložbe v podjetje v tujini. Varovanje pred valutnim tveganjem iz trdne obveze se lahko obračunava kot varovanje poštene vrednosti ali kot varovanje denarnega toka pred tveganjem.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1037 in 1042)

#### 4.1.29 IPSAS 30 – Finančni instrumenti: razkritja

Namen standarda IPSAS 30 – Finančni instrumenti: razkritja (angl. Financial Instruments: Disclosures) »je zahtevati, da subjekti vključijo v svoje računovodske izkaze razkritja, ki uporabnikom omogočajo, da ovrednotijo pomen finančnih instrumentov za finančno stanje in dosežke subjekta, ter naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, katerim je subjekt izpostavljen v zadevnem obdobju in na datum poročanja ter kako subjekt obvladuje tovrstna tveganja. Načela v IPSAS 30 dopolnjujejo načela pripoznavanja, merjenja in predstavljanja finančnih sredstev in finančnih obveznosti v IPSAS 28 – Finančni instrumenti: predstavljanje in v IPSAS 29 – Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1110) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1144).

»Subjekt razkrije:

- v bilanci stanja ali v pojasnilih knjigovodske vrednosti za vsako v IPSAS 41 – Finančni instrumenti, določeno kategorijo finančnih sredstev in finančnih obveznosti,
- v izkazu poslovnega izida ali v pojasnilih postavke prihodkov, odhodkov, dobičkov in izgub za posamezno kategorijo finančnih sredstev in finančnih obveznosti,
- uporabljene računovodske usmeritve in obračunavanje varovanja pred tveganjem in
- informacije, ki uporabnikom računovodskih izkazov omogočajo, da ovrednotijo naravo in obseg tveganj, ki izhajajo iz finančnih instrumentov (med drugim kreditno tveganje, likvidnostno tveganje in tržno tveganje), katerim je subjekt izpostavljen na

datum poročanja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1112, 1119–1120 in 1130)

#### 4.1.30 IPSAS 31 – Neopredmetena sredstva

Namen standarda IPSAS 31 – Neopredmetena sredstva (angl. Intangible Assets) »je predpisati računovodsko obravnavanje za neopredmetena sredstva, ki niso posebej obravnavana v drugem standardu.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1197) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. april 2011 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1227).

»Neopredmeteno sredstvo je razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja in se pripozna, ko je verjetno, da bodo pričakovane prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve, ki se mu pripisujejo, pritekale v subjekt, in je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost ali pošteno vrednost (slednjo, ko se sredstvo pridobi z nemenjalno transakcijo).« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020 str. 1200 in 1204) Znotraj subjekta ustvarjeni dobro ime, blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, sezname uporabnikov storitev in po vsebini podobne postavke se ne pripoznajo kot neopredmetena sredstva (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1208 in 1211).

Pripoznanje neopredmetenega sredstva se odpravi »ob odtujitvi, ali kadar se ne pričakuje prihodnjih gospodarskih koristi ali možnih storitev pri njegovi uporabi ali odtujitvi.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1222) Subjekt mora za vsako vrsto neopredmetenih sredstev razkriti, »ali so dobe koristnosti končne ali nedoločene; uporabljene metode amortiziranja; kosmato knjigovodsko vrednost in nabrane amortizacijske popravke vrednosti (skupaj z nabranimi izgubami zaradi oslabitve) na začetku in na koncu obdobja; spremembe knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1223)

#### 4.1.31 IPSAS 32 – Dogovori o koncesiji storitev: dajalec koncesije

Namen standarda IPSAS 32 – Dogovori o koncesiji storitev: dajalec koncesije (angl. Service Concession Arrangements: Grantor) (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1253) je predpisati obračunavanje dogovorov o koncesiji storitev za dajalca koncesije (koncedent), ki je oseba javnega sektorja, ne predpisuje pa obračunavanja za upravljavce. Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2014 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1260).

Dogovori, ki spadajo v področje uporabe tega standarda, »vključujejo upravljavca, ki izvaja javne storitve, povezane s sredstvom koncesije storitev, v imenu dajalca koncesije.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1253) »Dajalec koncesije (koncedent) je za namen tega standarda subjekt, ki podeljuje upravljavcu pravico do uporabe sredstva koncesije storitev. Upravljavec je za namen tega standarda subjekt, ki za zagotavljanje javnih storitev uporablja sredstvo koncesije storitev, ki je pod nadzorom dajalca koncesije. Sredstvo koncesije storitev je sredstvo, uporabljeno za zagotavljanje javnih storitev v dogovoru o koncesiji storitev.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1253 in 1254)

Dajalec koncesije ob začetnem pripoznanju obračuna sredstvo koncesije storitev po pošteni vrednosti (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1254). Dajalec koncesije v zvezi z dogovori o koncesiji storitev razkrije: »opis dogovora; pomembne pogoje dogovora; naravo in obseg pravic in obveznosti, ki izhajajo iz dogovora; spremembe v dogovoru, ki se pojavijo v obdobju poročanja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1258)

#### 4.1.32 IPSAS 33 – Prva uporaba mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor na podlagi nastanka poslovnega dogodka

Namen standarda IPSAS 33 – Prva uporaba mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor na podlagi nastanka poslovnega dogodka (angl. First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)) »je zagotoviti smernice subjektu, da ob sprejetju in prvi uporabi IPSAS na podlagi nastanka poslovnega dogodka pripravi prve računovodske izkaze, ki vsebujejo visoko kakovostne informacije, ki zagotavljajo pregledno poročanje o prvi uporabi IPSAS na podlagi nastanka poslovnega dogodka; zagotavljajo ustrezno izhodišče za računovodstvo po IPSAS na podlagi nastanka poslovnega dogodka; če se pričakuje, da bodo koristile presegle stroške.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1314) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1349).

Računovodski izkazi subjekta, ki prvič uporablja IPSAS na podlagi nastanka poslovnega dogodka, morajo »pošteno prikazovati finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove subjekta. Poštena predstavitev zahteva natančno predstavitev učinkov transakcij, drugih dogodkov ter pogojev v skladu z opredelitvami in merili za pripoznavanje sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov, določenimi v IPSAS. Če subjekt ob prvi uporabi IPSAS izkoristi izjeme, ki so določene v tem standardu, bodo le-te vplivale na pošteno predstavitev računovodskih izkazov in zato subjekt ob prvi uporabi IPSAS ne more podati izjave o skladnosti z IPSAS na podlagi nastanka poslovnega dogodka, do poteka izjem in/ali, ko so ustrezne postavke priznane in/ali izmerjene po veljavnem IPSAS (kar je izpolnjeno prej). Subjekt, katerega računovodski izkazi so izdelani po IPSAS, v pojasnilih



pona izrecno izjavo o skladnosti z IPSAS. Subjekt računovodskih izkazov ne sme označiti za skladne z IPSAS, če niso skladni z vsemi zahtevami IPSAS na podlagi nastanka poslovnega dogodka.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1320)

#### 4.1.33 IPSAS 34 – Ločeni računovodski izkazi

Namen standarda IPSAS 34 – Ločeni računovodski izkazi (angl. Separate Financial Statements) »je predpisati računovodsko obravnavo in zahteve po razkrivanju naložb v odvisne subjekte, skupne podvige in pridružene subjekte, ko subjekt pripravlja ločene računovodske izkaze.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1437) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1443).

»Konsolidirani računovodski izkazi so računovodski izkazi gospodarskega subjekta, v katerih so sredstva, obveznosti, čista sredstva/kapital, prihodki, odhodki in denarni tokovi obvladujočega subjekta in njegovih odvisnih subjektov predstavljeni kot računovodski izkazi enega samega subjekta. Ločeni računovodski izkazi so izkazi, ki jih predloži subjekt in v katerih se lahko subjekt, v skladu z zahtevami tega standarda, odloči za obračunavanje svojih naložb v odvisne subjekte, skupna vlaganja in pridružene subjekte bodisi po nabavni vrednosti, po IPSAS 41 – Finančni instrumenti, bodisi po kapitalski metodi, po IPSAS 36 – Naložbe v pridružena podjetja in skupna vlaganja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1437) Po 19. odstavku IPSAS 34 (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1440) mora subjekt v svojih ločenih računovodskih izkazih zagotoviti razkritja po veljavnih IPSAS.

#### 4.1.34 IPSAS 35 – Konsolidirani računovodski izkazi

Namen standarda IPSAS 35 – Konsolidirani računovodski izkazi (angl. Consolidate Financial Statements) »je določiti načela za predstavitev in pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, ko subjekt obvladuje enega ali več drugih subjektov.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1456) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1474).

»Subjekt obvladuje drugi subjekt, če je izpostavljen ali ima pravico do spremenljivih koristi iz svoje udeležbe v tem subjektu in ima možnost vplivati na naravo ali znesek teh koristi s svojo močjo nad tem subjektom. Obvladovani subjekt je subjekt, ki ga obvladuje drugi subjekt. Obvladujoči subjekt je subjekt, ki obvladuje enega ali več subjektov.

Gospodarski subjekt je obvladujoči subjekt in njegovi obvladovani subjekti.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1458)

»Subjekt, ne glede na naravo svoje udeležbe v drugem subjektu, ugotovi, ali je obvladujoči subjekt tako, da oceni, ali obvladuje drugi subjekt. Subjekt obvladuje drugi subjekt, ko je izpostavljen ali ima pravice do spremenljivih koristi zaradi sodelovanja z drugim subjektom in ima možnost vplivati na naravo ali znesek teh koristi s svojo močjo nad drugim subjektom.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1460)

Obvladujoči subjekt pripravi konsolidirane računovodske izkaze »z uporabo enotnih računovodskih usmeritev za podobne transakcije in druge dogodke v podobnih okoliščinah. Konsolidacija obvladovanega subjekta se začne od datuma, ko subjekt pridobi nadzor nad drugim subjektom, in preneha, ko subjekt izgubi nadzor nad drugim subjektom.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1464)

Pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov se (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1464):

- »združijo podobne postavke sredstev, obveznosti, čistih sredstev/kapitala, prihodkov, odhodkov in denarnih tokov obvladujočega in obvladovanih subjektov;
- izloči knjigovodska vrednost finančne naložbe obvladujočega subjekta v vsak odvisen subjekt in delež obvladujočega subjekta v čistih sredstvih/kapitalu vsakega odvisnega subjekta (IPSAS 40 – Združenja subjektov v javnem sektorju pojasnjuje, kako obravnavati morebitno povezano dobro ime);
- v celoti izločijo sredstva, obveznosti, neto sredstva/kapital, prihodki, odhodki in denarni tokovi med subjekti znotraj skupine.«

Ločeno je treba izkazati (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1466):

- »čista sredstva/kapital, ki pripadajo obvladujočemu subjektu, od deleža, ki pripada manjšinskim lastnikom;
- presežek ali primanjkljaj in vsak dobiček ali izgubo, ki pripada lastnikom obvladujočega subjekta, od deleža, ki pripada manjšinskim lastnikom; in
- znesek, pripoznan v izkazu gibanja čista sredstva/kapital, ki pripada lastnikom obvladujočega subjekta, od zneska, ki pripada manjšinskim lastnikom.«

#### 4.1.35 IPSAS 36 – Finančne naložbe v pridružene subjekte in skupna vlaganja (podvige)

Namen standarda IPSAS 36 – Finančne naložbe v pridružene subjekte in skupna vlaganja (podvige) (angl. Investments in Associates and Joint Ventures) »je predpisati

obračunavanje naložb v pridružene subjekte in skupna vlaganja ter določiti zahteve za uporabo kapitalske metode pri obračunavanju naložb v pridružene subjekte in skupna vlaganja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1573) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1585).

»Pridruženi subjekt (angl. associate) je subjekt, na katerega ima naložbenik pomemben vpliv. Skupni dogovor (angl. joint arrangement) je dogovor, ki ga dva ali več subjektov skupno obvladujejo. Skupno obvladovanje (angl. joint control) je z obvezujočim dogovorom dogovorjena delitev obvladovanja subjekta, ki obstaja le, kadar odločitve o dejavnostih zahtevajo soglasje subjektov, ki si delijo obvladovanje. Skupno vlaganje (podvig) (angl. joint venture) je skupni dogovor, pri katerem imajo subjekti, ki skupno obvladujejo subjekt, pravice do čistih sredstev tega subjekta. Vlagatelj v skupnem vlaganju (angl. joint venturer) je subjekt v skupnem vlaganju in ima skupno obvladovanje tega skupnega vlaganja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1574)

»Kapitalska metoda je metoda obračunavanja, pri kateri se naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti, nato se prevrednoti za kasnejše spremembe vlagateljevega deleža v čistih sredstvih/kapitalu pridruženega subjekta ali skupnega vlaganja. Presežek ali primanjkljaj vlagatelja odraža njegov delež v presežku ali primanjkljaju subjekta, v katerega vlaga. Vlagateljeva čista sredstva/kapital odražajo njegov delež sprememb v čistih sredstvih/kapitalu subjekta, v katerega vlaga, ki niso bile pripoznane v presežku ali primanjkljaju subjekta, v katerega vlaga.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1574) Subjekt s skupnim vlaganjem ali bistvenim vplivom na subjekt, v katerega vlaga, »obračuna svojo naložbo v pridružen subjekt ali skupno vlaganje po kapitalski metodi, razen če naložba izpolnjuje pogoje za izvzetje in se obračuna skladno z drugimi IPSAS.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1577)

#### 4.1.36 IPSAS 37 – Skupni dogovori

Namen standarda IPSAS 37 – Skupni dogovori (angl. Joint Arrangements) »je določiti načela za računovodsko poročanje subjektov, ki imajo delež v dogovorih, ki jih skupno obvladujejo (tj. skupni dogovori). Ta standard opredeljuje skupno obvladovanje in zahteva, da subjekt, ki je vključen v skupni dogovor, določi vrsto skupnega dogovora, v katerega je vključen, oceni svoje pravice in obveznosti ter jih ustrezno obračuna.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1604) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1611).

»Skupno poslovanje (angl. joint operation) je skupni dogovor, pri katerem imajo soudeleženci, ki skupno obvladujejo subjekt, pravice do sredstev in obveznosti v zvezi s tem subjektom. Soudeleženelec (angl. joint operator) je stranka v skupnem subjektu, ki ga skupno obvladuje.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1604)

»Skupni dogovor je dogovor, ki ga skupno obvladujeta dva ali več soudeležencev. Za skupni dogovor je značilno, da soudeležence zavezuje zavezujoč dogovor, ki daje dvema ali več soudeležencem skupnega dogovora skupno obvladovanje subjekta. Skupni dogovor je bodisi skupno poslovanje bodisi skupno vlaganje.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1605)

#### 4.1.37 IPSAS 38 – Razkritje deležev v drugih subjektih

Namen standarda IPSAS 38 – Razkritje deležev v drugih subjektih (angl. Disclosure of Interests in Other Entities) »je zahtevati, da subjekt razkrije informacije, ki uporabnikom njegovih računovodskih izkazov omogočajo, da ocenijo:

- naravo in tveganja, ki so povezana z njegovimi deleži v odvisnih subjektih, nekonsolidiranih odvisnih subjektih, skupnih dogovorih in pridruženih subjektih ter strukturiranih subjektih, ki niso konsolidirani; in
- učinke teh deležev na njegov finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1657)

Za namen tega standarda se delež v drugem subjektu »nanaša na udeležbo na podlagi zavezujočih dogovorov ali na drugi podlagi, kar subjekt izpostavlja variabilnosti koristi glede na uspešnost drugega subjekta. Delež v drugem subjektu se lahko dokaže z lastništvom kapitalskih ali dolžniških instrumentov ter drugimi oblikami sodelovanja, kot so: zagotavljanje financiranja, likvidnostna podpora, izboljšanje kreditne sposobnosti in jamstva. Vključuje sredstva, s katerimi ima subjekt obvladovanje, skupno obvladovanje ali pomemben vpliv na drugi subjekt. Ni nujno, da ima subjekt delež v drugem subjektu samo zaradi tipičnega odnosa financer/prejemnik ali kupec/dobavitelj.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1658) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2017 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 1672).

#### 4.1.38 IPSAS 39 – Zaslužki zaposlencev

Namen standarda IPSAS 39 – Zaslužki zaposlencev (angl. Employee Benefits) »je predpisati obračunavanje in razkrivanje zaslužkov zaposlencev. Standard zahteva, da subjekt pripozna obveznost, ko zaposlenec opravi delo v zameno za zaslužke, ki mu bodo

plačani v prihodnosti, ter odhodek, ko podjetje izrabi gospodarske koristi, ki izhajajo iz dela, ki ga zaposlenec opravi v zameno za zasluzke, ki mu pripadajo. Standard uporablja delodajalec pri obračunavanju vseh zaslužkov zaposlenecv, razen transakcij z delnicami.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2016, str. 5) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2018 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2016, str. 38).

Zasluzki zaposlenecv vključujejo (International Public Sector Accounting Standards Board, 2016, str. 5 in 6):

- »kratkoročne zaslužke zaposlenecv (pričakuje se, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po datumu poročanja);
- pozaposlitvene zaslužke (pokojnine in drugi upokojitveni zaslužki);
- druge dolgoročne zaslužke zaposlenecv (jubilejne nagrade, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti, dolgotrajne invalidnine);
- odpravnine.«

#### 4.1.39 IPSAS 40 – Združenja subjektov v javnem sektorju

Namen standarda IPSAS 40 – Združenja subjektov v javnem sektorju (angl. Public Sector Combinations) »je izboljšati ustreznost, pošteno predstavitev in primerljivost informacij v računovodskih izkazih poročajočega subjekta v združenju subjektov v javnem sektorju, zato ta standard določa načela in zahteve, kako:

- poročevalski subjekt razvrsti združenje subjektov v javnem sektorju kot združitev ali prevzem;
- nastali subjekt pripozna in meri v svojih računovodskih izkazih prejeta sredstva, prevzete obveznosti in morebitni neobvladujoči delež pri združitvi;
- nastali subjekt pripozna in meri sestavine čistih sredstev/kapitala in drugih prilagoditev, pripoznanih pri združitvi;
- prevzemnik pripozna in meri v svojih računovodskih izkazih prejeta sredstva, prevzete obveznosti in morebitni neobvladujoči delež v pridobljenem poslovnem subjektu;
- prevzemnik pripozna in izmeri dobro ime, nastalo pri pridobitvi, ali dobiček oz. izgubo, ki izhaja iz pridobitve; in
- poročajoči subjekt določi, katere informacije bo razkril, da omogoči uporabnikom računovodskih izkazov, da ocenijo naravo in finančne učinke združenja subjektov v javnem sektorju.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017, str. 5)

Združenje subjektov v javnem sektorju »je združevanje ločenih dejavnosti v en subjekt javnega sektorja.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017, str. 6)

Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2019 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2017, str. 33).

#### 4.1.40 IPSAS 41 – Finančni instrumenti

Namen standarda IPSAS 41 – Finančni instrumenti (angl. Financial Instruments) »je določiti načela za računovodsko poročanje finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki bodo uporabnikom računovodskih izkazov predstavila ustrezne in uporabne informacije za oceno zneskov, časovnega okvira in negotovosti prihodnjih denarnih tokov subjekta.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2018, str. 5) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2022 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2018, str. 41).

Subjekt mora pripoznati finančno sredstvo ali finančno obveznost v svoji bilanci stanja, »ko subjekt postane del pogodbenih določb v finančnem instrumentu.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2018, str. 11) Subjekt razvrsti finančna sredstva kot (International Public Sector Accounting Standards Board, 2018, str. 18):

- »naknadno izmerjena po odplačni vrednosti,
- poštenu vrednost skozi čista sredstva/kapital,
- poštenu vrednosti skozi presežek ali primanjkljaj.«

Subjekt razvrsti vse finančne obveznosti kot (International Public Sector Accounting Standards Board, 2018, str. 19):

- »naknadno izmerjene po odplačni vrednosti, razen finančne obveznosti po poštenu vrednosti skozi presežek ali primanjkljaj;
- finančne obveznosti, ki nastanejo, ko prenos finančnega sredstva ne izpolnjuje pogojev za odpravo pripoznanja ali ko se uporablja pristop stalne vključenosti;
- pogodbe o finančni garanciji;
- zaveze za zagotovitev posojila po obrestni meri, nižji od tržne;
- pogojno nadomestilo, ki ga priznava prevzemnik v združenju subjektov v javnem sektorju.«

Subjekt ob začetnem pripoznanju izmeri finančno sredstvo ali finančno obveznost »po poštenu vrednosti, razen za kratkoročne terjatve in obveznosti. V primeru finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki ni izmerjena po poštenu vrednosti skozi presežek ali primanjkljaj, se prištejejo ali odštejejo tudi transakcijski stroški, ki jih je mogoče neposredno pripisati pridobitvi ali izdaji finančnega sredstva ali finančne obveznosti.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2018, str. 21 in 22)

Subjekt mora odpraviti pripoznanje finančnega sredstva, »ko potečejo ali se opustijo pogodbene pravice do denarnih tokov iz finančnega sredstva ali se finančno sredstvo prenese.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2018, str. 13) Subjekt mora odpraviti pripoznanje finančne obveznosti (ali del finančne obveznosti) iz svoje bilance stanja, »ko le-ta ugasne (obveza, določena v pogodbi, je izpolnjena, opuščena, razveljavljena ali zastarana).« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2018, str. 17)

#### 4.1.41 IPSAS 42 – Socialni prejemki

Namen standarda IPSAS 42 – Socialni prejemki (angl. Social Benefits) »je izboljšati ustreznost, pošteno predstavitev in primerljivost informacij v računovodskih izkazih poročevalskega subjekta o socialnih prejemkih, kot so opredeljeni v tem standardu. Informacije morajo uporabnikom računovodskih izkazov in poročil omogočiti, da ocenijo naravo socialnih prejemkov, ki jih zagotavlja subjekt; ključne značilnosti delovanja shem socialnih prejemkov; vpliv zagotovljenih socialnih prejemkov na subjektovo finančno uspešnost, finančni položaj in denarne tokove. Ta standard določa načela in zahteve za pripoznavanje odhodkov in obveznosti za socialne prejemke; merjenje odhodkov in obveznosti za socialne prejemke; predstavljanje informacij o socialnih prejemkih v računovodskih izkazih; določanje, katere informacije je treba razkriti, da bi lahko uporabniki računovodskih izkazov ocenili naravo in finančne učinke socialnih prejemkov, ki jih zagotavlja poročajoči subjekt.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2019, str. 4)

»Socialni prejemki so denarna nakazila, namenjena določenim posameznikom in/ali gospodinjstvom, ki izpolnjujejo merila za upravičenost; ublažitvi učinkov socialnega tveganja; obravnavi potreb družbe kot celote.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2019, str. 4) »Subjekt pripozna obveznost za shemo socialnih prejemkov, kadar ima sedanjo obvezo za odtok dejavnikov, ki izhaja iz preteklega dogodka. Subjekt skupaj z obveznostjo pripozna tudi odhodek za shemo socialnih prejemkov. Subjekt mora izmeriti obveznost za shemo socialnih prejemkov po najboljši možni oceni stroškov (tj. plačil socialnih prejemkov), ki jih bo imel pri izpolnjevanju sedanjih obvez.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2019, str. 5 in 6) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2022 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2019, str. 10).

## 4.2 Podrobna predstavitev standarda IPSAS 1

Namen standarda IPSAS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov (angl. Presentation of Financial Statements) »je predpisati način predstavljanja računovodskih izkazov za splošne namene z namenom, da se zagotovi primerljivost tako z lastnimi računovodskimi izkazi

preteklih let kot z računovodskimi izkazi drugih subjektov.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 163) Standard IPSAS 1 »se uporablja pri predstavljanju vseh računovodskih izkazov za splošne namene, pripravljenih in predstavljenih na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku poslovnega dogodka, v skladu z IPSAS.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 163) Standard se začne uporabljati za letne računovodske izkaze, za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2008 ali pozneje (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 198).

Računovodski izkazi za splošne namene (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 163) se predstavljajo posebej ali v okviru drugih javnih listin, kot je letno poročilo, in so namenjeni davkoplačevalcem, predstavnikom zakonodajalca, upnikom, dobaviteljem, medijem in zaposlenim. Ta standard se ne uporablja za zgoščene medletne računovodske izkaze. Standard IPSAS 1 »se uporablja enako za vse subjekte, tako za tiste, ki pripravljajo konsolidirane računovodske izkaze po IPSAS 35 – Konsolidirani računovodski izkazi, kot tiste, ki pripravljajo ločene računovodske izkaze po IPSAS 34 – Ločeni računovodski izkazi.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 163)

Popolni računovodski izkazi obsegajo (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 168 in 169):

- »bilanco stanja (ali, odvisno od pravnega reda, izkaz stanja ali izkaz sredstev in dolgov);
- izkaz prihodkov in odhodkov (ali, odvisno od pravnega reda, izkaz poslovnega izida ali izkaz uspeha ali izkaz poslovanja ali izkaz dobička ali izgube);
- izkaz sprememb v čistih sredstvih/kapitalu;
- izkaz denarnih tokov;
- če subjekt javno objavi svoj odobreni proračun, primerjavo proračuna in doseženih rezultatov bodisi kot ločen računovodski izkaz bodisi kot proračunski stolpec v računovodskih izkazih;
- računovodske usmeritve in pojasnila k računovodskim izkazom.«

Namen računovodskih izkazov za splošne namene je dajati »poštene informacije o finančnem stanju, dosežkih in denarnih tokovih subjekta.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 170) Subjekt, katerega računovodski izkazi so v skladu z IPSAS, »to razkrije v pojasnilih. Računovodski izkazi se ne smejo označiti za skladne z IPSAS, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega posameznega standarda IPSAS.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 170)

Računovodski izkazi morajo biti pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delujočega subjekta, v nasprotnem primeru je treba razkriti, zakaj subjekt ni obravnavan



kot delujoči subjekt (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 172 in 173). Predstavljanje in razvrščanje postavk v računovodskih izkazih »mora biti enako iz obdobja v obdobje, razen ob bistveni spremembi narave poslovanja subjekta, ali če spremembo predstavljanja zahtevajo IPSAS.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 174)

Po IPSAS 1 mora biti »vsaka bistvena skupina, sestavljena iz podobnih postavk, v računovodskih izkazih predstavljena posebej. Postavke različne narave ali vloge morajo biti predstavljene posebej, razen če so nebistvene.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 174)

IPSAS 1 določa, »da se sredstva in obveznosti ter prihodki in odhodki ne pobotajo, razen če to zahteva ali dovoljuje drug IPSAS.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 175) Pobotanje denarnih tokov »je opredeljeno v IPSAS 2 – Izkaz denarnih tokov.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 175)

Pri vseh informacijah, ki so v računovodskih izkazih prikazane v zneskih, »je treba razkriti primerjalne informacije za preteklo obdobje, razen če posamezni standard IPSAS dovoljuje ali zahteva drugače. Če se prikaz ali razvrstitev postavk v računovodskih izkazih spremeni, je treba primerjalne informacije ustrezno prerazvrstiti, če je to izvedljivo, da se zagotovi primerljivost s preteklimi obdobji.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 175 in 176)

»Računovodski izkazi morajo biti jasno prepoznani in se morajo razlikovati od drugih informacij v isti objavljeni listini.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 177) »Računovodski izkazi se morajo predstaviti najmanj enkrat letno, v nasprotnem primeru je treba razkriti razlog, da je obdobje drugačno od enega leta, in dejstvo, da zneski v določenih izkazih niso primerljivi.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 178)

Eden izmed ciljev magistrskega dela je primerjava bilanc stanja za javni zavod, ki so sestavljene na podlagi dejanskih podatkov, vendar po različnih računovodskih podlagah (obstoječa zakonodaja za javni sektor v Sloveniji, SRS in IPSAS), zato se v nadaljevanju osredotočim le na bilanco stanja. Bilanca stanja za javni sektor, v skladu z IPSAS, je razvidna iz obrazca v prilogi 5.

Subjekt predstavi »kratkoročna in nekratkoročna sredstva ter kratkoročne in nekratkoročne obveznosti do virov sredstev kot ločene postavke v obrazcu bilance stanja, razen če predstavitev na podlagi likvidnosti zagotavlja zanesljive in bolj relevantne informacije. Kadar velja ta izjema, se vsa sredstva in obveznosti prikažejo po vrstnem redu njihove unovčljivosti.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 179)

Subjekt mora, »ne glede na uporabljeno metodo predstavljanja, za vsako postavko sredstev in obveznosti do virov sredstev razkriti znesek, za katerega se pričakuje, da bo plačan ali poravnana v več kot dvanajstih mesecih po datumu poročanja. Informacije o datumih unovčljivosti sredstev in obveznosti so koristne pri ocenjevanju kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti subjekta.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 179)

Sredstvo se razvrsti med kratkoročna sredstva, »če bo predvidoma unovčeno ali namenjeno za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklu subjekta; ali je namenjeno predvsem za trgovanje; ali bo po pričakovanju unovčeno v dvanajstih mesecih od datuma poročanja; ali je denarno sredstvo ali denarni ekvivalent (po IPSAS 2 – Izkaz denarnih tokov), razen če ga je v obdobju najmanj dvanajstih mesecev po poročevalskem obdobju prepovedano zamenjati ali uporabiti za poravnavo obveznosti. Vsa druga sredstva je treba razvrstiti kot nekratkoročna.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 180)

Obveznost se razvrsti med kratkoročne obveznosti, »če bo predvidoma poravnana v normalnem poslovnem ciklusu subjekta; je namenjena predvsem za trgovanje; mora biti poravnana v dvanajstih mesecih od datuma poročanja; subjekt nima neomejene pravice do odložitve poravnave obveznosti za najmanj dvanajst mesecev po poročevalskem obdobju. Vse druge obveznosti je treba razvrstiti kot nekratkoročne.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 181)

Bilanca stanja mora vključevati najmanj naslednje postavke (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 182 in 183):

- »opredmetena osnovna sredstva,
- naložbene nepremičnine,
- neopredmetena sredstva,
- finančna sredstva,
- finančne naložbe, obračunane z uporabo kapitalske metode,
- zaloge,
- nadomestila iz nemenjalnih poslov (davki in transferji),
- terjatve iz menjalnih poslov,
- denarna sredstva in denarne ustreznike,
- obveznosti za davke in transferje,
- obveznosti za socialne prejemke,
- obveznosti iz menjalnih poslov,
- rezervacije,
- finančne obveznosti,
- manjšinski delež v okviru čistih sredstev/kapital in
- čista sredstva/kapital pripisana lastnikom obvladujočega subjekta.«

Subjekt predstavi »dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke v bilanci stanja, če je takšna predstavitev koristna za razumevanje njegovega finančnega položaja. Standard ne predpisuje vrstnega reda ali obrazca, v katerem je treba predstaviti postavke. Subjekt mora v obrazcu bilance stanja ali v pojasnilih razkriti nadaljnje podvrste predstavljenih vrstičnih postavk, razvrščenih v skladu s poslovanjem subjekta.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 183)

Če subjekt nima delniškega kapitala, »mora ločeno razkriti bodisi v obrazcu bilance stanja bodisi v pojasnilih čista sredstva/kapital, pri tem pa ločeno prikazati:

- vložke kapitala, ki predstavlja na dan poročanja nabrani seštevki vplačil lastnikov, zmanjšan za izplačila lastnikom;
- bilančne (nabrane) presežke ali primanjkljaje;
- rezerve, vključno z opisom vrste in namena vsake vrste rezerv v okviru čistih sredstev/kapitala; in
- neobvladujoče deleže.« (International Public Sector Accounting Standards Board, 2020, str. 184)

## **5 PRIMERJAVA BILANCE STANJA ZA JAVNI ZAVOD, IZDELANE PO OBSTOJEČI ZAKONODAJI ZA JAVNI SEKTOR, PO SRS IN PO IPSAS**

### **5.1 Kratka predstavitev javnega zavoda**

Primerjavo bilance stanja, izdelane po obstoječi zakonodaji za javni sektor, po SRS in po IPSAS, izvedem na osnovi podatkov javnega zavoda, Kmetijsko gozdarskega zavoda Nova Gorica, ki ga je s sklepom o ustanovitvi z dne 15. 12. 2000 ustanovila Kmetijsko gozdarska zbornica Slovenije, za izvajanje javnih služb na področju kmetijstva, gozdarstva in ribištva ter za izvajanje strokovnih nalog na področju kmetijstva. Javni zavod s svojimi dejavnostmi pokriva zahodni del Slovenije. Poleg osnovnega poslanstva izvajanja javnih služb opravlja tudi tržne dejavnosti (proizvodne dejavnosti in posredovanje storitev ter izvajanje projektov). Ima 106 zaposlenih (Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica, 2023).

### **5.2 Primerjava bilance stanja za javni zavod**

Izhodišče za izvedbo primerjave je bilanca stanja javnega zavoda na dan 31. 12. 2022, sestavljena po obstoječi zakonodaji, in javno objavljena na spletni strani Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES). Bilanca stanja je predstavljena v nadaljevanju, v tabeli 1.

Tabela 1: Bilanca stanja na dan 31.12.2022, za javni zavod, po obstoječi zakonodaji

	(v EUR)	
	31.12.2022	31.12.2021
<b>SREDSTVA</b>		
<b>A) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU</b>	<b>1.347.183</b>	<b>1.290.125</b>
NEOPREDMETENA SREDSTVA IN DOLGOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	192.211	180.779
POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH SREDSTEV	161.447	156.778
NEPREMIČNINE	1.797.533	1.781.447
POPRAVEK VREDNOSTI NEPREMIČNIN	923.916	879.933
OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	3.770.415	3.681.962
POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	3.330.033	3.319.772
DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	2.420	2.420
DOLGOROČNO DANA POSOJILA IN DEPOZITI	0	0
DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA	0	0
TERJATVE ZA SREDSTVA DANA V UPRAVLJANJE	0	0
<b>B) KRATKOROČNA SREDSTVA; RAZEN ZALOG IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>1.347.133</b>	<b>1.504.496</b>
DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI IN TAKOJ UNOVČLJIVE VREDNOSTNICE	1.339	1.401
DOBROIMETJE PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH USTANOVAH	588.445	775.877
KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV	213.158	258.037
DANI PREDUJMI IN VARŠČINE	261	1.082
KRATKOROČNE TERJATVE DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	270.055	268.364
KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE	0	0
KRATKOROČNE TERJATVE IZ FINANCIRANJA	0	0
DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE	26.677	13.361
NEPLAČANI ODHODKI	0	0
AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	247.198	186.374
<b>C) ZALOGE</b>	<b>558.991</b>	<b>450.076</b>
OBRAČUN NABAVE MATERIALA	0	0
ZALOGE MATERIALA	15.910	10.680
ZALOGE DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE	0	0
NEDOKONČANA PROIZVODNJA IN STORITVE	354.016	291.062
PROIZVODI	47.748	36.722
OBRAČUN NABAVE BLAGA	0	0
ZALOGE BLAGA	141.317	111.612
DRUGE ZALOGE	0	0
<b>I. AKTIVA SKUPAJ</b>	<b>3.253.307</b>	<b>3.244.697</b>
<i>AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE</i>	766	988
<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>31.12.2022</b>	<b>31.12.2021</b>
<b>D) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>507.315</b>	<b>508.738</b>
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE	21.180	25.091
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENIH	246.342	240.384
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV	137.723	123.296
DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA	48.896	65.192
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	13.969	19.965
KRATKOROČNO OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV	0	0
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA	0	0
NEPLAČANI PRIHODKI	0	0
PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	39.205	34.810
<b>E) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>2.745.992</b>	<b>2.735.959</b>
SPLOŠNI SKLAD	0	0
REZERVNI SKLAD	0	0
DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	0	0
DOLGOROČNE REZERVACIJE	0	0
SKLAD NAMENSKEGA PREMOŽENJA V JAVNIH SKLADIH	0	0
SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJHOVI LASTI, ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	0	0
SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJHOVI LASTI, ZA FINANČNE NALOŽBE	0	0
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	0	0
PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	0	0
DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI	0	0
DRUGE DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	0	0
OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	2.056.195	1.996.298
OBVEZNOSTI ZA DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	0	0
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	689.797	739.661
PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	0	0
<b>I. PASIVA SKUPAJ</b>	<b>3.253.307</b>	<b>3.244.697</b>
<i>PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE</i>	766	988

Vir: Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica (2023b).

Javni zavod ima na kontih bruto bilance evidentirane podatke o poslovanju, ki omogočajo sestaviti bilanco stanja za javni zavod po računovodskih predpisih, ki veljajo za podjetja (SRS), in po IPSAS. Na osnovi bruto bilance javnega zavoda za poslovno leto 2022 (Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica, 2023b) sestavim bilanco stanja po SRS in IPSAS ter na ta način dobim razlike v bilancah stanja, sestavljenih po vseh treh podlagah, ki so predmet obravnave v tem magistrskem delu. Bilanca stanja, sestavljena po SRS, je prikazana v prilogi 6, bilanca stanja, sestavljena po IPSAS, pa v prilogi 7.

### 5.2.1 Primerjava obstoječe bilance stanja za javni zavod z bilanco stanja po SRS

Če na osnovi dejanskih podatkov javnega zavoda za leto 2022 sestavim bilanco stanja po SRS, so razlike naslednje:

- neopredmetena sredstva so prikazana v neodpisani vrednosti 30.763 tisoč EUR;
- ločeno sta izkazani vrednost zemljišč, v znesku 270.082 EUR, in vrednost zgradb, 598.373 EUR, obe kategoriji v neodpisani vrednosti;
- druge naprave in oprema so prikazane v neodpisani vrednosti 309.941 EUR;
- posebej je izkazana vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji in izdelavi, v skupnem znesku 7.366 EUR, od tega 5.162 EUR za zgradbe in 2.204 EUR za opremo;
- ločeno je izkazana vrednost večletnih nasadov v neodpisani vrednosti 128.237 EUR;
- zaloga proizvodov in trgovskega blaga je prikazana v skupnem znesku 189.065 EUR;
- dani predujmi za zaloge v znesku 261 EUR so izkazani med zalogami, kot ločena postavka predujmi za zaloge;
- v postavki kratkoročne poslovne terjatve do drugih, v skupnem znesku 296.732 EUR, so zajete tudi kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta, v znesku 270.055 EUR;
- denarna sredstva so prikazana v skupnem znesku 589.784 EUR;
- vrednost kapitala znaša 2.745.992 EUR, od tega znaša osnovni kapital 2.056.195 EUR, preneseni čisti poslovni izid 676.205 EUR in čisti poslovni izid poslovnega leta 13.592 EUR;
- druge kratkoročne poslovne obveznosti, v skupnem znesku 309.207 EUR, zajemajo tudi kratkoročne obveznosti do zaposlencev, v vrednosti 246.342 EUR, in kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta, v znesku 13.969 EUR.

### 5.2.2 Primerjava obstoječe bilance stanja za javni zavod z bilanco stanja po IPSAS

Če sestavim bilanco stanja po IPSAS na osnovi dejanskih podatkov javnega zavoda za leto 2022, so razlike naslednje:

- denar in denarni ustrezniki so prikazani v skupnem znesku 589.784 EUR;

- postavka terjatve, znotraj kratkoročnih sredstev, v skupnem znesku 509.890 EUR, vključuje med drugim tudi kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta, v znesku 270.055 EUR;
- zaloge so izkazane v skupnem znesku 558.991 EUR in niso podrobneje členjene;
- postavka druga kratkoročna sredstva v znesku 247.199 EUR zajema postavke aktivnih časovnih razmejitev;
- infrastruktura, nasadi in oprema so izkazani v neodpisani vrednosti 440.382 EUR;
- zemljišča in zgradbe so prikazani v neodpisani vrednosti, v skupnem znesku 873.617 EUR;
- neopredmetena sredstva so prikazana v neodpisani vrednosti 30.763 tisoč EUR;
- obveznosti iz poslovanja, znotraj kratkoročnih obveznosti, v znesku 221.768 EUR, med drugim zajemajo kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta, v znesku 13.969 EUR;
- kratkoročno vračunani stroški v vrednosti 39.205 EUR zajemajo postavke pasivnih časovnih razmejitev;
- čista sredstva/v kapitalu znašajo 2.745.992 EUR, od tega znaša vložek drugih državnih subjektov 2.056.195 EUR, zadržani presežki/primanjkljaji 689.797 EUR.

## **6 PODOBNOSTI IN RAZLIKE MED BILANCAMI STANJA PO VSEH TREH VIDIKIH IN POTRDITEV ALI ZAVRNITEV HIPOTEZE**

Na osnovi primerjave bilanc stanja, izdelanih na podlagi dejanskih podatkov za javni zavod za poslovno leto 2022, po obstoječi zakonodaji za javni sektor, po pravilih za zasebni sektor (SRS) in po IPSAS, ugotavljam, da so bistvene razlike naslednje:

- v bilanci stanja po obstoječi zakonodaji so sredstva razvrščena po padajoči ročnosti, obveznosti po naraščajoči ročnosti; v bilanci stanja po SRS so tako sredstva kot obveznosti razvrščene po padajoči ročnosti; v bilanci stanja po IPSAS so tako sredstva kot obveznosti razvrščene po naraščajoči ročnosti;
- bilance stanja so različno razčlenjene, najmanj podrobno bilanca stanja po IPSAS;
- v bilanci stanja po SRS in IPSAS so gospodarske kategorije neopredmetena sredstva, zemljišča in zgradbe ter oprema izkazane v neodpisani vrednosti;
- v bilanci stanja po obstoječi zakonodaji za javni sektor so ločeno izkazane kratkoročne terjatve do uporabnikov enotnega kontnega načrta in kratkoročne obveznosti do uporabnikov enotnega kontnega načrta;
- razlika je tudi pri postavkah kapital (po SRS), čista sredstva/kapital (po IPSAS) in lastni viri (po obstoječi zakonodaji za javni sektor).

Na osnovi opravljene analize ugotavljam, da se informacijska vrednost bilance stanja javnega zavoda, če je pripravljena po SRS ali IPSAS, bistveno ne spremeni, prav tako v

velikosti vrednosti posameznih postavk bilance stanja ni bistvenih razlik, s čimer se potrди temeljna teza magistrskega dela. Morebitna uvedba IPSAS za javne zavode oziroma neposredna uporaba SRS na pripravo bilance stanja v javnih zavodih ne bo imela pomembnega vpliva. Menim, da je implementacija IPSAS predvsem smiselna z vidika večje primerljivosti s subjekti javnega sektorja iz različnih držav.

## SKLEP

Cilji magistrskega dela so bili proučitev sistema računovodenja v javnem sektorju, tako v Sloveniji kot širše, predstavitev značilnosti mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor (IPSAS), na osnovi dejanskih podatkov javnega zavoda sestaviti bilanci stanja po pravilih, ki veljajo za zasebni sektor (SRS), in po IPSAS ter ju primerjati z bilanco stanja javnega zavoda, ki je sestavljena po obstoječi zakonodaji. Za namen analize bilance stanja za javni zavod, sestavljene po vseh podlagah, sem si postavil temeljno tezo, da bi imela bilanca stanja za javni zavod, sestavljena po SRS in po IPSAS, približno enako informacijsko vrednost in v velikosti vrednosti posameznih bilančnih postavk ne bi bilo bistvenih odstopanj.

Na podlagi podatkov (bruto bilanca) javnega zavoda za leto 2022 sem izdelal bilanci stanja po SRS in IPSAS. S primerjavo z bilanco stanja, izdelano po obstoječi zakonodaji, sem prišel do zaključka, da informacijska vrednost bilance stanja ni bistveno drugačna, prav tako v velikosti vrednosti posameznih bilančnih postavk ni pomembnih razlik, s čimer sem potrdil temeljno hipotezo magistrskega dela. Na osnovi izvedene analize menim, da ob uvedbi mednarodnih ali evropskih računovodskih standardov za javni sektor v Sloveniji implementacija le-teh ne bi predstavljala večjega izziva za javne zavode.

## LITERATURA IN VIRI

1. Cain, S. (2017, december). *Twenty Years of International Public Sector Standard Setting*. Pridobljeno 2. julija 2023 iz <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/twenty-years-international-public-sector-standard-setting>
2. Center za razvoj financ. (2005). *Mednarodni računovodski standardi za javni sektor*. Pridobljeno 15. maja 2010 iz <http://www.crf.si/index.php?location=1247>
3. European Union. (1996). *European system of accounts ESA 2010*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.
4. European Union. (2013). *European system of accounts ESA 2010*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
5. Eurostat. (2017, 3. avgust) *Glossary: European system of national and regional accounts (ESA95)*. Pridobljeno 6. avgusta 2017 iz <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics->

- explained/index.php?title=Glossary:European\_system\_of\_national\_and\_regional\_accoun-  
ts\_(ESA95)
6. International Monetary Fund. (2001). *Government Finance Statistics Manual 2001*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
  7. International Monetary Fund. (2014). *Government Finance Statistics Manual 2014*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
  8. International Public Sector Accounting Standards Board. (2016). *IPSAS 39, Employee Benefits*. New York: IFAC.
  9. International Public Sector Accounting Standards Board. (2017). *IPSAS 40, Public Sector Combinations*. New York: IFAC.
  10. International Public Sector Accounting Standards Board. (2018). *IPSAS 41, Financial Instruments*. New York: IFAC.
  11. International Public Sector Accounting Standards Board. (2019). *IPSAS 42, Social Benefits*. New York: IFAC.
  12. International Public Sector Accounting Standards Board. (2020). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2019 Edition Volume I*. New York: IFAC.
  13. International Public Sector Accounting Standards Board. (2020). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2019 Edition Volume II*. New York: IFAC.
  14. Janc, M. (2012). Ureditev knjigovodstva pravnih oseb javnega prava. *IV. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. Ljubljana: Računovodska šola Zveze Računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije.
  15. Kavčič, S. (2012). Predračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih. *IV. šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*. Ljubljana: Računovodska šola Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
  16. Khan, A., Mayes, S. (2009, september). *Transition to Accrual Accounting*. Pridobljeno 24. avgusta 2017 iz <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0902.pdf>
  17. Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica. (2023a). *Bruto bilanca za poslovno leto 2022*. Nova Gorica: Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica.
  18. Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica. (2023b). *Letno poročilo 2022*. Nova Gorica: Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica.
  19. Larbi, G. A. (1999). *The New Public Management Approach and Crisis States*. Geneva: United Nations Research Institute for Social Development.
  20. Milanovič, V. (2018). Poročilo o pripravi na uvedbo evropskih računovodskih standardov za javni sektor. *IKS, revija za računovodstvo in finance, vol. 45(4)*, str. 24–34.
  21. Milanovič, V. (2019). Poročilo delovne skupine EPSAS za leto 2018. *IKS, revija za računovodstvo in finance, vol. 46(8-9)*, str. 49–58.
  22. Milanovič, V. (2022). Poročilo delovne skupine EPSAS za leti 2019 in 2020. *IKS, revija za računovodstvo in finance, vol. 49(3)*, str. 52–60.



23. Milanovič, V. (2023). Poročilo delovne skupine EPSAS za leti 2021 in 2022. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, vol. 50(7), str. 44–52.
24. Moretti, D. (2016). *Accrual practices and reform experiences in OECD countries Results of the 2016 OECD Accruals Survey*. Pridobljeno 15. junija 2020 iz [https://www.oecd-ilibrary.org/governance/accrual-practices-and-reform-experiences-in-oecd-countries-results-of-the-2016-oecd-accruals-survey\\_budget-16-5jlv2jx2mtzq;jsessionid=fnACaNSbIBRcphH3YLuq2y4Zmvzxic6FQ6Wrigw3.ip-10-240-5-92](https://www.oecd-ilibrary.org/governance/accrual-practices-and-reform-experiences-in-oecd-countries-results-of-the-2016-oecd-accruals-survey_budget-16-5jlv2jx2mtzq;jsessionid=fnACaNSbIBRcphH3YLuq2y4Zmvzxic6FQ6Wrigw3.ip-10-240-5-92)
25. Potočnik, T. (2006). *Računovodenje pravnih oseb javnega prava in analiza predvidenih sprememb obračunskega sistema* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
26. Radermacher, W. (2013). *European System of Accounts*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
27. Slovenski inštitut za revizijo. (2018). *SLOVENSKI računovodski standardi 2016 z dopolnitvami 2019*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo. (2015). *SOCIALNI SPORAZUM ZA OBDOBJE 2015–2016*. Ljubljana: Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo.
29. Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo. (2002). *Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava*. Pridobljeno 15. avgusta 2016 iz <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV4472>
30. Trbižan, J. (2007). *Organizacija računovodstva v javnem zavodu* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Turk, I. (brez datuma). *Temeljne gospodarske kategorije v računovodstvu*. Pridobljeno 3. junija 2023 iz <https://www.zvezarfr.si/pripomocki/slovar/pojem/temeljne-gospodarske-kategorije-v-racunovodstvu>
32. United Nations Statistics Divison. (brez datuma). *Historic Versions of the System of National Accounts*. Pridobljeno 7. avgusta 2017 iz <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/hsna.asp>
33. Vodopivec, M. (2012). *Mednarodni računovodski standardi za javni sektor* (seminarska naloga). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
34. Zafred, J. I. (2012). *Prevzem mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor v računovodske izkaze oseb javnega prava v Sloveniji*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.



## **PRILOGE**



## Priloga 1: Bilanca stanja za javni zavod

(v eurih, brez centov)

ČLENITEV KONTOV	NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	Z N E S E K	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
	<b>A) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU (002-003+004-005+006-007++008+009+010+011)</b>	<b>001</b>		
00	NEOPREDMETENA SREDSTVA IN DOLGOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	002		
01	POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH SREDSTEV	003		
02	NEPREMIČNINE	004		
03	POPRAVEK VREDNOSTI NEPREMIČNIN	005		
04	OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	006		
05	POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	007		
06	DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	008		
07	DOLGOROČNO DANA POSOJILA IN DEPOZITI	009		
08	DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA	010		
09	TERJATVE ZA SREDSTVA DANA V UPRAVLJANJE	011		
	<b>B) KRATKOROČNA SREDSTVA; RAZEN ZALOG IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (013+014+015+016+017+ +018+019+020+021+022)</b>	<b>012</b>		
10	DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI IN TAKOJ UNOČLJIVE VREDNOSTNICE	013		
11	DOBROIMETJE PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH USTANOVAH	014		
12	KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV	015		
13	DANI PREDUJMI IN VARŠČINE	016		
14	KRATKOROČNE TERJATVE DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	017		
15	KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE	018		
16	KRATKOROČNE TERJATVE IZ FINANCIRANJA	019		
17	DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE	020		
18	NEPLAČANI ODHODKI	021		
19	AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	022		
	<b>C) ZALOGE (024+025+026+027+028+029+030+031)</b>	<b>023</b>		
30	OBRAČUN NABAVE MATERIALA	024		
31	ZALOGE MATERIALA	025		
32	ZALOGE DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE	026		
33	NEDOKONČANA PROIZVODNJA IN STORITVE	027		
34	PROIZVODI	028		
35	OBRAČUN NABAVE BLAGA	029		
36	ZALOGE BLAGA	030		
37	DRUGE ZALOGE	031		
	<b>I. AKTIVA SKUPAJ (001+012+023)</b>	<b>032</b>		
99	AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	033		

se nadaljuje

**Priloga 1: Bilanca stanja za javni zavod (nad.)**

ČLENITEV KONTOV	NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	Z N E S E K	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
	<b>D) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (035+036+037+038++039+040+041+042+043)</b>	<b>034</b>		
20	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE	035		
21	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENIH	036		
22	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV	037		
23	DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA	038		
24	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	039		
25	KRATKOROČNO OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV	040		
26	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA	041		
28	NEPLAČANI PRIHODKI	042		
29	PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	043		
	<b>E) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (045+046+047+048+049+050+051+052- 053+054+055+056+057+058-059)</b>	<b>044</b>		
90	SPLOŠNI SKLAD	045		
91	REZERVNI SKLAD	046		
92	DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	047		
93	DOLGOROČNE REZERVACIJE	048		
940	SKLAD NAMENSKEGA PREMOŽENJA V JAVNIH SKLADIH	049		
9410	SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI, ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	050		
9411	SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI, ZA FINANČNE NALOŽBE	051		
9412	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	052		
9413	PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	053		
96	DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI	054		
97	DRUGE DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	055		
980	OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	056		
981	OBVEZNOSTI ZA DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	057		
985	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	058		
986	PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	059		
	<b>I. PASIVA SKUPAJ (034+044)</b>	<b>060</b>		
99	PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	061		

*Vir: Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo (2002).*

## Priloga 2: Stanje in gibanje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev

(v eurih, brez centov)

NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	Z.N.E.S.E.K.									
		Nabavna vrednost (1.1.)	Popravek vrednost (1.1.)	Povečanje nabavne vrednosti	Povečanje popravka vrednosti	Zmanjšanje nabavne vrednosti	Zmanjšanje popravka vrednosti	Amortizacija	Neodpisana vrednost (3.1.12.)	Prevrednoten je zaradi okrepitev	Prevrednoten je zaradi oslabitve
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (3-4+5-6-7+8-9)	11	12
<b>I. Neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva v upravljanju (701+702+703+704+705+706+707)</b>	<b>700</b>										
A. Dolgoročno odloženi stroški	701										
B. Dolgoročne premoženjske pravice	702										
C. Druga neopredmetena sredstva	703										
D. Zemljišča	704										
E. Zgradbe	705										
F. Oprema	706										
G. Druga opredmetena osnovna sredstva	707										
<b>II. Neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva v lasti (709+710+711+712+713+714+715)</b>	<b>708</b>										
A. Dolgoročno odloženi stroški	709										
B. Dolgoročne premoženjske pravice	710										
C. Druga neopredmetena sredstva	711										
D. Zemljišča	712										
E. Zgradbe	713										
F. Oprema	714										
G. Druga opredmetena osnovna sredstva	715										
<b>III. Neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva v finančnem najemu (717+718+719+720+721+722+723)</b>	<b>716</b>										
A. Dolgoročno odloženi stroški	717										
B. Dolgoročne premoženjske pravice	718										
C. Druga neopredmetena sredstva	719										
D. Zemljišča	720										
E. Zgradbe	721										
F. Oprema	722										
G. Druga opredmetena osnovna sredstva	723										

Vir: Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo (2002).

## Priloga 3: Stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb in posojil

(v eurih, brez centov)

NAZIV KONTA	Oznaka za AOP	Z N E S E K									
		Znesek naložb in danih posojil (1.1.)	Znesek popravkov naložb in danih posojil (1.1.)	Znesek povečanja naložb in danih posojil	Znesek povečanj popravkov naložb in danih posojil	Znesek zmanjšanja naložb in danih posojil	Znesek zmanjšanja popravkov naložb in danih posojil	Znesek naložb in danih posojil (31.12.)	Znesek popravkov naložb in danih posojil (31.12.)	Knjigovodsk a vrednost naložb in danih posojil (31.12.)	Znesek odpisanih naložb in danih posojil
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (3+5-7)	10 (4+6-8)	11 (9-10)	12
<b>I. Dolgoročne finančne naložbe (801+806+813+814)</b>	<b>800</b>										
A. Naložbe v delnice (802+803+804+805)	801										
1. Naložbe v delnice v javna podjetja	802										
2. Naložbe v delnice v finančne institucije	803										
3. Naložbe v delnice v privatna podjetja	804										
4. Naložbe v delnice v tujini	805										
B. Naložbe v deleže (807+808+809+810+811+812)	806										
1. Naložbe v deleže v javna podjetja	807										
2. Naložbe v deleže v finančne institucije	808										
3. Naložbe v deleže v privatna podjetja	809										
4. Naložbe v deleže državnih družb, ki imajo obliko d.d.	810										
5. Naložbe v deleže državnih družb, ki imajo obliko d.o.o.	811										
6. Naložbe v deleže v tujini	812										
C. Naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno	813										
D. Druge dolgoročne kapitalske naložbe (815+816+817+818)	814										
1. Namensko premoženje, preneseno javnim skladom	815										
2. Premoženje, preneseno v last drugim pravnim osebam javnega prava, ki imajo premoženje v svoji lasti	816										
3. Druge dolgoročne kapitalske naložbe doma	817										
4. Druge dolgoročne kapitalske naložbe v tujini	818										
<b>II. Dolgoročno dana posojila in depoziti (820+829+832+835)</b>	<b>819</b>										
A. Dolgoročno dana posojila (821+822+823+824+825+826+827+828)	820										
1. Dolgoročno dana posojila posameznikom	821										
2. Dolgoročno dana posojila javnim skladom	822										
3. Dolgoročno dana posojila javnim podjetjem	823										
4. Dolgoročno dana posojila finančnim institucijam	824										
5. Dolgoročno dana posojila privatnim podjetjem	825										
6. Dolgoročno dana posojila drugim ravnem države	826										
7. Dolgoročno dana posojila državnemu proračunu	827										
8. Druga dolgoročno dana posojila v tujino	828										
B. Dolgoročno dana posojila z odkupom vrednostnih papirjev (830+831)	829										
1. Domačih vrednostnih papirjev	830										
2. Tujih vrednostnih papirjev	831										
C. Dolgoročno dani depoziti (833+834)	832										
1. Dolgoročno dani depoziti poslovnim bankam	833										
2. Drugi dolgoročno dani depoziti	834										
D. Druga dolgoročno dana posojila	835										
<b>III. Skupaj (800+819)</b>	<b>836</b>										

Vir: Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo (2002).



## Priloga 4: Členitev postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje v skladu s SRS 2016

### Sredstva

#### A. Dolgoročna sredstva

- I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
  - 1. Dolgoročne premoženjske pravice
  - 2. Dobro ime
  - 3. Predujmi za neopredmetena sredstva
  - 4. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
  - 5. Druge dolgoročne aktivne časovne razmejitve
- II. Opredmetena osnovna sredstva
  - 1. Zemljišča in zgradbe
    - a) Zemljišča
    - b) Zgradbe
  - 2. Proizvajalne naprave in stroji
  - 3. Druge naprave in oprema
  - 4. Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo
    - a) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi
    - b) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
  - Pri bioloških osnovnih sredstvih pa še
  - 5. Osnovna čreda
  - 6. Večletni nasadi
- III. Naložbene nepremičnine
- IV. Dolgoročne finančne naložbe
  - 1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
    - a) Delnice in deleži v družbah v skupini
    - b) Delnice in deleži v pridruženih družbah
    - c) Druge delnice in deleži
    - č) Druge dolgoročne finančne naložbe
  - 2. Dolgoročna posojila
    - a) Dolgoročna posojila družbam v skupini
    - b) Dolgoročna posojila drugim
    - c) Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital
- V. Dolgoročne poslovne terjatve
  - 1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini
  - 2. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev
  - 3. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih
- VI. Odložene terjatve za davek

#### B. Kratkoročna sredstva

- I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo
- II. Zaloge
  - 1. Material
  - 2. Nedokončana proizvodnja
  - 3. Proizvodi in trgovsko blago
  - 4. Predujmi za zaloge
- III. Kratkoročne finančne naložbe
  - 1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
    - a) Delnice in deleži v družbah v skupini
    - b) Druge delnice in deleži
    - c) Druge kratkoročne finančne naložbe
  - 2. Kratkoročna posojila
    - a) Kratkoročna posojila družbam v skupini
    - b) Kratkoročna posojila drugim
    - c) Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital
- IV. Kratkoročne poslovne terjatve
  - 1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini
  - 2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev
  - 3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih
- V. Denarna sredstva

#### C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

se nadaljuje

## **Priloga 4: Členitev postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje v skladu s SRS 2016 (nad.)**

### **Obveznosti do virov sredstev**

#### **A. Kapital**

- I. Vpoklicani kapital
  - 1. Osnovni kapital
  - 2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
  - 1. Zakonske rezerve
  - 2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
  - 3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
  - 4. Statutarne rezerve
  - 5. Druge rezerve iz dobička
- IV. Revalorizacijske rezerve
- V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
- VI. Preneseni čisti poslovni izid
- VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

#### **B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve**

- 1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
- 2. Druge rezervacije
- 3. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

#### **C. Dolgoročne obveznosti**

- I. Dolgoročne finančne obveznosti
  - 1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini
  - 2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank
  - 3. Dolgoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic
  - 4. Druge dolgoročne finančne obveznosti
- II. Dolgoročne poslovne obveznosti
  - 1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
  - 2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
  - 3. Dolgoročne menične obveznosti
  - 4. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
  - 5. Druge dolgoročne poslovne obveznosti
- III. Odložene obveznosti za davek

#### **Č. Kratkoročne obveznosti**

- I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
- II. Kratkoročne finančne obveznosti
  - 1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini
  - 2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
  - 3. Kratkoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic
  - 4. Druge kratkoročne finančne obveznosti
- III. Kratkoročne poslovne obveznosti
  - 1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini
  - 2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
  - 3. Kratkoročne menične obveznosti
  - 4. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
  - 5. Druge kratkoročne poslovne obveznosti

#### **D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve**

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo (2018, str. 189–191)*

## Priloga 5: Bilanca stanja za javni sektor v skladu z IPSAS

Na dan 31.12.20X2  
(v tisoč denarnih enotah)

<b>SREDSTVA</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Kratkoročna sredstva</b>		
Denar in denarni ustrezniki	x	x
Terjatve	x	x
Zaloge	x	x
Predujmi	x	x
Druga kratkoročna sredstva	x	x
	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Nekratkoročna sredstva</b>		
Terjatve	x	x
Naložbe v pridružene subjekte	x	x
Druge finančne naložbe	x	x
Infrastruktura, nasadi in oprema	x	x
Zemljišča in zgradbe	x	x
Neopredmetena sredstva	x	x
Druga nefinančna sredstva	x	x
	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Skupaj sredstva</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Kratkoročne obveznosti</b>		
Obveznosti iz poslovanja	x	x
Kratkoročna posojila	x	x
Kratkoročni del nekratkoročnih posojil	x	x
Kratkoročno vračunani stroški	x	x
Obveznosti za socialne prejemke	x	x
Obveznosti do zaposlenih	x	x
Obveznosti za pokojnine	x	x
	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Nekratkoročne obveznosti</b>		
Obveznosti iz poslovanja	x	x
Nekratkoročna posojila	x	x
Nekratkoročne rezervacije	x	x
Obveznosti za socialne prejemke	x	x
Obveznosti do zaposlenih	x	x
Obveznosti za pokojnine	x	x
	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Skupaj obveznosti do virov sredstev</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Čista sredstva</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>ČISTA SREDTVA/KAPITAL</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Vložki drugih državnih subjektov	x	x
Rezerve	x	x
Zadržani presežki/(primanjkljaji)	x	x
Manjšinski delež v kapitalu	x	x
<b>Skupaj čista sredstva/kapital</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

Vir: International Public Sector Accounting Standards Board (2020, str. 214 in 215).

**Priloga 6: Bilanca stanja na dan 31.12.2022, za javni zavod, v skladu s SRS 2016**

(v EUR)	31.12.2022	31.12.2021
<b>SREDSTVA</b>	<b>3.253.307</b>	<b>3.244.697</b>
<b>A. Dolgoročna sredstva</b>	<b>1.347.182</b>	<b>1.290.125</b>
<b>I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev</b>	<b>30.763</b>	<b>24.000</b>
1. Dolgoročne premoženjske pravice	30.763	24.000
2. Dobro ime	0	0
3. Predujmi za neopredmetena sredstva	0	0
4. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja	0	0
5. Druge dolgoročne aktivne časovne razmejitev	0	0
<b>II. Opredmetena osnovna sredstva</b>	<b>1.313.999</b>	<b>1.263.705</b>
1. Zemljišča in zgradbe	868.455	896.352
a) Zemljišča	270.082	270.082
b) Zgradbe	598.373	626.270
2. Proizvajalne naprave in stroji	0	0
3. Druge naprave in oprema	309.941	309.465
4. Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo	7.366	7.366
a) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	7.366	7.366
b) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	0	0
5. Osnovna čreda	0	0
6. Večletni nasadi	128.237	50.522
<b>III. Naložbene nepremičnine</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>IV. Dolgoročne finančne naložbe</b>	<b>2.420</b>	<b>2.420</b>
1. <i>Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil</i>	2.420	2.420
a) Delnice in deleži v družbah v skupini	0	0
b) Delnice in deleži v pridruženih družbah	0	0
c) Druge delnice in deleži	2.420	2.420
č) Druge dolgoročne finančne naložbe	0	0
2. <i>Dolgoročna posojila</i>	0	0
a) Dolgoročna posojila družbam v skupini	0	0
b) Dolgoročna posojila drugim	0	0
c) Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital	0	0
<b>V. Dolgoročne poslovne terjatve</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini	0	0
2. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev	0	0
3. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih	0	0
<b>VI. Odložene terjatve za davek</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>B. Kratkoročna sredstva</b>	<b>1.658.926</b>	<b>1.768.198</b>
<b>I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>II. Zaloge</b>	<b>559.252</b>	<b>451.158</b>
1. Material	15.910	10.680
2. Nedokončana proizvodnja	354.016	291.062
3. Proizvodi in trgovsko blago	189.065	148.334
4. Predujmi za zaloge	261	1.082
<b>III. Kratkoročne finančne naložbe</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1. <i>Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil</i>	0	0
a) Delnice in deleži v družbah v skupini	0	0
b) Druge delnice in deleži	0	0
c) Druge kratkoročne finančne naložbe	0	0
2. <i>Kratkoročna posojila</i>	0	0
a) Kratkoročna posojila družbam v skupini	0	0
b) Kratkoročna posojila drugim	0	0
c) Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital	0	0
<b>IV. Kratkoročne poslovne terjatve</b>	<b>509.890</b>	<b>539.762</b>
1. <i>Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini</i>	0	0
2. <i>Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev</i>	213.158	258.037
3. <i>Kratkoročne poslovne terjatve do drugih</i>	296.732	281.725
<b>V. Denarna sredstva</b>	<b>589.784</b>	<b>777.278</b>
<b>C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitev</b>	<b>247.199</b>	<b>186.374</b>
<b>AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE</b>	<b>766</b>	<b>988</b>

se nadaljuje

**Priloga 6: Bilanca stanja na dan 31.12.2022, za javni zavod, v skladu s SRS 2016 (nad.)**

<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>3.253.307</b>	<b>3.244.697</b>
<b>A. Kapital</b>	<b>2.745.992</b>	<b>2.735.957</b>
<b>I. Vpoklicani kapital</b>	<b>2.056.195</b>	<b>1.996.297</b>
1. Osnovni kapital	2.056.195	1.996.297
2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)	0	0
<b>II. Kapitalske rezerve</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>III. Rezerve iz dobička</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1. Zakonske rezerve	0	0
2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže	0	0
3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)	0	0
4. Statutarne rezerve	0	0
5. Druge rezerve iz dobička	0	0
<b>IV. Revalorizacijske rezerve</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>VI. Preneseni čisti poslovni izid</b>	<b>676.205</b>	<b>628.154</b>
<b>VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta</b>	<b>13.592</b>	<b>111.506</b>
<b>B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti	0	0
2. Druge rezervacije	0	0
3. Dolgoročne pasivne časovne razmejitev	0	0
<b>C. Dolgoročne obveznosti</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>I. Dolgoročne finančne obveznosti</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1. Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini	0	0
2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank	0	0
3. Dolgoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic	0	0
4. Druge dolgoročne finančne obveznosti	0	0
<b>II. Dolgoročne poslovne obveznosti</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1. Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	0	0
2. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	0	0
3. Dolgoročne menične obveznosti	0	0
4. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov	0	0
5. Druge dolgoročne poslovne obveznosti	0	0
<b>III. Odložene obveznosti za davek</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Č. Kratkoročne obveznosti</b>	<b>468.110</b>	<b>473.930</b>
<b>I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>II. Kratkoročne finančne obveznosti</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1. Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini	0	0
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank	0	0
3. Kratkoročne finančne obveznosti na podlagi obveznic	0	0
4. Druge kratkoročne finančne obveznosti	0	0
<b>III. Kratkoročne poslovne obveznosti</b>	<b>468.110</b>	<b>473.930</b>
1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	0	0
2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	137.723	123.296
3. Kratkoročne menične obveznosti	0	0
4. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov	21.180	25.091
5. Druge kratkoročne poslovne obveznosti	309.207	325.543
<b>D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitev</b>	<b>39.205</b>	<b>34.810</b>
<b>PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE</b>	<b>766</b>	<b>988</b>

Vir: Prirejeno po Slovenski inštitut za revizijo (2018, str. 189–191) in Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica (2023a).

**Priloga 7: Bilanca stanja na dan 31.12.2022, za javni zavod, v skladu z IPSAS**

(v EUR)

<b>SREDSTVA</b>	<b>31.12.2022</b>	<b>31.12.2021</b>
<b>Kratkoročna sredstva</b>	<b>1.906.125</b>	<b>1.954.572</b>
Denar in denarni ustrezniki	589.784	777.278
Terjatve	509.890	539.762
Zaloge	558.991	450.076
Predujmi	261	1.082
Druga kratkoročna sredstva	247.199	186.374
<b>Nekratkoročna sredstva</b>	<b>1.347.182</b>	<b>1.290.125</b>
Terjatve	0	0
Naložbe v pridružene subjekte	0	0
Druge finančne naložbe	2.420	2.420
Infrastruktura, nasadi in oprema	440.382	362.190
Zemljišča in zgradbe	873.617	901.515
Neopredmetena sredstva	30.763	24.000
Druga nefinančna sredstva	0	0
<b>Skupaj sredstva</b>	<b>3.253.307</b>	<b>3.244.697</b>
<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>31.12.2022</b>	<b>31.12.2021</b>
<b>Kratkoročne obveznosti</b>	<b>507.315</b>	<b>508.738</b>
Obveznosti iz poslovanja	221.768	233.544
Kratkoročna posojila	0	0
Kratkoročni del nekratkoročnih posojil	0	0
Kratkoročno vračunani stroški	39.205	34.810
Obveznosti za socialne prejemke	0	0
Obveznosti do zaposlenih	246.342	240.384
Obveznosti za pokojnine	0	0
<b>Nekratkoročne obveznosti</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Obveznosti iz poslovanja	0	0
Nekratkoročna posojila	0	0
Nekratkoročne rezervacije	0	0
Obveznosti za socialne prejemke	0	0
Obveznosti do zaposlenih	0	0
Obveznosti za pokojnine	0	0
<b>Skupaj obveznosti do virov sredstev</b>	<b>507.315</b>	<b>508.738</b>
<b>Čista sredstva</b>	<b>2.745.992</b>	<b>2.735.959</b>
<b>ČISTA SREDSTVA/KAPITAL</b>	<b>31.12.2022</b>	<b>31.12.2021</b>
Vložki drugih državnih subjektov	2.056.195	1.996.298
Rezerve	0	0
Zadržani presežki/(primanjkljaji)	689.797	739.661
Manjšinski delež v kapitalu	0	0
<b>Skupaj čista sredstva/kapital</b>	<b>2.745.992</b>	<b>2.735.959</b>

Vir: Prirejeno po International Public Sector Accounting Standards Board (2020, str. 214 in 215) in Kmetijsko gozdarski zavod Nova Gorica (2023a).