

Kazalo

1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	19
Oprelitev pojmov	19
Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev	20
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev	21
Nakup nepremičnin, opreme in drobnega inventarja	22
Pridobitev biološkega sredstva	28
Vlaganje v sredstvo v tuji lasti	29
Sredstvo, izdelano pri uporabniku	30
Donacije v denarju in stvareh	31
Pridobitev sredstva v upravljanje in kot namensko premoženje	33
Finančni najem	34
Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev	35
Pokrivanje stroškov amortizacije pri določenih uporabnikih	37
Usredstveni stroški med uporabo sredstva	38
Trajno neuporabno sredstvo	41
Prevrednotovanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev	42
Prevrednotenje zaradi okrepitev	42
Prevrednotenje zaradi oslabitve	43
Prodaja sredstva	44
Popisni primanjkljaj	47
Uničenje	50
Nekratkoročno sredstvo za prodajo	50
2. NEOPREDMETENA SREDSTVA	53
Oprelitev pojmov	53
Razvrščanje neopredmetenih sredstev	53
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje neopredmetenih sredstev	54
Nakup neopredmetenih sredstev	55
Stavbna pravica	58
Amortiziranje neopredmetenih sredstev	61
Prevrednotovanje in odpravljanje pripoznanja neopredmetenih sredstev	62

3. FINANČNE NALOŽBE	65
Oprelitev pojmov	65
Razvrščanje finančnih naložb	65
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje	67
Prevrednotovanje in odpravljanje finančnih naložb	73
Finančne naložbe, ki kotirajo na borzi	73
Finančne naložbe po nabavni vrednosti	75
Finančne naložbe v namensko premoženje javnih skladov ter v premoženje, ki je v lasti drugih pravnih oseb javnega prava	77
Finančne naložbe v plemenite kovine	78
Finančne naložbe v posojila in depozite	78
Prodaja in odpis finančnih naložb	80
4. ZALOGE	83
Oprelitev pojmov	83
Razvrščanje zalog	84
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje zalog	86
Zaloge materiala in drobnega inventarja	86
Zaloge proizvodov, nedokončane proizvodnje in polproizvodov	98
Zaloge trgovskega blaga	104
Prevrednotenje in odpravljanje pripoznanja zalog	108
5. TERJATVE	121
Oprelitev pojmov	121
Razvrščanje terjatev	122
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje terjatev	123
Terjatve iz prodaje	124
Terjatve in obveznosti med proračunskimi uporabniki	136
Terjatve in obveznosti za davke	141
Prevrednotenje in odpravljanje pripoznanja terjatev	146
Oslabitev in odpis terjatev	146
Različni načini poravnavanja terjatev	150
6. NALOŽBENE NEPREMIČNINE	163
Oprelitev pojmov	163
Razvrščanje naložbenih nepremičnin	163
Pripoznavanje, začetno računovodsko merjenje in amortiziranje naložbenih nepremičnin	164
Prevrednotovanje in odpravljanje pripoznanja naložbenih nepremičnin	166
7. DENARNA SREDSTVA	167
Oprelitev pojmov	167

Razvrščanje denarnih sredstev	167
Gotovinsko poslovanje	168
Negotovinsko poslovanje	172
Sprememba denarnih sredstev kot podlaga za knjiženje po denarnem toku	173
Pripoznanje in merjenje denarnih sredstev	174
Prevrednotenje in odpravljanje pripoznanja denarnih sredstev	176
8. OBVEZNOSTI DO LASTNIH VIROV SREDSTEV	179
Opredelitev pojmov	179
Razvrščanje obveznosti do lastnih virov sredstev	180
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje obveznosti do lastnih virov	180
Splošni sklad pri drugih uporabnikih	180
Obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje, in sklad premoženja v lasti pri določenih uporabnikih	197
Usklajevanje terjatev in obveznosti po 37. členu ZR	207
Prevrednotovanje in odpravljanje pripoznanja obveznosti do lastnih virov	211
9. DOLGOVI	215
Opredelitev pojmov	215
Razvrščanje obveznosti	216
Pripoznanje in začetno računovodsko merjenje obveznosti	216
Poslovne obveznosti	218
Finančne obveznosti in zadolževanje	236
Prevrednotovanje in odpravljanje obveznosti	245
10. REZERVACIJE	249
Opredelitev pojmov	249
Razvrščanje rezervacij	250
Pripoznanje in začetno računovodsko merjenje rezervacij	251
Prevrednotovanje in odprava rezervacij	256
11. ČASOVNE RAZMEJITVE	257
Opredelitev pojmov	257
Razvrščanje časovnih razmejitev	257
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje časovnih razmejitev	258
Obravnava projektnih in programskih sredstev ter skladov	266
Prevrednotovanje in odpravljanje pripoznanja časovnih razmejitev	274
12. STROŠKI MATERIALA IN STROŠKI STORITEV	279
Opredelitev pojmov	279
Razvrščanje stroškov materiala in storitev	279

Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev	280
Stroški materiala in drobnega inventarja	281
Stroški reprezentance in zavarovanja	283
Povračila stroškov zaposlenim (delavcem)	285
Stroški po pogodbah za opravljeno delo	287
Stroški vzdrževanja	292
Najemnine	293
Stroški reklame in reprezentance	294
Stroški študentskega dela ter drugi stroški in drugi odhodki	296
13. STROŠKI DELA IN STROŠKI POVRAČIL	301
Opredelitev pojmov	301
Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil	301
Stroški dela	302
Povračila stroškov in drugi prejemki	305
Obračun dajatev	306
Pripoznavanje in merjenje stroškov dela in stroškov povračil	307
Obračun in knjiženje stroškov plač	308
Obračun in knjiženje stroškov povračil	310
14. ODHODKI	325
Opredelitev pojmov	325
Razvrščanje odhodkov	325
Odhodki pri drugih uporabnikih	325
Odhodki pri določenih uporabnikih	328
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje odhodkov	329
Neplačani odhodki	329
Stroški prodanih zalog	331
Finančni odhodki	337
Drugi odhodki	339
Prevrednotovalni poslovni odhodki	340
Popravljanje odhodkov	341
15. PRIHODKI	345
Opredelitev pojmov	345
Razvrščanje prihodkov	345
Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje prihodkov	346
Prihodki pri drugih uporabnikih	346
Prihodki pri določenih uporabnikih	353

Prenos prihodkov in prejemkov uporabnikov v poslovni izid	371
Popravljanje prihodkov	372
19. LETNO POROČILO	375
Opredelitev pojmov	375
Oddaja in vsebina letnega poročila	375
Računovodsko poročilo	376
Računovodski izkazi	376
Računovodska pojasnila	377
Poslovno poročilo	378
Sestavni deli poslovnega poročila	378
Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih	378
Zaključni račun proračuna	381
20. OBLIKE BILANCE STANJA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE	385
Opredelitev pojmov	385
Razčlenjevanje postavk v bilanci stanja	386
Obvezni prilogi k bilanci stanja	387
Računovodske informacije	388
Pojasnila računovodskih usmeritev, njihovih sprememb in napak	389
Obvezna in druga razkritja	391
21. OBLIKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE	393
Opredelitev pojmov	393
Razčlenjevanje postavk v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov	394
Obvezne priloge k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov	396
Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti	396
Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka	397
Izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov	398
Izkaz računa financiranja določenih uporabnikov	399
Razčlenjevanje postavk v izkazu prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov	400
Obvezne priloge k izkazu prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov	402
Izkaz računa finančnih terjatev in naložb	403
Izkaz računa financiranja	404
Izkaz prihodkov in odhodkov režijskih obratov	404
Računovodske informacije	405
24. PREMOŽENJSKA BILANCA	409
Opredelitev pojmov	409

Zavezanci in roki za sestavitev premoženjske bilance	409
Pravila in obrazci za sestavitev premoženjske bilance	410
25. ENOTNI ZAKLADNIŠKI RAČUN	415
Opredelitev pojmov	415
Sistem EZR	415
Vodenje poslovnih knjig upravljavca sistema EZR	416
Izkazovanje prihodkov in odhodkov pri vrednotenju bilančnih postavk upravljavca	416
Prejemanje in izdajanje e-računov	420
Plačevanje prek UJPnet	422
26. RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI JAVNIH SKLADIH	423
Opredelitev pojmov	423
Status javnega sklada	423
Vodenje poslovnih knjig in priprava letnega poročila javnega sklada	425
Namensko premoženje	426
Sredstva v upravljanju	430
Drugo premoženje javnega sklada	431
27. RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI OŽJIH DELIH LOKALNIH SKUPNOSTI	441
Opredelitev pojmov	441
Status ožjega dela občine – krajevne skupnosti	441
Predlog finančnega načrta krajevne skupnosti	442
Izkazovanje prihodkov in odhodkov krajevne skupnosti	443
Prihodki in odhodki pri krajevni skupnosti s statusom pravne osebe	444
Prihodki in odhodki pri krajevni skupnosti brez statusa pravne osebe	447
Priprava letnega poročila krajevne skupnosti	449
Davčne obveznosti krajevne skupnosti	449
Obravnava skupne občinske uprave	450
28. RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI REŽIJSKIH OBRATIH	453
Opredelitev pojmov	453
Status režijskega obrata	453
Izkazovanje prihodkov in odhodkov režijskih obratov	454
Stroški po naravnih vrstah	455
Prihodki in odhodki pri prodaji zalog	458
Davčne obveznosti	460
31. KNJIGOVODSKE LISTINE	467
Opredelitev pojmov	467

Sestavljanje in prenašanje knjigovodskih listin	468
Izvirne knjigovodske listine	469
Knjigovodske listine, ki nastajajo v računovodski službi	471
Izbrane vrste knjigovodskih listin in nalogov za izvajanje	471
Kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje	474
Hramba knjigovodskih listin	475
32. POSLOVNE KNJIGE	477
Opredelitev pojmov	477
Razvrstitev in vzpostavitev poslovnih knjig	477
Izbrane vrste poslovnih knjig	479
Urejanje kontov v poslovnih knjigah	483
Predlog vzporejanja kontov po načelu denarnega toka in po načelu poslovnega dogodka pri določenih uporabnikih	483
Vpisovanje v poslovne knjige	490
Popravki knjižb	490
Poslovne enote v tujini	490
Vodenje glavne knjige in pomožnih knjig	490
Bilančni in zunajbilančni razvidi	491
Odpiranje in zaključevanje poslovnih knjig	491
Hramba poslovnih knjig	492
33. PRIHODKI IN ODHODKI PO DEJAVNOSTIH	493
Opredelitev pojmov	493
Vrste dejavnosti in prihodkov za pripravo računovodskih izkazov	493
Ločevanje dejavnosti, prihodkov in prometa za davčne potrebe	496
Ugotavljanje in prisojanje stroškov	499
Stroški po dejavnostih in stroškovnih mestih	499
Stroški po stroškovnih nosilcih	500
Stroški po prvinah poslovnega procesa	500
Neposredni in posredni stroški	500
Spremenljivi in stalni stroški	501
Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce – kalkulacije	501
Metoda ABC	502
Poročanje o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju dejavnosti	513
34. VRSTE POSLOVNEGA IZIDA	515
Opredelitev pojmov	515
Razvrščanje in pripoznanje poslovnega izida	515
Poslovni izid pri drugih uporabnikih	515

Poslovni izid pri določenih uporabnikih	517
Presežek prihodkov nad odhodki, izračunan po fiskalnem pravilu	525
Knjiženje presežka po fiskalnem pravilu	529
35. RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE TER FINANČNI IN KADROVSKI NAČRTI	539
Opredelitev pojmov	539
Izhodišča predlogov finančnih načrtov	540
Navodila za pripravo predlogov proračunov	540
Izhodišča predstojnikov neposrednih proračunskih uporabnikov	540
Finančni načrti posrednih proračunskih uporabnikov po načelu denarnega toka	541
Priprava predlogov finančnih načrtov	541
Težave pri pripravi predlogov finančnih načrtov pri določenih uporabnikih	542
Sprejem finančnih načrtov	546
Finančni načrti neposrednih proračunskih uporabnikov po načelu denarnega toka	546
Priprava predlogov finančnih načrtov	547
Sprejem finančnih načrtov	547
Predračuni po načelu poslovnega dogodka pri določenih uporabnikih	548
Opredeljevanje predračunov	548
Sestavljanje predračunov po vrstah in namenih	548
Polletno poročilo	549
Sanacijski načrt	549
Kadrovski načrti posrednih proračunskih uporabnikov	550
Viri financiranja	550
Priprava kadrovskih načrtov	551
Vsebina kadrovskih načrtov	551
Spremljanje uresničevanja kadrovskih načrtov	551
Kadrovski načrti neposrednih proračunskih uporabnikov	553
Viri financiranja	553
Priprava kadrovskih načrtov	553
36. RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI OBRAČUNI	555
Opredelitev pojmov	555
Opredeljevanje računovodskega obračunavanja	555
Sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah in namenih	556
Hramba računovodskih obračunov	556
37. RAČUNOVODSKO NADZIRANJE IN NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC	557
Opredelitev pojmov	557

Organizacijske predpostavke in sodila za računovodsko nadziranje	558
Računovodsko kontroliranje podatkov	559
Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov	559
Notranje kontroliranje in revidiranje proračunskih uporabnikov	566
Sistem notranjih kontrol	566
Izvajanje notranjega kontroliranja	567
Notranje revidiranje	567
Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ	568
38. RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE	571
Opredelitev pojmov	571
Ugotavljanje vsebine pojavov in vplivov na obračune in predračune	572
Analiziranje odmikov računovodskih podatkov od sodil	573
Izbiranje računovodskih kazalcev in oblikovanje računovodskih kazalnikov	573
39. RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE	575
Opredelitev pojmov	575
Uporabniki informacij v računovodskih poročilih	575
Oblikovanje informacij in razkrivanje v računovodskih poročilih	576
PRILOGA – ZGLEDI KNJIŽENJ IN RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	579
KAZALO ZGLEDOV	653
KAZALO KONTOV IN ZGLEDOV	663
STVARNO KAZALO	697

1. Opredmetena osnovna sredstva	19
2. Neopredmetena sredstva	53
3. Finančne naložbe	65
4. Zaloge	83
5. Terjatve	121
6. Naložbene nepremičnine	163
7. Denarna sredstva	167
8. Obveznosti do lastnih virov sredstev	179
9. Dolgovi	215
10. Rezervacije	249
11. Časovne razmejitve	257
12. Stroški materiala in stroški storitev	279
13. Stroški dela in stroški povračil	301
14. Odhodki	325
15. Prihodki	345
19. Letno poročilo	375
20. Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje	385
21. Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje	393
24. Premoženska bilanca	409
25. Enotni zakladniški račun	415
26. Računovodske rešitve pri javnih skladih	423
27. Računovodske rešitve pri ožjih delih lokalnih skupnosti	441
28. Računovodske rešitve pri režijskih obratih	453
31. Knjigovodske listine	467
32. Poslovne knjige	477
33. Prihodki in odhodki po dejavnostih	493
34. Vrste poslovnega izida	515
35. Računovodsko predračunavanje ter finančni in kadrovski načrti	539
36. Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni	555
37. Računovodsko nadziranje in notranji nadzor javnih financ	557
38. Računovodsko analiziranje	571
39. Računovodsko informiranje	575

Računovodski predpisi za javni sektor v praksi

z dodanimi Pravili skrbnega računovodenja

1. Opredmetena osnovna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva so dolgoročna sredstva in praviloma predstavljajo velik del sredstev uporabnikov, povezan z nastajanjem poslovnih učinkov.

Opredelitev pojmov

Opredmeteno osnovno sredstvo je tisto, ki ga imajo uporabniki v upravljanju, lasti ali finančnem najemu ali ga obvladujejo drugače. Uporabljajo ga pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene in ga bodo po pričakovanjih uporabljali v te namene v več kot enem obračunskem obdobju.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan temu sredstvu ob začetnem pripoznanju.

Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitve.

Nadomestljiva vrednost sredstva je večja izmed teh dveh vrednosti: njegove poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali vrednosti pri uporabi.

Amortiziranje je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v predpisani dobi njegove koristnosti postopoma zapušča.

Amortizirljiva sredstva so 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 se posedujejo iz drugih razlogov.

Redni odpis je oblikovanje popravka vrednosti sredstev v poslovnih knjigah za znesek obračunane amortizacije po letnem obračunu.

Izredni odpis se opravi zaradi odtujitve sredstev, trajne izločitve iz uporabe in prevrednotenja zaradi oslabitve.

Finančni najem je najem, pri katerem se pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim sredstvom, prenesejo na najemnika. Med tveganji so možnosti izgub zaradi neizrabljene zmogljivosti ali tehnološke zastarelosti ter nihanj donosa zaradi spreminjanja gospodarskih okoliščin. Koristi pa so lahko povezane z dobičkom, ki ga prinaša sredstvo v dobi gospodarske uporabe, in z dobičkom iz povečane vrednosti sredstva ali iz trženja preostale vrednosti sredstva. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče enostransko razveljaviti. Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni.

Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

ZR: 33

Pravilnik o odpisu: 6 in 12

Pravilnik o EKN: 5 in 7

Pravilnik o sestavljanju: 16

SRS 1: 14, 47, 60–62 in 66

Opredmetena osnovna sredstva sestavljajo zemljišča in zgradbe, proizvodjalna in druga oprema ter biološka sredstva. Mednje spadajo tudi vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti.

Nepremičnine so zemljišča in zgradbe. Zemljišča so stavbna, gozdna in druga. Zgradbe so objekti visoke gradnje (na primer tovarniške ali poslovne zgradbe), objekti nizke gradnje (na primer poti in mostovi), objekti vodne gradnje (na primer kanali in jezovi) in drugo. Oprema pa so stroji, postroji in naprave, sredstva za transport in zveze, inventar in pohištvo ter drugo.

Uporabniki lahko opredmeteno osnovno sredstvo izkazujejo skupinsko kot drobni inventar, če posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 EUR. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 EUR, lahko razporedijo med material. S stvarmi drobnega inventarja so mišljeni na primer pisarniški pripomočki, oprema poslovnih prostorov, orodja in okrasni predmeti.

Pri izkazovanju opredmetenih osnovnih sredstev lahko uporabniki kadarkoli upoštevajo sodilo istovrstnosti. Opredmetena osnovna sredstva lahko uvrščajo med opremo ne glede na vrednost (lahko je večja ali manjša od 500 EUR). Za začetno stanje tistega drobnega inventarja, ki ga bodo razvrstili med opremo, pa upoštevajo nabavno vrednost in popravek vrednosti po stanju na zadnji dan leta pred letom, v katerem se začne sodilo uporabljati.

Med biološka sredstva, ki so opredmetena osnovna sredstva, se uvrščajo

- večletni nasadi brez vrednosti zemljišč, povezanih z njimi (na primer sadovnjaki in vinogradi), in
- osnovna čreda, ki obsega živali, namenjene delu (na primer konje, vole in mule), priplodu ali plemenu (na primer plemenske svinje) in pridobivanju kmetijskih pridelkov (na primer mleka in volne).

Uporabniki razvrščajo opredmetena osnovna sredstva na

- sredstva v upravljanju ali v lasti,
- sredstva, prejeta v finančni najem, in
- sredstva, prejeta z donacijami.

Uporabniki (najemniki) izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi tudi sredstva, pridobljena na podlagi finančnega najema. Uporabniki (najemodajalci) izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi tista, ki so predmet poslovnega najema, in nepremičnine (zemljišča in zgradbe), ki po SRS 6 izpolnjujejo pogoje za uvrstitev med naložbene.

Opredelitev vrste najema je odvisna od pogodbenih določb, pri čemer je vsebina pogodbe pomembnejša od njene oblike ali celo poimenovanja. Pri presojanju, kdaj gre za poslovni najem in kdaj za finančnega, morajo uporabniki torej ravnati po vsebini in presojati predvsem o tem, kdo prevzema tveganja in koristi, ki so povezani z najemom sredstev.

Za finančni najem gre praviloma v vseh primerih, ko je izpolnjen eden (lahko tudi več) od teh pogojev:

- na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe;
- najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;
- trajanje najema se ujema z večjim delom dobe gospodarne uporabe sredstva; na koncu se lastništvo prenese ali pa ne;

- na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin skoraj enaka pošteni vrednosti najetega sredstva;
- najeta sredstva so tako posebna, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

Poleg pogojev za opredelitev finančnega najema so dodatno določeni še znaki okoliščin, ki posamič ali skupaj vodijo do uvrstitve med finančne najeme:

- če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika,
- dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku in
- najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne.

Vsi drugi najemi, ki ne sodijo med finančne, so poslovni. Najem nepremičnin (predvsem zemljišč in zgradb) se uvršča med poslovne ali finančne najeme na enak način kot najem drugih sredstev. Zemljišča imajo praviloma neomejeno dobo koristnosti, in če ni mogoče pričakovati, da bo na koncu najema lastninska pravica prešla na najemnika, ta ne prevzame skoraj nobenih tveganj, povezanih z lastništvom.

Uporabniki lahko pridobijo donacije v denarju, stvareh ali storitvah. Donacija v denarju je prejeta nakazilo denarnih sredstev za dogovorjeni namen, lahko tudi za nakup opredmetenega osnovnega sredstva. Donacija v opredmetenih osnovnih sredstvih je prenos lastništva stvari z donatorja na prejemnika donacije.

Opredmetena osnovna sredstva, ki se razlikujejo po izkazovanju in merjenju, so

- sredstva v gradnji oziroma izdelavi,
- sredstva, ki so usposobljena za uporabo, in
- sredstva trajno zunaj uporabe.

V poslovnih knjigah in bilanci stanja uporabniki izkazujejo tudi dane predujme za tovrstna sredstva.

Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

ZR: 32
 Pravilnik o razčlenjevanju: 7 in 16
 Pravilnik o EKN: 5 in 7
 SRS 1: 7, 8, 12, 14, 27 in 51

Temeljni pogoj za pripoznanje sredstva je zmožnost uporabnikov, da obvladujejo z njim povezane gospodarske koristi in upravičeno pričakujejo njihov pritek. To običajno pomeni, da so njihove pravice v zvezi s tem sredstvom pravno zavarovane (stvarnopravno lastništvo). Kljub temu morajo biti uporabniki pozorni zlasti na gospodarsko stvarnost, in ne zgolj na pravno obliko; tak primer je denimo sredstvo, pridobljeno v finančni najem.

Opredmetena osnovna sredstva so za uporabnike tista, od katerih bodo pritekale gospodarske koristi (denarna sredstva ali denarni ustrezniki) in katerih nabavno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti (na podlagi knjigovodske listine).

Uporabniki v poslovnih knjigah posebej prikažejo spremembe pri sredstvih v gradnji oziroma izdelavi, ko jih usposobijo za uporabo, in pri sredstvih trajno zunaj uporabe. Ločeno izkazujejo nabavno vrednost in prevrednotenje zaradi okrepitev sredstev.

Na začetku pripoznajo opredmetena osnovna sredstva po nabavni vrednosti oziroma po ocenjeni vrednosti, če nabavna vrednost ni znana. Nabavna vrednost je sestavljena iz nakupne cene, povečane za morebitne davke, stroške prevzema in druge neposredne stroške. Nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev je torej seštevek vseh izdatkov oziroma stroškov, potrebnih za njihovo usposobitev za uporabo. Pri tem uporabniki ustrezno upoštevajo tudi predpise o DDV. Od načina pridobitve tovrstnih sredstev je odvisno, kako njihovo nabavno vrednost določijo na začetku.

Nakup nepremičnin, opreme in drobnega inventarja

Nabavno vrednost pridobljenih sredstev sestavljajo

- nakupna cena, zmanjšana za trgovinski in drugi popust,
- uvozne in nevrčljive nakupne dajatve (davek na promet nepremičnin, če ga plača kupec; tudi DDV, ki se ne povrne) in
- stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njihovi usposobitvi, zlasti stroški dovoza in namestitve.

V nabavno vrednost je mogoče všteti tudi stroške notarja in odvetnika, povezane z ureditvijo lastništva kupljene nepremičnine in njenim vpisom v zemljiško knjigo.

Primeri stroškov, ki jih ni mogoče pripisati usposobitvi pridobljenih sredstev, so

- stroški izposojanja,
- ocenjeni stroški razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča,
- stroški preizkušanja delovanja sredstva (na primer iz prodaje vzorcev, izdelanih na stopnji preizkušanja opreme),
- stroški parcelacije zemljišča in geodetske storitve,
- stroški odprtja novega obrata,
- stroški uvedbe novega proizvoda ali nove storitve (tudi stroški oglaševanja in promocijskih akcij),
- stroški opravljanja dejavnosti na novi lokaciji ali za drugo vrsto odjemalcev (tudi stroški usposabljanja osebja),
- stroški splošnih služb in drugi posredni stroški ter
- stroški uporabe ali premestitve sredstva, kot so stroški, ki nastanejo takrat, ko je sredstvo usposobljeno za delovanje, a pred začetkom njegovega obratovanja ali pa delovanja pri polni zmogljivosti, začetne izgube iz poslovanja zaradi povečanja povpraševanja po proizvodih sredstva in stroški delne ali popolne premestitve ali reorganizacije poslovanja uporabnikov;
- stroški javnih naročil in z njimi povezanih postopkov.

Uporabniki v vrednost gozdnih zemljišč vštavajo tudi vrednost gozdne lesne mase.

Zemljišča in zgradbe so ločljiva sredstva, zato jih uporabniki obravnavajo ločeno, celo če jih pridobijo skupaj, razen vrednosti pridobitve solastniškega deleža na pripadajočem zemljišču, kjer stoji zgradba, katere del je poslovni prostor (etažna lastnina).

Zemljišče, pripadajoče poslovnemu prostoru, ki je del zgradbe (etažna lastnina), ne more biti samostojen predmet pravnega prometa. Razpolaganje z njim je vezano na poslovne prostore. Zato se ne more izkazati kot posebno opredmeteno osnovno sredstvo, temveč se njegova vrednost všteje v nabavno vrednost poslovnega prostora oziroma ustreznega dela zgradbe.

Nakup nove poslovne zgradbe

ZGLED 1 – 1

Uporabnik, ki ima pravico do 100-odstotnega odbitka DDV, je kupil poslovno zgradbo, ki je že usposobljena za uporabo.

Kako uporabnik knjiži ta poslovni dogodek?

Določeni uporabnik

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Nakup poslovne zgradbe			
	– zemljišča	020	70.000	
	– zgradbe	021	100.000	
	– odbitni DDV	174	37.400	
	– kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	220		207.400
2.	Plačilo prodajalcu poslovne zgradbe			
	– kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	220	207.400	
	– denarna sredstva na računu	110		207.400
3.	Evidenčno knjiženje			
	– nakup zgradb in prostorov	4200	170.000	
	– evidenčni promet odhodkov in drugih izdatkov	499		170.000

Drugi uporabnik

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Nakup poslovne zgradbe			
	a) prevzem poslovne zgradbe			
	– zemljišča	020	70.000	
	– zgradbe	021	100.000	
	– splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva	9000		170.000
	b) prejem računa prodajalca poslovne zgradbe			
	– neplačani odhodki	182	170.000	
	– odbitni DDV	174	37.400	
	– kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	220		207.400
2.	Plačilo prodajalcu poslovne zgradbe			
	– kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	220	207.400	
	– denarna sredstva na računu	110		207.400
3.	Pripoznanje odhodkov			
	– nakup zgradb in prostorov	4200	170.000	
	– neplačani odhodki	182		170.000

Nabavno vrednost zgradbe, pridobljene z graditvijo, sestavljajo stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njeni usposobitvi za nameravano uporabo.

Uporabniki nabavno vrednost stare poslovne zgradbe oblikujejo in knjižijo enako kot nabavno vrednost nove. Zato tudi za stroške v zvezi z usposobitvijo kupljene stare poslovne zgradbe povečajo njeno nabavno vrednost. Stroški investicijskega vzdrževanja so že posledica uporabe pridobljene poslovne zgradbe in se torej ne pojavijo takoj ob njeni pridobitvi.

Uporabniki, ki obstoječo zgradbo zaradi graditve nove odstranijo (delno ali v celoti), vključijo v nabavno vrednost nove zgradbe stroške priprave zemljišča (stroške odstranitve obstoječih objektov, naprav, nasadov, zemlje ter stroške izkopa, poravnavanja, nasipavanja in podobne).

Če na novo pridobljeno in pripoznano zgradbo, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev, zaradi graditve nove zgradbe, ki bo del opredmetenih osnovnih sredstev, odstranijo, knjigovodsko vrednost obstoječe zgradbe in stroške njenega rušenja obravnavajo kot strošek priprave gradbišča, ki ga vštejejo v nabavno vrednost nove zgradbe.

Investicijski stroški ureditve okolice poslovne zgradbe se praviloma evidentirajo kot samostojni funkcionalni objekti. Parkirišče je tehnična, tehnološka in funkcionalna celota. Zato uporabnik stroške ureditve parkirišča obravnava oziroma usredstvi ločeno (na kontu 021).

Nakup zemljišča in gradnja poslovne zgradbe

ZGLED 1 – 2

Uporabnik ki ima pravico do 100-odstotnega odbitka DDV, je za 50.000 EUR kupil zemljišče fizične osebe, ki je že usposobljeno za uporabo. Davek na promet nepremičnin je plačal prodajalec. Stroški za pridobitev zgradbe so znašali 86.150 EUR (prikazano je zbirno knjiženje). DDV je obračunal naročnik (samoobdavčitev). Uporabnik je zgradbo prenesel med usposobljena sredstva.

Kako uporabnik knjiži te poslovne dogodke?

Določeni uporabnik

Zap. št.	Vsebina	Konto	V breme	V dobro
1.	Nabava gradbenega zemljišča			
	– zemljišča	020	50.000	
	– ostale kratkoročne obveznosti iz poslovanja	234		50.000
2.	Stroški gradnje po gradbenih situacijah			
	– nepremičnine v gradnji ali izdelavi	023	86.150	
	– kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	220		86.150
3.	DDV obračuna investitor (samoobdavčitev)			
	– odbitni DDV	174	18.953	
	– obračunani DDV	231		18.953
4.	Prenos med usposobljena sredstva			
	– zgradbe	021	86.150	
	– nepremičnine v gradnji ali izdelavi	023		86.150
5.	Plačilo fizični osebi za zemljišče			
	– ostale kratkoročne obveznosti iz poslovanja	234	50.000	
	– denarna sredstva na računu	110		50.000
6.	Plačila dobaviteljem (izvajalcem del)			
	– kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	220	86.150	
	– denarna sredstva na računu	110		86.150
7.	Evidenčno knjiženje			
	– novogradnje, rekonstrukcije in adaptacije	4204	86.150	
	– nakup zemljišč in naravnih bogastev	4206	50.000	
	– evidenčni promet odhodkov in drugih izdatkov	499		136.150