

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VIŠKE POSLOVNE ŠOLE

**POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTEV  
JAVNEGA ZAVODA**

Ljubljana, maj 2018

ERIKA ZALETEL

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Erika Zaletel, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Posebnosti računovodstva osnovnih sredstev javnega zavoda, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem,

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila 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 poskrbela, 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 pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila 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.

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

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 JAVNI ZAVOD .....</b>	<b>2</b>
1.1 Opredelitev javnega zavoda.....	2
1.2 Ustanovitev in upravljanje javnega zavoda .....	3
1.3 Zakonsko urejanje računovodstva javnega zavoda.....	4
1.3.1 Slovenski računovodski standardi (SRS) .....	5
1.3.2 Zakon o javnih financah .....	5
1.3.3 Zakon o računovodstvu .....	6
<b>2 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTEV JAVNEGA ZAVODA .....</b>	<b>6</b>
2.1 Financiranje sredstev javnega zavoda.....	7
2.1.1 Javnofinančni viri .....	7
2.1.2 Zasebni viri .....	7
2.2 Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev .....	8
2.2.1 Drobní inventar.....	9
2.3 Izkazovanje in vrednotenje osnovnih sredstev .....	10
2.4 Amortiziranje osnovnih sredstev .....	11
2.5 Popis.....	13
2.5.1 Popis osnovnih sredstev .....	16
2.5.2 Popisne razlike.....	18
2.5.3 Odpis osnovnih sredstev .....	19
<b>3 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTEV NA PRIMERU JAVNEGA ZAVODA .....</b>	<b>20</b>
3.1 O javnem zavodu .....	20
3.2 Financiranje javnega zavoda.....	20
3.3 Osnovna sredstva javnega zavoda .....	22
<b>SKLEP .....</b>	<b>25</b>
<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>26</b>
<b>PRILOGE</b>	



## UVOD

Javni zavod je neprofitna organizacija, katere namen opravljanja dejavnost ni doseganje dobička, ampak doseganje koristi in zadovoljstvo uporabnikov s storitvami javne službe. Računovodstvo javnega zavoda je kompleksno področje s številnimi posebnostmi, ki jih obravnavajo posebni zakonski akti, zato se bom v zaključni strokovni nalogi osredotočila na te posebnosti, vendar predvsem na področju osnovnih sredstev.

Namen zaključne naloge je predstaviti računovodstvo osnovnih sredstev v javnih zavodih ter s kakšnimi posebnostmi se srečujemo pri tem, nato pa raziskati te posebnosti tudi na primeru vzgojno-izobraževalnega javnega zavoda.

Cilj naloge je najprej opredeliti javne zavode in vrste zakonodaje, potrebne za pravilno delovanje računovodstva, nato pa ugotoviti posebnosti računovodstva osnovnih sredstev, njihovo financiranje, izkazovanje, amortiziranje, popisovanje in odpis. V zadnjem delu pa bom vse te posebnosti preverila tudi na praktičnem primeru javnega zavoda.

V prvem poglavju zaključne naloge bom najprej predstavila javni zavod, njegov cilj in namen delovanja ter kdo ga lahko ustanovi in upravlja, nato pa katere zakone in pravila mora javni zavod pri delovanju in pravilnem vodenju računovodstva upoštevati.

Osrednji del naloge bom namenila posebnostim osnovnih sredstev v računovodstvu javnih zavodov. Najprej bom predstavila, s katerimi viri se javni zavod lahko financira in zakaj ta sredstva uporablja. V nadaljevanju tega dela bom predstavila osnovna sredstva ter njihovo delitev. Omenila bom tudi izkazovanje in vrednotenje osnovnih sredstev, kako javni zavodi izkazujejo osnovna sredstva glede na vire financiranja in kaj se upošteva v nabavno vrednost sredstev. Predstavila bom tudi posebnosti amortiziranja osnovnih sredstev ter kakšne stopnje odpisa morajo javni zavodi upoštevati pri amortizaciji. V zadnjem delu pa še nekaj besed o popisu sredstev, kdaj pride do popisnih razlik in kako se jih evidentira ter zakaj osnovno sredstvo odpišemo in kako to vpliva na obračunavanje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV).

Zadnji del naloge pa je namenjen raziskavi teh posebnosti računovodstva osnovnih sredstev na primeru vzgojno-izobraževalnega javnega zavoda. Ta del sem opravila s pomočjo pogovora z računovodjo v izbranem javnem zavodu, ki ga zaradi varovanja podatkov ne bom imenovala. Najprej bom na kratko predstavila osnovne podatke in dejavnosti javnega zavoda, nato pa vrste financiranja sredstev, kaj predstavlja javnofinančne vire, kolikšen del prihodkov predstavlja tržna dejavnost ter katere vrste donacij sprejemajo. V nadaljevanju se bom osredotočila na osnovna sredstva obravnavanega javnega zavoda. Kako javni zavod vodi in amortizira osnovna sredstva, katere stopnje odpisa morajo upoštevati pri amortizaciji, kakšno delo ima računovodja ob aktiviranju osnovnega sredstva in na kakšen način opremijo

nova osnovna sredstva. Ob koncu poslovnega leta morajo opraviti popis sredstev, ki ga imajo natančno opredeljenega v dveh notranjih aktih. Opisala bom potek popisa sredstev, kdo pripravi osnovna sredstva, kdo opravlja popis, kaj se zapisuje v popisne liste, kdo sestavi poročilo o popisu in kako se evidentirajo ugotovljeni presežki in primanjkljaji.

## **1 JAVNI ZAVOD**

### **1.1 Opredelitev javnega zavoda**

Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/91, 8/96, 36/00-ZPDZC, 127/06-ZJZP, v nadaljevanju ZZ) v 1. členu opredeljuje, da so zavodi organizacije, ustanovljene za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če kot njihov cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj in Odar (2004) v svojem delu razdelijo organizacije v dve veji – na javni in zasebni sektor. Javni sektor se loči še na nedobičkovne organizacije in dobičkovne organizacije. Za nedobičkovne, kamor spadajo tudi javni zavodi, je značilno, da njihov namen ni dosegati dobička, ampak splošnoblaginjske učinke.

Javni zavod kot neprofitna organizacija se od profitne razlikuje po treh bistvenih lastnostih (Weisbrod, 1994 v Kamnar, 1999):

- nihče nima pravice deliti dobička ali presežka, ki ga organizacije ustvarijo, kar povečuje njihovo učinkovitost,
- take organizacije ne plačujejo davka na dobiček,
- imajo tudi druge davčne olajšave, s čimer so v ugodnejšem izhodiščnem položaju kot profitne organizacije.

Cilj javnega zavoda je doseganje maksimalne koristi z omejenimi sredstvi in zadovoljstvo uporabnikov storitev javne službe. Javne službe pa so tiste dejavnosti, ki so posebnega družbenega pomena, delujejo trajno in nemoteno v javnem interesu ter jih zagotavlja država, občina ali mesto. Poleg javne službe pa je v 48. členu ZZ-ja opredeljeno, da je javnim zavodom dovoljeno tudi izvajanje tržne dejavnosti (Zver, 2003). Tržne dejavnosti pa lahko opravljajo le v primeru, če imajo ustrezne materialne in kadrovske možnosti pod pogojem soglasja ustanovitelja. Poleg tega mora ustanovitelj preveriti nemotenost izvajanja dejavnosti v javnem interesu in dovoliti opravljanje tržne dejavnosti v tistem delu, ki ne gre na račun izvajanja osnovne dejavnosti (Pečarič & Bugarič, 2011).

Dejavnosti, ki jih opravljajo javni zavodi, Zver (2003) razvrsti v tri skupine:

- dejavnosti javne službe, ki je financirana iz javnih virov,
- dejavnosti javne službe, s katero javni zavod nastopa na trgu oziroma je financirana s plačili iz nejavnih, pretežno zasebnih virov,
- tržna dejavnost oziroma prodaja blaga in storitev, ki ne sodijo v javno službo.

Kot že omenjeno cilj neprofitnih organizacij ni ustvarjanje dobička, javni zavodi pa ravno nasprotujejo temu, glede na to, da lahko opravljajo tudi tržno dejavnost. Vendar pa tržna dejavnost predstavlja velik plus za javne zavode, saj lahko koristijo ugodnosti neprofitnih organizacij z vidika državnega financiranja in prednost profitnih organizacij, kot je ustvarjanje dobička. Vendar pa to pripelje tudi do škodovanja državi in trgu. Škoda države se kaže predvsem v nepravični razdelitvi proračunskih sredstev, ki jih le-ta nameni, saj se ta sredstva porabijo tudi za nepredvidene profitne namene (Zver, 2003).

## **1.2 Ustanovitev in upravljanje javnega zavoda**

O ustanovitvi javnega zavoda opredeljuje ZZ, v katerem je določeno, da se zavod lahko ustanovi takrat, ko so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda ter če so izpolnjeni tudi drugi pogoji, ki so določeni z zakonom. Javne zavode lahko ustanovi država, občine, mesto in druge z zakonom pooblaščne javne pravne osebe, kot soustanovitelji pa so lahko tudi druge osebe. Samoupravna narodnostna skupnost ima pravico soustanoviti ali pa sama ustanoviti javni zavod, v primeru, če opravlja dejavnost, ki je pomembna za uresničevanje pravic narodnosti.

Ustanovni akt predstavlja pravno osnovo ustanovitve zavoda. V 8. členu ZZ-ja so zapisane postavke, ki jih ta akt vsebuje:

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnosti zavoda,
- določbe o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznost zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda,
- druge določbe v skladu z zakonom.

Javni zavod se ustanovi za opravljanje javne službe ali pa za opravljanje druge nepridobitne družbene dejavnosti, če se opravlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo

(Kamnar, 1999). Opravljanje javne službe zaradi javnega interesa vsebuje oblastno poseganje države v neko družbeno dejavnost, kar predstavlja eno izmed temeljnih elementov javne službe. Javno službo opredelimo kot enega od institutov, ki je bil zasnovan v korist vseh, danes pa predstavlja servisno dejavnost javnega sektorja. Z javnimi službami se zagotavljajo dobrine in storitve, katerih zagotavljanje je v javnem interesu – nekaj, kar po zakonu pripada javnosti, skupnosti na splošno ali od česar ima korist vsa skupnost (Pečarič et al., 2011).

Funkcijo upravljanja in uporabe premoženja opravlja javni zavod. Ustanovitelj javnega zavoda je najpogosteje država, zato le-ta izvaja upravljavsko funkcijo z regulacijo javne službe, s sistemom financiranja dejavnosti in kapitalskih vlaganj, s predstavniki v organih upravljanja, z direktorjem in z izvajanjem nadzora nad delovanjem javnih zavodov. Upravni organ zavoda je svet zavoda. Sestavljajo ga predstavniki ustanovitelja, delavcev in predstavniki uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Naloge sveta zavoda niso natančno predpisane, saj se razlikujejo glede na področno zakonodajo ter ustanovitvenega akta in statuta (Kamnar, 1999, str. 71–72).

### **1.3 Zakonsko urejanje računovodstva javnega zavoda**

Za uspešno delovanje javnega zavoda in računovodstva javnih zavodov je potrebnih več zakonskih okvirjev in pravil, to so:

- Zakon o zavodih (ZZ),
- Zakon o uresničevanju javnega interesa za kulturo (ZUJIK),
- Zakon o javnem naročanju (ZJN),
- Zakon o računovodstvu (ZR),
- Zakon o javnih financah (ZJF),
- Slovenski računovodski standardi (SRS),
- Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (ZPFOLERD-1),
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava,
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- drugi predpisi, ki urejajo področje računovodstva.



V nadaljevanju so predstavljeni trije najpomembnejši zakonski predpisi, ki so obvezni pri računovodstvu za javne zavode – Slovenski računovodski standardi, Zakon o javnih financah ter Zakon o računovodstvu.

### **1.3.1 Slovenski računovodski standardi (SRS)**

Pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja so Slovenski računovodski standardi (Ur. l. RS, št. 95/15, 74/16 – popr., 23/17, v nadaljevanju SRS), oblikovali so jih na Slovenskem inštitutu za revizijo in se uporabljajo predvsem v gospodarskih družbah, čeprav jih uporabljajo tudi druge organizacije, zavodi, društva, samostojni podjetniki ter državne organizacije.

Vendar pa javni zavodi spadajo v kategorijo pravnih oseb, za katere poleg SRS-ja velja tudi Zakon o računovodstvu in sprejeti pravilniki, zato se SRS in MRS (Mednarodni računovodski standardi) uporabljajo le v tistih primerih, ki niso predvideni in določeni v zakonih in podzakonskih aktih, določenih na področju računovodstva za javni sektor.

### **1.3.2 Zakon o javnih financah**

Temelj zakonodaje javnih zavodov in s tem tudi javnih financ je Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/11 – UPB, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617, v nadaljevanju ZJF). Kot je v prvem členu ZJF-ja zapisano, se s tem zakonom urejajo sestava, priprava in izvrševanje proračuna Republike Slovenije in proračunov lokalnih samoupravnih skupnosti, upravljanje s premoženjem države in občin, zadolževanje in poročstva države oziroma občin ter upravljanje njihovih dolgov. Prav tako so v zakonu pravila, ki se uporabljajo za Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, zakon pa ureja tudi zadolževanje in dajanje poročtev javnih gospodarskih zavodov, javnih podjetij in drugih pravnih oseb, v katerih ima država oziroma občina vpliv na upravljanje.

V osmem poglavju ZJF-ja pa se zakon osredotoča tudi na računovodstvo in notranji nadzor javnih financ ter proračunsko nadzorovanje. Znotraj tega poglavja so v 91. členu zapisane pristojnosti računovodske službe, ki so opravljanje plačil, tekoče urejanje, knjigovodsko evidentiranje in sporočanje podatkov, priprava obveznih računovodskih izkazov, izvajanje računovodskega nadzora ter nadzor nad izpolnjevanjem terjatev in plačila obveznosti in arhiviranje izvornikov knjigovodskih listin.

Ker v ZJF-ju o samem računovodenju ni veliko zapisano, se zaradi podrobnejših pravil zakon sklicuje na Zakon o računovodstvu.

### **1.3.3 Zakon o računovodstvu**

Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C, 114/06 – ZUE, v nadaljevanju ZR) je v 1. členu opredeljen kot temeljni zakon v računovodstvu, ki ureja vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil, potrebnih za proračun in proračunske uporabnike, za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah, Zakona o gospodarskih javnih službah in Zakona o društvih. Prav tako zakon ureja revidiranje letnih računovodskih izkazov izvajalcev, ki opravljajo gospodarske javne službe.

ZR določa pravila knjigovodenja javnih zavodov. Zavodi morajo voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, obvezno imajo tudi vodenje temeljnih knjig, vodenje pomožnih knjig pa je obvezno le za blagajniški dnevnik, knjigo opredmetenih osnovnih sredstev, knjigo terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev. Prav tako po ZR-ju javni zavodi sestavljajo računovodske izkaze in poročila o poslovanju za poslovno leto, ki je enako koledarskemu letu. Vendar pa morajo v poslovnih knjigah in poročilih ločeno spremljati poslovanje in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ ter drugih sredstev, ki so potrebna za opravljanje javne službe, zagotoviti pa morajo tudi možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ. Letna poročila se predložijo tistemu ministrstvu, v katerega sodi dejavnost, ki jo zavod opravlja.

Računovodenje organizacij javnega sektorja poteka po enotnem kontnem načrtu, te organizacije pa lahko vodenje poslovnih knjig zaupajo tudi drugim osebam. V 18. členu ZR-ja je določeno, da tiste 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. Posebej morajo izkazati tudi prihodke iz sredstev javnih financ ter prihodke dosežene z opravljanjem javne službe.

## **2 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTEV JAVNEGA ZAVODA**

Javni zavod je posebna nedobičkovna organizacija, ki ima kar nekaj posebnosti v računovodstvu. V tem osrednjem delu zaključne strokovne naloge sem se osredotočila na posebnosti osnovnih sredstev, o financiranju, vrednotenju in izkazovanju ter amortiziranju le-teh. Nato pa se bom dotaknila še popisa sredstev, do kakšnih popisnih razlik lahko naletimo pri popisu ter kdaj pride do odpisa sredstev.

## **2.1 Financiranje sredstev javnega zavoda**

Zavod lahko pridobiva sredstva na dva načina – z javnofinančnimi ali pa z zasebnimi viri. V 48. členu ZZ-ja je določeno, da zavod pridobiva sredstva, ki so potrebna za delo, iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu ter iz drugih virov na način in pod pogoji, ki so določeni v zakonu in aktu o ustanovitvi.

### **2.1.1 Javnofinančni viri**

Zavodi za pridobivanje sredstev iz javnofinančnih virov uporabljajo za osnovo javni razpis. Med javnofinančne vire uvrščamo državni in občinski proračun ter zdravstveno blagajno. Iz teh virov se financira (Zver, 2003):

- opravljanje redne dejavnosti javne službe v celoti,
- opravljanje storitev javne službe, s katerimi javni zavodi nastopajo na trgu le delno,
- investicije, katerih obseg je določen v letnem finančnem načrtu.

Poznamo tri načine financiranja dejavnosti zavoda iz državnega proračuna – izvajalske organizacije, plačilo storitev javnim zavodom za opravljanje javne službe in dotacije.

Med izvajalske organizacije spadajo tisti zavodi, ki se financirajo predvsem iz proračuna, njihova pravila financiranja pa so v področni zakonodaji določena na način kombinacije financiranja zavodov in plačevanja programov. Izvajalske organizacije so najpogosteje šole, v proračunu imajo določena sredstva za plače, prispevke delodajalca, materialne stroške in amortizacijo. V primeru plačila storitev javnim zavodom za opravljanje javne službe pa namesto parlamenta določa ministrstvo višine sredstev za javne programe zavodov. Odnosi so urejeni s pogodbo, v kateri je določena vrsta in obseg javne službe, ki jo zavod izvaja, ceno, ki jo bo proračun plačal ter dinamiko zagotavljanja sredstev. Z dotacijo država prek proračunske udeležbe podpira delovanje neprofitnih organizacij, ker je to potrebno ali pa z njimi podpira programe, za dopolnjevanje javne službe (Kamnar, 1999).

### **2.1.2 Zasebni viri**

Javni zavod lahko opravlja gospodarsko ali pa negospodarsko dejavnost in si tako pridobi sredstva tudi s prodajo na trgu, vendar pa ta dejavnost ne sme biti glavna dejavnost poslovanja, saj kot je že v prvem delu zaključne naloge zapisano, je namen ustanovitve javnega zavoda uresničevanje javnega interesa in ne pridobivanje dobička.

Zasebne vire pridobiva javni zavod predvsem (Zver, 2003):

- za izvajanje storitev javne službe – s prodajo storitev javne službe na trgu, kot so doplačila in plačila fizičnih in pravnih oseb, šolnine, prostovoljna zdravstvena zavarovanja, plačila samoplačnikov ipd.,
- s prodajo blaga in storitev, ki ne spadajo v javno službo – tržna dejavnost,
- iz drugih virov, kot so dediščine, darila in donacije.

Velikokrat se javnofinančni in zasebni viri kombinirajo, zato je delež zasebnih virov odvisen od obsega javnofinančnih sredstev. Običajno ustanovitelji za pokrivanje stroškov izvajanja dejavnosti javnemu zavodu ne namenijo zadostne vrednosti sredstev, zato ustanovitelji pričakujejo, da bo javni zavod sam pridobil potrebna sredstva iz zasebnih virov. Zato so javni zavodi prisiljeni, da opravljajo še dodatne dejavnosti (Zver, 2003). V kolikor javni zavod izvaja tudi tržno dejavnost, mora poslovati pod pogoji kot gospodarska družba.

**Donacija** je brezpogojno plačilo, lahko pa je tudi sredstvo v denarju ali v naravi oziroma znesek ali stvar. Donacije dobi zavezanec, ki je lahko zavod, ustanova, društvo, politična stranka, zbornica, verska skupnost ali pa reprezentativni sklad. Pogoj pridobivanja donacije pa je, da mora biti zavezanec ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti ter mora poslovati skladno z namenom ustanovitve in delovanja. Donacije so lahko tudi darila, prostovoljni prispevki ter podobna plačila. Namen donacije je običajno izvedba neke storitve, da prejemnik s temi sredstvi naredi nekaj splošno dobro ali pa doseže splošno koristen cilj, zato lahko rečemo, da donacije ne koristijo niti donatorju niti prejemniku donacije. Nepridobitne organizacije za prejem donacije ne izdajo računa, vendar pa po prejemu sredstev izdajo donatorju potrdilo o prejemu donacije. Ko govorimo o donaciji, govorimo o podaritvi nečesa, o odpovedi lastništva v korist nekoga drugega, vendar pa pri tem ni nujno, da gre za nedenarne darove, darilo je lahko tudi denar. S to donacijo v denarju lahko organizacije uporabijo za pokrivanje stroškov nakupa materiala, blaga ter storitev ali pa za nakup novega osnovnega sredstva, pri katerem je strošek postopno obračunavanje amortizacije. Poznamo tudi donacijo v obliki stvari, pri kateri gre za prenos lastništva stvari z donatorja na prejemnika donacije. Stvari so mišljene kot material, proizvod, blago ter neopredmeteno ali opredmeteno osnovno sredstvo. Te donacije se lahko porabijo ali pri prejemniku ali pa pri prodaji. Da pa prejemnik lahko določi pravo ceno te stvari na zalogi, mora biti v pogodbi o donaciji navedena natančna vrednost posamezne enote ali pa celotne prejete količine (Čižman & Prisljan, 2014).

## 2.2 Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev

Opredmetena osnovna sredstva so po SRS 1.1 sredstva, ki:

- so v lasti organizacije ali pa v finančnem najemu,
- se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov, opravljanju storitev, dajanju v najem ali pa za pisarniške namene,

- se bodo uporabljala v obdobju daljšem od enega obračunskega obdobja.

Med opredmetena osnovna sredstva uvrščamo zemljišča, zgradbe, proizvodno opremo, drugo opremo ter biološka sredstva, vendar pa je pri zgradbah in opreми treba ločevati še sredstva v izdelavi oziroma tista, ki se še gradijo ter sredstva, ki so usposobljena za uporabo (SRS 1.1). Prav tako moramo posebej obravnavati zgradbe in zemljišče, saj so ločljiva sredstva, čeprav so razen etažne lastnine pridobljena skupaj. Med opredmetena osnovna sredstva pa uvrščamo tudi nepremičnine, ki so dane v poslovni najem (Horvat, 2009).

Sredstva v upravljanju so po Schwarzmann in Premk (2005) opredmetena osnovna sredstva ter denarna sredstva namenjena pridobivanju opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ali pa za dodatna vlaganja v ta sredstva. Opredmetena osnovna sredstva v upravljanju pa so sredstva, dana s strani države ali občine v uporabo in upravljanje izvajalcu gospodarske javne službe, ampak na izvajalca ne prenese lastninske pravice.

Za pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodski evidenci in bilanci stanja sta potrebna dva pogoja (SRS 1.7):

- verjetno je, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim;
- njegovo nabavno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti.

Vsa osnovna sredstva so v lasti ustanovitelja, vendar jih ima zavod v upravljanju, zato se tudi opredmetena osnovna sredstva pridobivajo s sredstvi ustanovitelja ter z lastnimi sredstvi ustanovljenim poslovnim izidom (Horvat, 2009).

Za zavod je značilno, da ima zagotovljena sredstva za opravljanje javnih služb s strani države ali pa občine, in to tako, da se prenese pravico do uporabe in gospodarjenje s sredstvi, ki so njena last, na zavod. Vendar pa ima lahko zavod ne samo državna ali občinska sredstva, temveč tudi sredstva drugih posameznikov in podjetij (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj, Melavc & Odar, 1999).

### **2.2.1 Drobni inventar**

Drobni inventar je po SRS 1.47 opredmeteno osnovno sredstvo, za katerega velja, da posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, izkazuje se lahko posamično ali pa skupinsko. Stvari drobnega inventarja, kot so pisarniški pripomočki, okrasni predmeti, drobno orodje, ločljiva embalaža in podobno, se v primeru posamične nabavne vrednosti nižje od 500 evrov lahko razporedijo med material (Horvat, 2009).

Pri izkazovanju opredmetenih osnovnih sredstev uporabniki enotnega kontnega načrta lahko upoštevajo sodilo istovrstnosti, za kar velja, da se opredmeteno osnovno sredstvo lahko

uvrščajo med opremo ne glede na vrednost, ki je lahko večja ali pa manjša od 500 evrov. To pomeni, da se lahko drobní inventar z vrednostjo pod 500 evrov uvršča med opremo v primeru, če je bil tak istovrstni drobní inventar zaradi presežanja te vrednosti že uvrščen med opremo. Pri uporabnikih enotnega kontnega načrta, med katere spada tudi javni zavod, velja, da se sami odločijo, ali bodo posamezna sredstva drobnega inventarja vodili med opredmetenimi osnovnimi sredstvi skupno ali posamično. Med opredmetenimi osnovnimi sredstvi se pojavlja v večini oprema, vendar pa se drobní inventar loči od opreme po tem, da je njegova nabavna vrednost manjša od 500 evrov. Zato veljajo enaka pravila za drobní inventar kot za opremo pri vrednotenju, odpisovanju ter financiranju nakupa, razlika se pojavi le v stopnji odpisa nabavne vrednosti. Drobní inventar uvrstimo med material v primeru, če je doba koristnosti do enega leta, lahko se pa tudi uvrsti material z dobo koristnosti več kot eno leto, vendar pa njegova nabavna vrednost ne sme presegati 500 evrov. Za drobní inventar se v poslovnih knjigah izkazujeta posebej nabavna vrednost in popravek vrednosti. Če se sredstva drobnega inventarja dogradijo in se posledično poveča skupna nabavna vrednost sredstva ter znaša več kot 500 evrov, jih še vedno obravnavamo kot drobní inventar. Vendar pa drobní inventar lahko uvrstimo tudi pod opremo v primeru, če stroški dograditve presežejo 500 evrov, potem se tudi nabavna vrednost določi kot seštevek prejšnje nabavne vrednosti in stroškov dograditve (Zupančič, 2014).

Po SRS 4.15 organizacija prenese drobní inventar dan v uporabo takoj med stroške, postopoma ga pa lahko prenaša mednje v obdobju, ki ni daljše od enega leta.

### **2.3 Izkazovanje in vrednotenje osnovnih sredstev**

Opredmetena osnovna sredstva se v obliki stvari izkazujejo v poslovnih knjigah z nabavnimi vrednostmi in amortizacijskimi popravki njihovih vrednosti. V bilanci stanja se vedno izkazujejo le z neodpisano vrednostjo (Turk et al., 1999).

Po SRS 1.10 se opredmeteno osnovno sredstvo, ki je pridobljeno z državno podporo ali pa donacijo, ob pridobitvi izkazuje po nabavni vrednosti, če pa le-ta ni znana, se izkazuje po pošteni vrednosti. Pošteni vrednosti se prištejejo izdatki, ki so nastali neposredno pri pripravljanju sredstva za nameravano uporabo. Od nabavne vrednosti se donacije ter državne podpore ne odštevajo, ampak se jih všteva med odložene prihodke, le-te pa se porablja z obračunano amortizacijo.

Schwarzmann in Premk (2005) navajata, da javna podjetja izkazujejo brezplačno pridobljena sredstva posebej po vrstah, če opravljajo tudi druge dejavnosti, poleg gospodarskih javnih služb, morajo prav tako ločeno izkazovati osnovna sredstva za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb in za opravljanje druge dejavnosti. Tista osnovna sredstva, ki jih pridobijo v upravljanje od države ali občin, se izkazujejo kot terjatev v čisti vrednosti

sredstev danih v upravljanje. Vsa ta sredstva, ki so v upravljanju pa je potrebno izkazovati ločeno po vrstah ter lastnikih.

V Pravilniku o računovodstvu javnega zavoda avtorice Horvat (2009) je opredeljeno, da zavod v poslovnih knjigah vodi opredmetena osnovna sredstva tako, da izkazuje ločeno njihovo nabavno vrednost in popravke vrednosti. Ob nabavi osnovnega sredstva pa mora računovodja v soglasju z ravnateljem določiti nabavno vrednost sredstva ter določiti stopnjo odpisa v skladu s predpisi, izdanimi s strani ministrstva. Prav tako je tudi računovodja zavoda odgovoren za pravilno razvrstitev opredmetenih osnovnih sredstev v knjigovodske evidence.

V dejansko nabavno vrednost osnovnega sredstva se všteva nakupna cena in vsi stroški, ki so nastali pri usposobitvi osnovnega sredstva za nameravano uporabo, kot so stroški dajatev, prevoza, montaže. Zavod v to nabavno vrednost sredstev ne všteva stroškov izposojanja, računovodja pa sam presoja o tem, ali se bodo stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve upoštevali v nabavno vrednost ali ne, nato pa odločitev zapiše v spremno listino, posebej izdano za opredmetena osnovna sredstva. Če kasneje nastanejo stroški, ki so povezani z osnovnim sredstvom, povečajo nabavno vrednost le v primeru, če povečajo bodoče koristi osnovnega sredstva v primerjavi z že ocenjenimi (Horvat, 2006).

Zavod za vrednotenje uporablja model nabavne vrednosti ter vodi opredmetena osnovna sredstva po njihovih nabavnih vrednostih. Te nabavne vrednosti pa so zmanjšane za amortizacijske popravke vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve (Horvat, 2009). Nabavna vrednost je po SRS 1.10 sestavljena iz nakupne cene, uvoznih in nevračljivih nakupnih dajatev ter stroškov, ki se jih pripiše neposredno usposobitvi za nameravano uporabo.

Če se opredmetena osnovna sredstva dana v upravljanje zaradi nerealno izkazane vrednosti ponovno ovrednotijo, je treba razliko med prvotno in novo vrednostjo knjigovodsko izkazati kot povečanje ali zmanjšanje obveznosti do lastnika (Schwarzmann et al., 2005).

## **2.4 Amortiziranje osnovnih sredstev**

Javni zavod uvrščamo pod določene uporabnike enotnega kontnega načrta, zanje pa urejajo obračunavanje amortizacije amortizljivih sredstev naslednji zakoni (Zupančič, 2008):

- Zakon o računovodstvu,
- Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

Predmet obračunavanja amortizacije so vsa amortizljiva sredstva, po SRS 13.26 so to tista sredstva, ki:

- se uporabljajo v obdobju daljšem od poslovnega leta,
- imajo omejeno dobo koristnosti,
- so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali pa se posedujejo iz drugih razlogov.

Oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev za znesek amortizacije imenujemo redni odpis sredstev, zato mora zavod obračunavati vsa sredstva, ne glede na način njihove pridobitve, ali so bila sredstva kupljena, pridobljena s finančnim najemom ali pridobljena v upravljanje. Zavod obračunava amortizacijo po enakomerni časovni metodi, če ni drugače določeno v zakonu, ustanovitvenem aktu ali pa pogodbi. Vsako osnovno sredstvo se mora v poslovnih knjigah izkazovati posebej, razen drobnega inventarja, za katerega za isto vrsto ali pa podoben namen lahko izkazujemo in vrednotimo zbirno oziroma z zbirno vrednostjo. Tako lahko osnovno sredstvo, uvrščeno med drobni inventar, vodimo skupinsko ali pa posamično. Vendar pa se drobni inventar z dobo koristnosti nad enim letom in z nabavno vrednostjo do 500 evrov ob nabavi v celoti odpiše (Zupančič, 2008).

Redni odpis se ne opravlja pri vseh osnovnih sredstvih. Po 2. členu Pravilnika o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Ur. l. RS, št. št. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09, 112/09, 58/10, 108/13, 100/15) so taka sredstva:

- zemljišča in druga naravna bogastva,
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- lokalne zemljate ali makadamske ceste ter zgradbe, ki so njihov sestavni del,
- spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in drugih javnih površin,
- nekratkoročna sredstva za prodajo.

Nekatere organizacije nimajo predpisanih stopenj amortizacije in jih lahko same določijo, vendar pa zavodi nimajo možnosti izbire in obračunavajo amortizacijo glede na rok odpisa, ki je že določen s stopnjami rednega odpisa v Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih osnovnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Obračunano amortizacijo in njeno uporabo mora zavod izkazovati v poslovnih knjigah ločeno za različne vrste sredstev (Horvat, 2009):

- osnovna sredstva v upravljanju, ločeno po lastnikih,
- osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti javne službe,
- osnovna sredstva pridobljena iz donacij,
- osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti za prodajo na trgu.



Javni zavod lahko opravlja z istimi osnovnimi sredstvi dejavnost javnih služb in druge dejavnosti, zato mora ob obračunu amortizacije ugotoviti z ustreznimi merili delež amortizacije teh sredstev, ki se razporedijo na posamezno dejavnost. Tako merilo za delitev amortizacije je lahko delež financiranja oziroma vir, iz katerega so bila v letu obračuna amortizacije uporabljena finančna sredstva za nabavo osnovnih sredstev. V javnem zavodu pa se poleg osnovnih sredstev amortizirajo tudi tista sredstva, ki jih ima zavod v finančnem najemu ali pa jih da v poslovni najem. Sredstva v finančnem najemu je treba odpisati v primeru, ko zavod nima zagotovila, da se bo lastništvo teh osnovnih sredstev preneslo na zavod oziroma na ustanovitelja zavoda, do konca trajanja finančnega najema. Odpiše pa se jih v času trajanja finančnega najema ali pa v dobi koristnosti tega sredstva, glede na krajše obdobje (Horvat, 2009).

Zavod začne obračunavati amortizacijo prvi dan naslednjega meseca potem, ko se sredstvo začne uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno. Amortizacijska osnova za vsa amortizljiva osnovna sredstva je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju. Osnovna sredstva se običajno vrednotijo po nabavni vrednosti, razen v primeru, ko le-ta ni znana in se vrednotijo po ocenjeni vrednosti (Zupančič, 2008).

Ko se znesek nabavne vrednosti sredstva in znesek odpisane vrednosti sredstva izenačijo, se amortizacije ne obračunava več, saj se s tem v celoti nadomesti osnovna vrednost za obračunavanje amortizacije, kljub temu da se sredstva še naprej uporabljajo za opravljanje dejavnosti. Če se pa sredstvo ne uporablja več ali je izločeno iz uporabe, je treba obračunavati amortizacijo, dokler ne bo v celoti amortizirano (Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih osnovnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, 8. in 9. člen).

Zupančič (2008) dodaja, da zavod obračuna amortizacije evidenčno ne knjiži. Če pa dobi zavod sredstva za kritje stroškov amortizacije iz javnofinančnih sredstev, lahko izkaže ta znesek med prihodke iz poslovanja za opravljanje javne službe, evidenčno pa jih poknjiži kot transfer za investicijske namene.

## **2.5 Popis**

Inventura oziroma popis je ukrep za preverjanje zanesljivosti podatkov vseh sredstev in obveznosti do njihovih virov. Če želimo zagotoviti, da so računovodski podatki ključna podlaga za realne in kakovostne računovodske informacije, je treba razlike med evidentiranimi in dejanskimi podatki, ugotovljenimi s popisom, med seboj primerno uskladiti. Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov je obveznost zavezanca, zato je priporočljivo in ni obvezno, da organizacija sprejme notranji akt – pravilnik o popisu. S tem pravilnikom določijo kako in kdaj se opravi popis ter kako in kdaj se knjižno stanje uskladi z dejanskim. Za razliko od pravilnika o popisu pa je za tiste pravne osebe, ki se ravnaajo po zakonu o računovodstvu, obvezen notranji akt – navodila o popisu (Zupančič, M., 2010).

Ker javni zavodi vodijo svoje poslovne knjige po Zakonu o računovodstvu, je le-ta tudi njihova podlaga za izvedbo popisa. Poleg javnih zavodov pa med zavezanca za popis po Zakonu o računovodstvu uvrščamo tudi proračun in proračunske uporabnike ter ostale pravne osebe javnega in zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig po Zakonu o gospodarskih družbah, Zakonu o gospodarskih javnih službah in Zakonu o društvih.

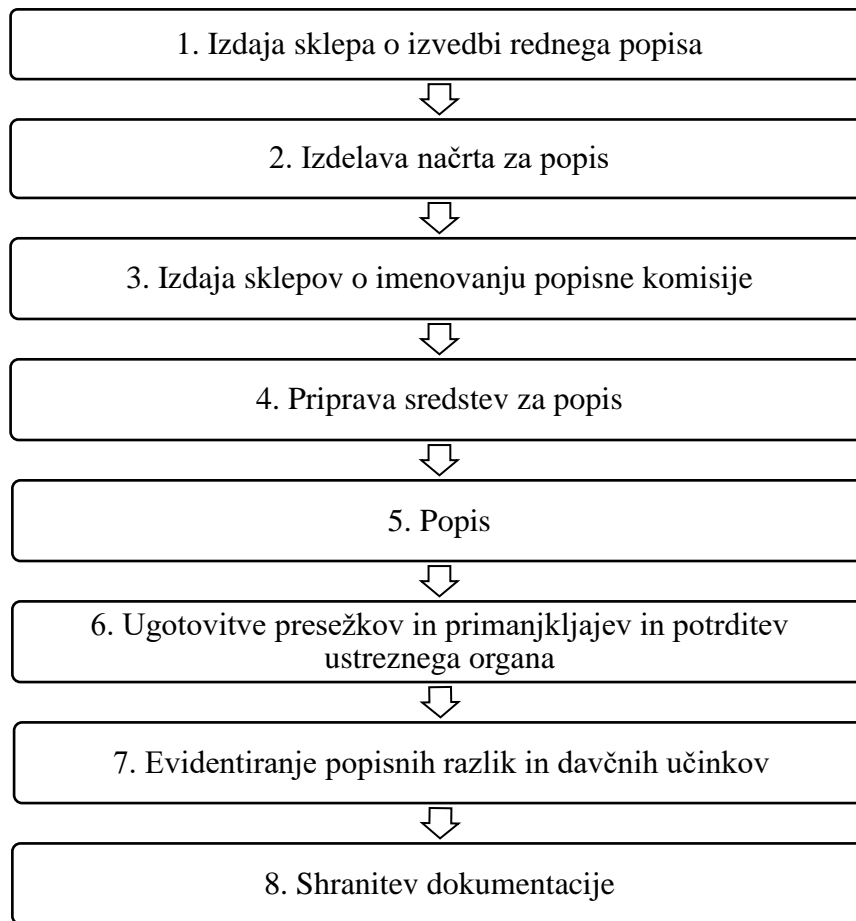
Zupančič & Čižman (2010) nas seznanita z dvema vrstama popisa sredstev – rednim in izrednim. Redni letni popis imenujemo tudi popolni popis in se ga opravlja 31. decembra, izredni popis pa lahko zajame vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ali pa le del teh sredstev, ki se opravlja praviloma ob (Zupančič et al., 2010):

- statusnih spremembah,
- prenehanju dejavnosti ali pa zaprtju poslovne enote,
- začetku stečajnega ali likvidacijskega postopka,
- prevzemu oziroma oddaji vseh vrst sredstev in obveznosti med uporabnikom enotnega kontnega načrta in drugimi osebami,
- drugih dogodkih, kot so požari, vlomi, elementarne nesreče idr.

Za izvajanje popisa potrebuje organizacija tudi vodjo popisa, ki organizira popis in odgovarja za njegovo pravočasnost in pravilnost. Poleg vodje popisa je obvezna tudi popisna komisija. Vodja popisa usklajuje delo popisne komisije od priprav na popis in tehnične izvedbe ter vse do predložitve poročila o popisu. Popisna komisija je imenovana s sklepom o imenovanju popisne komisije s strani pristojnih organov. Komisiji morata biti vsaj dve. Prva, splošna komisija, je tista, ki popiše sredstva in obveznosti do njihovih virov, razen tistega, kar popiše druga komisija. Druga, posebna komisija, pa popiše terjatve in obveznosti. V komisiji so običajno predsednik in dva člana oziroma več članov, člani pa ne smejo biti osebe, ki so odgovorne za tista sredstva in obveznosti do njihovih virov, ki se popisujejo (Zupančič et al., 2010).

Bajuk Mušič in Zupančič (2016) navajata, da morajo javni zavodi opraviti popis na koncu poslovnega leta, ne pa kot organizacije, ki vodijo knjige skladno z Zakonom o gospodarskih družbah (ZGD-1), ki imajo možnost izbire in lahko popis opravijo kadarkoli v letu. Za opravljanje popisa poznamo različne načine, najpogostejša je metoda fizičnega preštevanja. V spodnji preglednici so predstavljeni koraki popisne metode.

*Preglednica 1: Faze popisa*



*Vir: Bajuk Mušič et al., 2016, str. 53*

Predmeti za popis morajo biti predhodno urejeni, to je pomembno predvsem pri popisu zalog, osnovnih sredstev in drugih predmetov popisa. Za urejenost je odgovoren skrbnik sredstva, ki se popisuje. Pri osnovnih sredstvih je to skrbnik osnovnih sredstev (Bajuk Mušič et al., 2016).

Zavod ima prosto izbiro pri določanju oseb, potrebnih za opravljanje popisa. Sam lahko določi, kdo določa popisno komisijo in kdo je odgovoren za organiziranje popisov. Poleg tega se določijo tudi navodila za popis ter kdo je odgovoren za pregled, sprejemanje in obravnavanje popisnih zapisnikov. Slednji tudi sprejemajo sklepe o popisnih razlikah in načinih odpravljanja popisnih razlik (Schwarzmann et al., 2005).

Člani popisne komisije pri popisu opreme svoje ugotovitve vpisujejo v popisne liste. V popisnih listih so obvezni naslednji podatki (Zupančič et al., 2010):

- stroškovno mesto,
- zaporedna številka in datum sestavitve popisnega lista,
- količina in cena ob popisu,

- količina in vrednost po knjigovodskih podatkih,
- količinske in vrednostne razlike t.i. presežki in primanjkljaji.

Ko organizacija pri popisu ugotovi, da se knjigovodsko stanje razlikuje od dejanskega, mora računovodski oddelek pred knjiženjem presežkov in primanjkljajev najprej preveriti transakcijo, ki je povod te ugotovitve. Popisne razlike lahko nastanejo tudi zaradi računovodskih napak preteklih let. Napake so v računovodskih standardih (SRS 2016, A.5) opredeljene kot »opustitve postavk in napačne navedbe v računovodskih izkazih za pretekla obdobja, ki izhajajo iz neupoštevanja ali napačne uporabe zanesljivih informacij, ki so bile na voljo v času, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in za katere se je upravičeno domnevalo, da bodo pridobljene in upoštevane pri sestavitvi računovodskih izkazov.« V primeru, da organizacija ugotovi, da je prišlo do napake, je prvi korak to, da ugotovi, ali je napaka sploh pomembna, saj lahko nepomembne napake popravi v tekočem letu, v katerem jih ugotovi. Pri presoji, ali je napaka pomembna ali nepomembna, mora upoštevati, kakšen vpliv bi ta napaka ali opustitev le-te imela na gospodarske odločitve uporabnika računovodskih izkazov (Bajuk Mušič et al., 2016).

### 2.5.1 Popis osnovnih sredstev

Popisna komisija opravi popis opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev na podlagi izpisa iz registra ali katere druge analitične evidence. Najprej mora preveriti obstoj sredstva, njegovo stanje – ali je sredstvo uporabno, za uničenje, se ne uporablja, v primeru, da se sredstva evidentira tudi po nahajališčih, se mora preveriti tudi, ali je lokacija sredstva ustrezna. Za organizacije, ki imajo veliko osnovnih sredstev, je priporočljivo, da so le-ta označena s črtno kodo ali pa z inventarnimi številkami. Za označitev sredstev s črtno kodo mora poskrbeti skrbnik osnovnih sredstev, popisna komisija pa ta sredstva odčita s čitalnikom. Če popisna komisija ob popisu osnovnih sredstev uporablja čitalnik črtne kode, določen računalniški program sam primerja prešteta sredstva s sredstvi v analitičnih evidencah, presežke in primanjkljaje pa izpiše. V kolikor popisna komisija nima čitalnika črtne kode, mora natančno popisati stanje osnovnih sredstev, razlike pa vpiše v popisne liste (Bajuk Mušič et al., 2016).

Pri popisu komisija lahko naleti na različna neskladja med podatki dejanskega in popisane stanja. Zapisati mora vsa neskladja, ne le tista, ki se navezujejo na presežke in primanjkljaje. Razlogi za neskladja so lahko (Bajuk Mušič et al., 2016):

- nepravilna lokacija sredstev, če organizacija analitično evidentira opredmetena osnovna sredstva po nahajališčih,
- neobstoj ali nečitljivost inventarnih številk ali črnih kod na posameznih sredstvih,
- uničena ali poškodovana oprema,
- obstoj tistih sredstev, ki niso v lasti zavezanca.

Popišejo se lahko tudi tista sredstva, ki jih ima organizacija v uporabi, ampak niso njena last in niso v finančnem najemu. Taka sredstva se evidentira v zunajbilančni evidenci ali pa se vzpostavi druga oblika evidence. Da ne pride do podvajanj te opreme pri popisu, se morata organizacija in lastnik v uporabi dogovoriti, kdo bo sredstva popisal. Včasih želi ta sredstva popisati lastnik s popisno komisijo, lahko pa jih popiše tudi popisna komisija uporabnika in ugotovitve nato sporoči lastniku. Opremo, ki je dana v osebno uporabo zaposlenim ali tretjim osebam, imenovana reverz, mora popisna komisija organizacije tudi popisati. Oprema je za uporabo odobrena s strani vodstva organizacije. V času popisa pa mora uporabnik prinesiti opremo na vpogled ali pa jamčiti le s podpisom na popisnem listu, da jo še vedno uporablja (Bajuk Mušič et al., 2016).

Pri popisu osnovnih sredstev se pripravijo popisni listi, ki vsebujejo naslednje podatke sredstev (Zupančič, M., 2010):

- ime sredstva in njegovo nahajališče,
- konto,
- inventarna številka,
- nabavna vrednost.

Popisni listi ne vsebujejo podatkov o količini, vsebina popisnih listov pa je lahko prilagojena glede na vsebino letnega obračuna amortizacije. Drobní inventar se popiše le po nahajališčih in količinah, dejansko stanje pa se primerja s stanjem v zunajbilančni evidenci ali pa s stanjem v knjigovodstvu (Zupančič, M., 2010).

Po opravljenem popisu mora popisna komisija sestaviti zbirno poročilo o popisu, ki ga obravnava pristojni organ upravljanja. V kolikor je sprejet sklep za uničenje ali odprodajo sredstev, se to opravi v tem koraku obravnavanja poročila za popis in se sredstva odstranijo. V poročilu o popisu morajo biti zapisani splošni podatki popisa, kot so informacije o članih, času popisa, vrstah popisanih sredstev, o popisnih listih ter rekapitulacije popisnih listov. Poleg splošnih podatkov so potrebna tudi mnenja in pojasnila o presežkih in primanjkljajih ter pripombe in pojasnila delavcev, na koncu pa še predlogi o knjiženju primanjkljajev ter dokončnega odpisa (Zupančič et al., 2010).

Zavezanci običajno zavarujejo pred poškodbami pri zavarovalnici tista osnovna sredstva, ki se popisujejo. S tem proti plačilu zavarovalne premije zavarovalnica krije škodo na zavarovanih sredstvih, ko pa pride do uničenja teh predmetov, mora zavezanec za uničeno opremo odpraviti pripoznanje in pripoznati prihodke za znesek sprejete zavarovalnine (Bajuk Mušič, 2014).

## 2.5.2 Popisne razlike

Kot sem že zapisala, se s popisom ugotavljajo presežki in primanjkljaji sredstev. Primanjkljaj je po Slovarju slovenskega knjižnega jezika »razlika med dejanskim in knjiženim stanjem blaga«, presežek pa »vrednost, za katero je presežena potrebna količina.«

### 1.1.1.1 Presežek osnovnih sredstev

Če ob popisu naletimo na presežek sredstev, se mora zavezanec najprej prepričati, ali gre dejansko za presežek in ne za sredstva, ki jih ima organizacija v uporabi, čeprav so last drugega in bi jih bilo treba pripoznati izvenbilančno oziroma za sredstva, za katera je bil v preteklih obdobjih ugotovljen primanjkljaj in se kasneje niso našla. Šele po tem prepričanju zavezanec lahko ta sredstva evidentira (Bajuk Mušič, 2014).

Zavezanec za popis običajno presežke evidentira kot brezplačno pridobljena sredstva, vendar pa mora pred tem presoditi tudi transakcijo, s katero je ta sredstva pridobil. Brezplačno pridobljena sredstva največkrat spremlja dokument, v katerem je zapisano, da je sredstvo podarjeno in za katero se ni in ne bo pričakovalo plačilo ne v obliki denarja in ne v naravi. Če pa organizacija tega dokumenta o brezplačnem podarjenem sredstvu nima, ga tudi ne more evidentirati kot brezplačno pridobljenega. Lahko pa je tudi to sredstvo del kakšne druge nepravilno pripoznane transakcije (Bajuk Mušič, 2014).

### 2.5.2.2 Primanjkljaj osnovnih sredstev

Do primanjkljaja osnovnih sredstev pride v primeru razlike med knjiženim in dejanskim stanjem sredstev. Primanjkljaji sredstev se poknjižijo na konto prevrednotevalnih poslovnih odhodkov.

Za obračun DDV-ja od primanjkljaja je odvisno, ali je bilo osnovno sredstvo nabavljeno v času prometnega davka do 1. julija 1999 ali kasneje – v ureditvi DDV-ja. Vendar pa se primanjkljaj opreme lahko šteje za obdavčen promet ali pa ne, kar je odvisno od tega, ali je davčni zavezanec za to opremo ob nabavi uveljavil DDV v celoti ali deloma. Če pa davčni zavezanec pri nabavi opreme DDV-ja ni uveljavil, se le-ta pri primanjkljaju ne obračuna. Davčna osnova obdavčenega primanjkljaja je zaradi drugega odstavka 36. člena Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 13/11 – UPB, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 83/2012, 86/2014, 90/2015, v nadaljevanju ZDDV-1), ki govori o vrednosti blaga v trenutku uporabe, nabavna vrednost take rabljene opreme na trgu. Tisti davčni zavezanci, ki imajo pravico do delnega odbitka DDV-ja pa ob primanjkljaju obračunajo DDV od celotne vrednosti osnovnega sredstva. Tisti davčni zavezanci, ki so opremo nabavili v času prometnega davka in za to opremo ugotovijo primanjkljaj, so zavezani k obračunu DDV-ja od tiste vrednosti, ki bi jo manjkajoča oprema dosegla na trgu, kot odbitni DDV pa se lahko upošteva znesek,

izračunan tako, da se na zadnjo ugotovljivo knjigovodsko vrednost uporabi preračunana stopnja prometnega davka, ki je bil plačan ob nabavi opreme (Bajuk Mušič et al., 2016).

Organizacija kot davčni zavezanec lahko za obračun DDV-ja primanjkljaje osnovnih sredstev bremeni lastna sredstva ali pa običajno pri osebnih zadolžitvah bremeni zaposlene. Če bremeni lastna sredstva, mora najprej ugotoviti tržno vrednost in od nje obračunati DDV, če pa bremeni zaposlene, se to obravnava kot prodaja in se DDV obračuna od zaračunane vrednosti (Bajuk Mušič et al., 2016).

### **2.5.3 Odpis osnovnih sredstev**

V kolikor se s popisom ugotovi, da so popisna sredstva uničena ali pa neuporabna, se jih ne evidentira več in je dolžnost organizacije, da vrednost teh sredstev zmanjša ali pa celo odpiše. Če sredstva ne odpišemo in se vrednost sredstva le zmanjša, se pri tem DDV-ja ne obračunava, saj sredstvo še vedno obstaja.

Poznamo dve vrsti odpisa osnovnih sredstev – redni in izredni. Redni odpis je po Pravilniku o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev »oblikovanje popravkov vrednosti osnovnih sredstev v poslovnih knjigah, za znesek amortizacije, obračunan po letnem obračunu.«

Izredni odpis pa zavod opravi v primeru, ko pride do primanjkljaja ali pa uničenja osnovnih sredstev, zanj pa moramo najprej pridobiti ustanoviteljevo soglasje, če je tako določeno z aktom o ustanovitvi (Horvat, 2009).

Izredni odpis se knjiži glede na način pokrivanja stroškov amortizacije (Zupančič et al., 2010):

- kot prevrednotevalni poslovni odhodek se izredni odpis knjiži v primeru, ko se zagotavlja sredstva za pokrivanje stroškov amortizacije iz prihodkov,
- kot zmanjšanje obveznosti do virov sredstev pa se izredni odpis knjiži, če se amortizacija pokriva v breme obveznosti do virov sredstev.

Izredni odpis se opravi tudi v primeru uničenja sredstva zaradi višje sile. Tako sredstvo najprej izločimo iz evidence, nato ga fizično odstranimo in šele na koncu opravimo knjigovodsko likvidacijo. Pri takem odpisu se zaradi uničenja ne izračuna popravek odbitnega DDV-ja. Če pa ugotovimo ob popisu primanjkljaj, za katerega ne poznamo vzroka, se sredstvo šteje kot obdavčen promet, če je zavezanec za DDV zanj uveljavil odbitni DDV deloma ali pa v celoti (Zupančič et al., 2010).

Bajuk Mušič in Zupančič (2016) razlagata, da mora popisna komisija za uničena in poškodovana osnovna sredstva, za katera še ni bil podan predlog za odpis, le-tega podati. Pri odpisu osnovnih sredstev se DDV-ja ne obračuna, kot pri primanjkljaju, saj za odpis ni pomembno, ali je bilo sredstvo nabavljeno pred uvedbo DDV-ja ali po njej. Pri uničenju sredstva mora organizacija zagotoviti listino kot dokazilo, da je bilo uničenje res opravljeno. Če pa uničeno sredstvo organizacija proda naprej kot material, gre takrat za promet nove vrste blaga in je treba obračunati DDV. Prav tako ni treba opraviti popravka odbitka DDV-ja, če bo uničeno in odpisano tisto sredstvo, ki je bilo nabavljeno z DDV-jem in je bil upoštevan kot odbitni pred koncem obdobja, ki je za osnovna sredstva razporejeno na obdobje 5 let (ZDDV-1, 69. člen).

### **3 POSEBNOSTI RAČUNOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTEV NA PRIMERU JAVNEGA ZAVODA**

#### **3.1 O javnem zavodu**

Javni zavod je ustanovila država, ustanovljen pa je za opravljanje javne službe na področju vzgojno-izobraževalne dejavnosti po izobraževalnih programih, določenih s strani Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport (v nadaljevanju ministrstvo). Zavod opravlja tudi druge dejavnosti, kot so izobraževanje oziroma usposabljanje udeležencev v procesu vseživljenjskega učenja ter raziskovalne in druge razvojne dejavnosti. Zavod opravlja javno službo na področju srednješolskega izobraževanja ter dejavnosti knjižnic. V zavodu poteka izobraževanje na treh različnih programih, znotraj teh je 7 oddelkov. Zavod vodi ravnatelj, kot poslovni organ šole, organ upravljanja šole pa je svet šole.

Dejavnosti šole se financirajo iz proračunskih sredstev, prispevkov udeležencev izobraževanja, s prodajo proizvodov in storitev iz dejavnosti, z darili in donacijami. Ustanovitelj, v tem primeru država, zagotavlja šoli sredstva za opravljanje javne službe.

Presežke prihodkov nad odhodki, ki jih zavod pridobi s prodajo proizvodov in storitev, ustvarjenih z opravljanjem vzgojno-izobraževalne dejavnosti, zavod uporablja za investicije in investicijsko vzdrževanje premoženja, nabavo in posodobitev opreme in naprav ter razvojne in druge poslovne namene v skladu z letnih delovnih načrtom in razvojnim programom zavoda.

#### **3.2 Financiranje javnega zavoda**

Zavod se financira iz dveh virov: javnofinančnega in zasebnega. Javnofinančni vir predstavlja državni proračun preko ministrstva. Financiranje je urejeno tako, da zavod prejema določene prihodke mesečno, kar je namenjeno za plače, prispevke delodajalca, materialne stroške in amortizacijo. Za mesečno financiranje se znesek določi na podlagi



števila dijakov tako, da ministrstvo izračuna znesek za vsakega dijaka po programih in glede na število vseh dijakov določi vrednost financiranja. Konec leta naredijo sklep financiranja za celotno prihodnje leto.

Poleg državnega proračuna opravlja zavod tudi tržno dejavnost. Glavno tržno dejavnost predstavlja oddajanje telovadnice v najem. V letu 2016 je imel zavod celotnih prihodkov 2.818.136,93 evrov, od tega 1,63 % prihodkov iz tržne dejavnosti, kar znaša 46.052,22 evrov. V Prilogi 1 je tabela prihodkov in stroškov tržne dejavnosti, iz katere vidimo, da najvišjo vrednost prihodkov tržne dejavnosti predstavlja uporaba prostorov, in sicer kar 44.382,01 evrov, drugi prihodki pa so še provizija Vzajemne, dežuranje hišnika, uporaba kombija ter delo zaposlenih na drugih zavodih – ker ima zavod na tržni dejavnosti enega zaposlenega. Stroškov tržne dejavnosti imajo skupaj 33.270,11 evrov, od tega je 14.018,37 evrov amortizacije, 8.524,56 evrov poraba kuriva in stroški ogrevanja ter različni nižje vrednostni stroški, kot so material, vzdrževanja, programi, storitve in prispevki. Osnovna sredstva lahko zavod kupi iz tržne dejavnosti ali pa iz presežka prihodkov nad odhodki iz preteklih let.

Poleg tržne dejavnosti se zavod financira tudi iz donacij – dobrodelnega sklada in šolskega sklada. Dobrodelni sklad, s katerim zbira zavod sredstva konec koledarskega leta, je namenjen socialno šibkejšim dijakom za sofinanciranje šolskih ekskurzij, dodatnih učnih pripomočkov, slovarjev in drugih socialnih stisk dijakov. Šolski sklad pa je nadstandardna donacija, to predstavlja prostovoljni prispevek v vrednosti najmanj 15 evrov, ki ga dobijo starši dijakov po položnici. Iz sredstev, pridobljenih iz šolskega sklada, se financirajo dejavnosti, ki niso sestavine izobraževalnega programa in se ne financirajo iz javnih sredstev ter za nakup nadstandardne opreme in financiranje dejavnosti za zvišanje standarda opravljanja dejavnosti. Šolski sklad vodi in upravlja upravni odbor, sestavljen iz predstavnikov staršev, delavcev šole in dijakov. O porabi sredstev iz šolskega sklada se dogovorijo na sestanku upravnega odbora. Zavod dobi donacijo večinoma v denarju, v letu 2017 pa so dobili tudi donacijo v obliki stvari – dve šolski tabli. Na kontu 922200 – Prejete donacije so imeli za leto 2016 vrednost 556,74 evrov, na kontu 922001 – Prejete donacije – šolski sklad – osnovna sredstva pa 206,96 evrov.

Zavod ima financirana sredstva z ministrstva, tržne dejavnosti, brezplačnih donacij ali pa donacije šolskega sklada. Večino osnovnih sredstev ima zavod v upravljanju in so last ministrstva. Ta sredstva evidentirajo na kontu 980 – Obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena sredstva, končno stanje konta pa usklajujejo z ministrstvom konec leta. Na tem kontu se poknjži opremo, ki jo je plačalo ministrstvo, financiranje za programsko opremo ter plačevanje po adhezijski pogodbi. Po adhezijski pogodbi polovico vrednosti računalnikov plača zavod in polovico ministrstvo, nato konto 980 povečajo za tisti znesek, ki ga plača ministrstvo. Ko se obračunava amortizacija teh sredstev, se ne knjiži pod stroške amortizacije, ampak na konto 980 in se s tem zmanjša obveznost za opredmetena sredstva,

to pa le za konte amortizacije licence, zgradbe in opremo. V Prilogi 2 je kartica konta 980, kjer vidimo, da se je stanje financiranja z ministrstva zvišalo za 31.882,42 evrov, skupna vrednost pa znaša 6.104.967,96 evrov. V letu 2016 je ministrstvo dalo višji znesek zaradi obnove zavoda in s tem nabave nove opreme, vendar pa je sicer vrednost financiranja nižja, večinoma za nakup računalnikov in licenc za programe. Konec leta ministrstvo pošlje obrazec IOP (Priloga 3) in se na podlagi le-tega uskladi stanje financiranja osnovnih sredstev zavoda in ministrstva.

### **3.3 Osnovna sredstva javnega zavoda**

Zavod nima posebnih internih aktov za urejanje vodenja evidenc osnovnih sredstev in njihovih prevzemov. Večje nabave sredstev se predvidijo v vsakoletnem finančnem načrtu zavoda. Zavod vodi poleg glavne knjige tudi register osnovnih sredstev v programu SAOP, v katerega se nabavna vrednost osnovnih sredstev določi v znesku upoštevajoč 2 % odbitnega deleža DDV-ja.

Zavod ima razporejena osnovna sredstva v treh kategorijah – osnovna sredstva in dva drobna inventarja. Vsa osnovna sredstva vodijo v različnih registrih:

- v registru osnovnih sredstev,
- v registru drobnega inventarja do vrednosti 100 evrov in
- v registru drobnega inventarja v vrednosti od 100 do 500 evrov.

Drobni inventar se odpiše 100 % že ob nabavi osnovnega sredstva. Z letošnjim letom je bilo s strani revizijske komisije predlagano, da ni treba voditi dvojnega drobnega inventarja, ampak le tistega od 100 do 500 evrov in merilo naj ne bi bila vrednost sredstva, ampak doba koristnosti. Nekatera osnovna sredstva se vodijo skupinsko med drobnim inventarjem pod eno inventarno številko upoštevajoč načela istovrstnosti.

Zavod amortizira sredstva po enakomerni časovni metodi, za stopnjo odpisa pa upošteva stopnje, določene v Pravilniku o odpisu neopredmetenih osnovnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. Za amortiziranje se vodi en register sredstev, v katerem se določijo različni viri financiranj za osnovna sredstva. Pri amortizaciji konec leta ločijo osnovna sredstva v upravljanju, osnovna sredstva iz dejavnosti in osnovna sredstva iz donacij. V primeru, da zavod kupi osnovno sredstvo iz šolskega sklada, to izkazujejo ločeno od drugih sredstev in amortizacija bremeni šolski sklad, ne pa zavoda ali ministrstva.

Evidenca knjig se v analitičnih knjigovodskih evidencah ne vodi, nabave se poknjižijo v glavno knjigo na podlagi prejetega računa, knjige pa se izročijo knjižnici, za katero skrbi knjižničarka in se številčno evidentirajo v programu COBISS. Knjige se popisuje vsakih 5 let.

V zavodu so se v zadnjih letih izvajala obnovitvena dela objekta zavoda, naročnik del je bilo ministrstvo. Večinski del investicije je financiralo ministrstvo, dobrih 7 % zneska pa je financiral zavod sam. Za vsa tista sredstva, financirana s strani ministrstva, se bremeni konto 980 – Obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena sredstva, v kolikor pride do spremembe v breme ali v dobro, mora zavod to poknjžiti in priložiti dokumente.

Ob aktiviranju osnovnega sredstva se v zavodu ne pripravlja zapisnikov, ampak računovodja na kopijo računa zapiše le likvidacijsko inventarno številko sredstva. Za posamezna sredstva zavod nima določenih odgovornih oseb, so pa za vsako osnovno sredstvo posebej določena nahajališča. Vsako novo osnovno sredstvo zavod opremi z inventarno številko, natisnjeno iz programa SAOP. Za lepljenje nalepk s črtnimi kodami na osnovno sredstvo je zadolžen računovodja, za sredstva v telovadnici pa hišnik. S črtnimi kodami so označena vsa osnovna sredstva, tudi drobni inventar od 100 do 500 evrov, drobni inventar do 100 evrov pa s črtnimi kodami ni označen. Zaradi črtnih kod je omogočeno zavodu izvajanje popisa s pomočjo čitalca črtnih kod. Vendar pa je imel zavod pri popisu z uporabo čitalcev zaradi vodenja drobnega inventarja po načelu istovrstnosti težave, saj čitalec ni omogočal funkcije uvoza več kosov drobnega inventarja na eni inventarni številki.

Postopek izvajanja popisa osnovnih sredstev je v zavodu podrobneje opredeljen v Pravilniku o popisu in Navodilih o popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev, izdana s strani ravnatelja. Redni letni popis opravijo s stanjem na dan 31. decembra poslovnega leta. Popišejo vsa sredstva zavoda, ki so izkazana v knjigovodski evidenci zavoda ali pa v izvenknjigovodski ter vsa sredstva, ki so v posestvi zavoda, ki se nahajajo na področju zavoda oziroma so na poti in ki štejejo za sredstva zavoda.

Za redni popis imajo določen zadnji datum, običajno je približno 3 tedne po koncu poslovnega leta. Pred začetkom popisa ravnatelj izda Sklep o izvedbi rednega popisa in Sklep o imenovanju popisne komisije in vodje popisa. Popis opravijo popisne komisije, delo komisij pa usklajuje vodja popisa. Sklep o imenovanju popisne komisije vsebuje naslednje podatke (Pravilnik o popisu zavoda):

- navedbo vodje popisa,
- navedbo števila popisnih komisij in imena zaposlenih, ki so imenovani v posamezno popisno komisijo, ter njihovo funkcijo v komisiji,
- dan, po katerem stanju se popis opravi,
- čas za popis,
- okvirna navodila za delo,
- rok za predložitev poročila oziroma zapisnika/elaborata o popisu ravnatelju zavoda,
- rok za predložitev potrjenega poročila o popisu in popisnih listov računovodstvu.

Računovodja oskrbi osnovna sredstva s črtnimi kodami ter pripravi popisne liste po nahajališčih in jih izroči vodji popisa. Letni popis osnovnih sredstev izvajajo s pomočjo čitalca tako, da popisne komisije s čitalcem skenirajo črtno kodo vsakega sredstva posebej, nato se izpiše število kosov tega sredstva. Podatki se prenesejo v program IS SAOP. Poleg popisa s čitalcem komisija izvaja popis tudi z ročnim popisovanjem z vpisovanjem prešteti količin na popisne liste za neopredmetena in opredmetena sredstva in drobni inventar, saj vsi člani popisne komisije niso vešči uporabe čitalcev. V Prilogi 4 je primer popisnega lista. Na popisnem listu ne bi smela biti navedena količina sredstva, da popisna komisija sama ugotovi, koliko je kosov, vendar jo zavod na svojih popisnih listih ima. Po pogovoru z računovodjo, zakaj je to tako, mi pojasni, da so bili eno leto popisni listi brez količine, popisna komisija pa je površno opravila svoje delo in se ob zaključku popisa količina v večini primerov ni ujemala. Popisni listi so pripravljene za vsako nahajališče posebej, popisnih komisij pa je v povprečju 10, v vsaki komisiji so 3 člani.

Zavod popisuje tudi sredstva na reverz. Na reverz ima večinoma prenosne računalnike, nekaj je tudi tablic, ki so v uporabi zaposlenih. Zaposleni morajo ta sredstva vsako leto prinesiti v zavod, da se opravi popis tudi za ta sredstva.

Po končanem popisu popisne komisije vodja popisa sestavi poročilo o popisu in odda ravnatelju zavoda v pregled. Poročilo je osnova za evidentiranje primanjkljajev in presežkov sredstev v poslovne knjige zavoda. V kolikor pride do inventurnega viška oziroma presežka, računovodja tega sredstva ne evidentira kot brezplačno pridobljenega, ampak vnese za to osnovno sredstvo simbolično vrednost na primer 1 evro, nato pa mora v roku enega leta ugotoviti dejansko vrednost tega sredstva. Če pa ugotovijo pri popisu primanjkljaj, ne raziščejo, zakaj to sredstvo fizično ni bilo prešteto, ampak se primanjkljaji iz knjigovodskih evidenc zgolj odpišejo. Prav tako tudi vrednosti sredstva niso nikoli zmanjševali, vedno so to sredstvo odpisali.

Osnovno sredstvo nabavljeno s strani ministrstva, ki ga zavod izloči, se odpiše in se evidentira v breme obveznosti za opredmetena sredstva, ko še ni amortizirano. V kolikor je to sredstvo že amortizirano v celoti, ne bremeni več tega konta.

Zavod ima vsa sredstva zavarovana pri zavarovalnici. Če pride do škode sredstva, zavod poda zahtevek za zavarovalnico, zavarovalnica pa oceni vrednost povračila škode. Pri kateri zavarovalnici bodo zavarovani, določa ministrstvo z javnim razpisom.

## SKLEP

Javni zavodi so ustanovljeni za opravljanje javnih služb, so organizacije, ki opravljajo različne dejavnosti, za katere velja, da njihov cilj ni maksimizacija dobička. Področje računovodstva v javnih zavodih je dobro zakonsko urejeno, saj temelji na številnih zakonih in predpisih.

Javni zavodi se lahko financirajo iz dveh virov – javnofinančnih ter zasebnih. Javnofinančni vir predstavlja državni proračun, ki ima pomembno vlogo pri delovanju zavoda na področju javne službe. Drugi vir so zasebni viri, ki jih zavod pridobi s prodajo storitev javne službe, s tržno dejavnostjo in z donacijami. Osnovna sredstva javnega zavoda delimo na dve vrsti, na osnovna sredstva in drobni inventar, med katerega spadajo sredstva z vrednostjo nižjo od 500 evrov. Javni zavodi morajo izkazovati osnovna sredstva in obračunavanje amortizacije ločeno po različnih vrstah sredstev. Amortizacijo zavod obračunava po z zakonom določenih stopnjah amortizacije, ki jih ne sme spreminjati. Konec poslovnega leta pa je dolžnost zavodov, da preverijo ujemanje knjiženih podatkov z dejanskimi in jih nato tudi uskladijo, to opravijo s popisom. Za popis je potrebna popisna komisija ter vodja popisa, popis se opravi s čitalcem ali pa ročno popišejo sredstva in razlike vpisujejo v popisne liste. V kolikor pride do primanjkljaja oziroma presežka, mora računovodja ob koncu popisa te razlike tudi poknjiziti. Če pa sredstvo ni več primerno za uporabo, ga zavod odpiše ali pa zmanjša njegovo vrednost.

Na primeru vzgojno-izobraževalnega zavoda sem predstavila, na kakšen način se zavod financira – iz državnega proračuna s strani ministrstva, iz tržne dejavnosti z oddajanjem telovadnice v najem ter z dvema vrstama donacijama – šolskega sklada za nadstandard in dobrodelnega sklada za pomoč šibkim. Večino osnovnih sredstev v zavodu predstavljajo sredstva v upravljanju v lasti zavoda. Konto, na katerem se ta sredstva knjižijo, mora zavod konec leta uskladiti s stanjem iz ministrstva. Osnovna sredstva zavod loči na tri kategorije: na osnovna sredstva ter dva drobna inventarja, ki jih tudi vodijo v različnih registrih. Ob začetku uporabe osnovnega sredstva računovodja opremi sredstvo z inventarno številko in nalepi črtno kodo, ki je potrebna za popis sredstev s pomočjo čitalca. Za popis imajo sprejeta dva notranja akta, pred začetkom popisa pa se izda še sklep za imenovanje popisne komisije s strani ravnatelja. Za pripravo popisa je zadolžen računovodja, saj mora za vsa sredstva pripraviti črtne kode in sestaviti popisne liste, ločeno po nahajališčih. Po ugotovljenih popisnih razlikah računovodja vse poknjiži, pri presežku določi simbolično vrednost za obdobje največ enega leta, za katero mora nato ugotoviti dejansko vrednost, ob primanjkljaju pa sredstvo takoj odpišejo.

Po obisku v javnem zavodu se mi zdi najbolj zanimivo, a vendar tudi zapleteno vodenje osnovnih sredstev, pridobljenih s strani ministrstva na ustreznem kontu, katerega končno vrednost morajo uskladiti z ministrstvom, saj tega v gospodarstvu ni.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bajuk Mušič, A. (2014). Popis in presežki ali primanjkljaji popisanih sredstev in dolgov. *Revija za računovodstvo in finance, Iks*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 11, str. 44–49.
2. Bajuk Mušič, A., & Zupančič, M. (2016). Popis sredstev in obveznosti: izvedba, obračun davkov in knjiženje. *Revija za računovodstvo, davščine in finance, Iks*. Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 11, str. 53–65.
3. Čižman, M., & Prisljan, B. (2014). Donacije v denarju in v naravi. *Revija za računovodstvo in finance, Iks*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 5, str. 22–35.
4. Horvat, T. (2006). *Priprava pravilnika o računovodstvu in drugih notranjih aktov javnega zavoda*. Šola za ravnatelje. Najdeno 15. 1. 2018 na spletnem naslovu <http://solazaravnatelje.si/ISBN/961-6637-02-9.pdf>.
5. Horvat, T. (2009). *Ugotavljanje in zagotavljanje kakovosti vzgojno-izobraževalnih organizacij na področju finančnega poslovanja; Pravilnik o računovodstvu javnega zavoda*. Šola za ravnatelje, Kranj.
6. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgovino*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
7. Pečarič, M., & Bugarič, B. (2011). *Javne službe*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
8. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. *Uradni list RS*, št. 45/2005, 138/2006, 120/2007, 48/2009, 112/2009, 58/2010, 108/2013, 100/2015.
9. Schwarzmann, A., & Premk, U. (2005). *Pravilnik o računovodstvu: vzorci sklepov in primeri iz prakse. Društva, sindikati, zadruga, zavodi in ostala javna podjetja*. Ljubljana: Primath.
10. Slovenski računovodski standardi 2016. *Uradni list RS*, št. 95/2015, 74/2016 – popr., 23/2017.
11. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S., & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo: splošni del*. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana: Zveza.
12. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S., Melavc, D., & Odar, M. (1999). *Finančno računovodstvo*. Slovenski inštitut za revizijo, 1. izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
13. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, št. 13/11 – UPB, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 83/2012, 86/2014, 90/2015.
14. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS*, št. 11/2011 – UPB, 14/2013 – popr., 101/2013, 55/2015 – ZFisP, 96/2015 – ZIPRS1617.
15. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS*, št. 23/1999, 30/2002 – ZJF-C, 114/2006 – ZUE.

16. Zakon o zavodih. *Uradni List RS*, št. 12/1991, 8/1996, 36/2000-ZPDZC, 127/2006-ZJZP.
17. Zupančič, M. (2010). Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov. *Revija za računovodstvo in finance, Iks*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 10, str. 7–36.
18. Zupančič, V. (2008). Končni obračun amortizacije pri pravnih osebah javnega prava. *Revija za računovodstvo in finance, Iks*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 3, str. 162–167.
19. Zupančič, V. (2014). Knjiženje drobnega inventarja med opredmetenimi osnovnimi sredstvi pri uporabnikih EKN. *Revija za računovodstvo in finance, Iks*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 8–9, str. 40–46.
20. Zupančič, V., & Čižman, M. (2008). Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *Revija za računovodstvo in finance, Iks*. Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 2, str. 10–30.
21. Zupančič, V., & Čižman, M. (2010). Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov pri pravnih osebah, ki vodijo poslovne knjige po zakonu o računovodstvu. *Revija za računovodstvo in finance, Iks*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, številka 10, str. 63–122.
22. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*. Delovni zvezek Urada RS za makroekonomske analize in razvoj. Ljubljana: Urad za makroekonomske analize in razvoj.





## **PRILOGE**



## **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Tržna dejavnost javnega zavoda .....	1
Priloga 2: Kartica konta 980000 – Obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena sredstva.....	2
Priloga 3: Obrazec IOP.....	3
Priloga 4: Primer popisnega lista javnega zavoda .....	4



## PRILOGA 1: Tržna dejavnost javnega zavoda

### TRŽNA DEJAVNOST

Celotni prihodki v letu 2016:	2.818.136,93
Prihodki tržne dejavnosti:	46.052,22
Odstotek tržne dejavnosti:	0,0163

760121	UPORABA PROSTOROV	44.382,01
760122	PROVIZIJA VZAJEMNA	115,48
760123	DEŽURANJE HIŠNIKA	660,00
760138	UPORABA KOMPIJA	21,21
760112	DELO ZAPOSLENIH NA DRUGIH ZAVODIH	873,52
	<b>SKUPAJ</b>	<b>46.052,22</b>

460006	ČISTILNI MATERIAL	-
460102	DROBNO ORODJE IN POTROŠNI MATERIAL	-
460200	ELEKTRIČNA ENERGIJA	-
460201	PORABA KURIV IN STROŠKI OGREVANJA	-
460600	PISARNIŠKI MATERIAL	-
460601	PAPIR	-
460603	TONER	-
460604	FOTOKOPIJE	-
461002	TELEFON	-
461003	POŠTNINA	-
461004	INTERNET, ČLANARINE	-
461102	TEKOČE VZDRŽEVANJE, MES. PREGLEDI	-
461103	TEKOČE VZDRŽEVANJE FOT. STROJEV	-
461104	NAJEMNINE ZA PREDPRAŽNIKE	-
461301	RAČUNOVODSKI PROGRAMI	-
461303	RAČUNALNIŠKE STORITVE	-
461400	VODA IN KOMUNALNE STORITVE	-
461401	ODVOZ SMETI	-
462000	AMORTIZACIJA	-
464000	OSNOVNE PLAČE	2.848,32
464200	PREHRANA	137,27
464201	PREVOZ	222,00
464300	PREMIJE KDPZ	16,06
464601	PRISP. ZA PIZ	252,06
464602	PRISP. ZA ZDR.	186,85
464603	PRISP. ZA POŠKODBE PRI DELU IN POKL.	15,10
464604	PRISP. ZA ZAP.	1,71
464605	PRISP. ZA STAR. VAR.	2,85
	<b>SKUPAJ</b>	<b>3.682,22</b>

<b>POSLOVNI IZID</b>	<b>42.370,00</b>
----------------------	------------------

## PRILOGA 2: Kartica konta 980000 – Obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena sredstva

### Kartica konta: 980000 OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPR. OS za leto : 2016

Obd.	Temelj.	Dat.dok	Opis vknjižbe	Stranka	Dokument	Znesek v breme / dobro	Saldo v breme / dobro
000/16	OTV	01.01.2016	Začetno stanje za leto:			5.424.978,83	5.424.978,83
<b>PROMET OBDOBJA - 000/16</b>						<b>5.424.978,83</b>	<b>5.424.978,83</b>
001/16	TEM	26.01.2016	ODŠKODNINA -		TEM-5	141,47	5.425.120,30
<b>PROMET OBDOBJA - 001/16</b>						<b>141,47</b>	<b>141,47</b>
003/16	TEM	02.03.2016	PROGRAMSKA		TEM-182	1.408,35	5.426.528,65
<b>PROMET OBDOBJA - 003/16</b>						<b>1.408,35</b>	<b>1.408,35</b>
004/16	IR	18.04.2016	16000171-0003199		RA-16000171	327,87	5.426.856,52
<b>PROMET OBDOBJA - 004/16</b>						<b>327,87</b>	<b>327,87</b>
008/16	TEM	31.08.2016	NOVA OPREMA		TEM-157	533.475,25	5.960.331,77
008/16	TEM	31.08.2016	NOVA OPREMA		TEM-168	1.317,98	5.961.649,75
008/16	TEM	31.08.2016	NOVA OPREMA		TEM-182	-533.475,25	5.428.174,50
008/16	TEM	31.08.2016	NOVA OPREMA		TEM-182	-1.317,98	5.426.856,52
008/16	TEM	31.08.2016	NOVA OPREMA		TEM-182	534.793,23	5.961.649,75
<b>PROMET OBDOBJA - 008/16</b>						<b>534.793,23</b>	<b>534.793,23</b>
010/16	TEM	31.10.2016	NOVA OPREMA		TEM-158	107.894,14	6.069.543,89
010/16	TEM	31.10.2016	NOVA OPREMA		TEM-169	229,43	6.069.773,32
010/16	TEM	31.10.2016	NOVA OPREMA		TEM-179	114,72	6.069.888,04
010/16	TEM	31.10.2016	AMORTIZACIJA V		TEM-179	114,72	6.069.773,32
010/16	TEM	31.10.2016	NOVA OPREMA		TEM-183	-107.894,14	5.961.879,18
010/16	TEM	31.10.2016	NOVA OPREMA		TEM-183	-229,43	5.961.649,75
010/16	TEM	31.10.2016	NOVA OPREMA		TEM-183	-114,72	5.961.535,03
010/16	TEM	31.10.2016	NOVA OPREMA 31.8.		TEM-183	108.238,29	6.069.773,32
010/16	TEM	31.10.2016	AMORTIZACIJA V		TEM-183	-114,72	6.069.888,04
<b>PROMET OBDOBJA - 010/16</b>						<b>108.238,29</b>	<b>108.238,29</b>
011/16	TEM	14.11.2016	ADHEZIJSKA		TEM-102	2.748,00	6.072.636,04
011/16	TEM	25.11.2016	ADHEZIJSKA		TEM-110	449,50	6.073.085,54
<b>PROMET OBDOBJA - 011/16</b>						<b>3.197,50</b>	<b>3.197,50</b>
012/16	TEM	31.12.2016	NABAVA OS IZ		TEM-177	742.966,86	6.816.052,40
012/16	TEM	31.12.2016	AM V BREME 980000		TEM-178	710.969,72	6.105.082,68
012/16	TEM	31.12.2016	AM V BREME 980000		TEM-183	114,72	6.104.967,96
<b>PROMET OBDOBJA - 012/16</b>						<b>711.084,44</b>	<b>31.882,42</b>
<b>KONČNO STANJE</b>						<b>711.084,44</b>	<b>6.104.967,96</b>
						<b>6.816.052,40</b>	<b>6.104.967,96</b>

## PRILOGA 3: Obrazec IOP

### Izpis

Konta: 142000 na dan: 31.12.2017

Naše poslovne knjige kažejo na vašem kontu sledeče stanje v naše/vaše dobro in ga sestavljajo sledeče odprte postavke:

Dokument	Opis	Dat.računa	Dat.zapad.	Saldo v breme	Saldo v dobro
RA-17000492	17000492-0001037	08.01.2018	23.01.2018	554,03	
RA-17000502	17000502-0001037	10.01.2018	25.01.2018	610,60	
RA-17000503	17000503-0001037	10.01.2018	25.01.2018	17,32	

Saldo: 1.181,95

Pošiljatelj izpiska:

Potrujemo soglasnost:

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

, 24.01.2018

\_\_\_\_\_

Opomba: Prikazanemu stanju oporekamo v celoti - delno za vrednost \_\_\_\_\_ EUR  
iz sledečih razlogov:

\_\_\_\_\_

Zadolženec: \_\_\_\_\_

Prosimo vas, da podatke preverite in nam potrjen obrazec vmete v roku 8 dni, sicer bomo smatrali, da je stanje usklajeno.

**PRILOGA 4: Primer popisnega lista javnega zavoda**

OS IN DI

Datum: 21.12.2017

Stran: 4

**POPISNI LIST na dan 31.12.2017**

**Nahajališče: 0005033 U27L - LIKOVNO SNOVANJE**

Šifra in opis osnovnega sredstva	SM	Količina	Dejanska kol.	Opomba
0013821 ODPRT VISEČI REGAL S POLICAMI (150/40/40).....	0000001	3	3	
0013822 VRTLJIV STOL BREZ NASLONA.....	0000001	6	6	
0013823 DELOVNA MIZA (150/100/75).....	0000001	5	5	
0013824 ODPRT REGAL S POLICAMI (80/40/204).....	0000001	3	3	
0013825 DELOVNI PULT S KORITOM (120/60/90).....	0000001	1	1	
0013826 VISOKA GARDEROBNA OMARA (60/60/204).....	0000001	1	1	
0013827 VISOKA ZASTEKLJENA OMARA S PREDALI (60/60/204).....	0000001	1	1	
<b>Skupaj</b>		<b>20</b>		

Inventurna komisija: \_\_\_\_\_

Datum popisa: 12.1.2018