

PRIROČNIK ZVEZE RFR

---

# Računovodski predpisi za javni sektor v praksi

z dodanimi Pravili skrbnega računovodenja

## NAPOTKI ZA BRANJE IN ISKANJE

Pri iskanju posameznih tem si bralec lahko pomaga s kazali na začetku in koncu priročnika. Ker se pri obravnavanju računovodskih postavk pojavljajo različni računovodski predpisi, od zakonov do podzakonskih predpisov ter SRS in PSR, so v priročniku uporabljene že znane kratice in okrajšave. Njihov seznam je v sosednjem stolpcu, predpisi s števkami uradnih listov pa so objavljeni na koncu priročnika.

Kratice in okrajšave predpisov, ki so osnova za obravnavo računovodske postavke ali postopkov delovanja uporabnikov, so našteje takole:

ZR: 15 in 16  
Pravilnik o razčlenjevanju: 3, 5 in 16  
Pravilnik o EKN: 53–62  
SRS 14: 1–6, 11 in 12

Opredelitve pojmov so navedene takole:

**Prihodki** so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer prejem denarja ali oblikovanje terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi plačila ali opustitve njihove poravnave).

V zgledih knjiženj so običajno uporabljena trimestna števila, ki označujejo konte podskupine. V nekaterih primerih pa je zaradi posplošenja ali podrobnejše predstavitve uporabljena tudi drugačna razčlenitev.

Za vsebine knjižb so praviloma za vse uporabnike uporabljena izvirna imena kontov iz EKN in iz predloga kontnega načrta za določene uporabnike (predlog Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije v knjižici *Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za določene uporabnike enotnega kontnega načrta*). Če pa so nazivi predolgi, so bili skrajšani (na primer pri kontih podskupine 499 v evidenčni promet odhodkov in drugih izdatkov) ali pa so zanje uporabljene tudi kratice (na primer odbitni DDV).

Ponazoritve knjiženj niso namenjene pojasnjevanju obveznosti obračunavanja dajatev, kot so DDV, dohodnina, DDPO, davek na promet nepremičnin, prispevki za socialno varnost in drugi, razen kadar je dajatev sestavni del pravil knjiženja.

## SEZNAM NAJPOGOSTEJŠIH KRATIC IN OKRAJŠAV

### PREDPISI IN DAJATVE

**ZR** → Zakon o računovodstvu

**ZJF** → Zakon o javnih financah

**ZIPRS1718** → Zakon o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2017 in 2018

**Pravilnik o razčlenjevanju** → Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava

**Pravilnik o EKN** → Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

**Pravilnik o odpisu** → Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev

**Pravilnik o usklajevanju** → Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu

**Pravilnik o sestavljanju** → Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava

**Navodilo o pripravi ZR** → Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna

**Navodilo o FN** → Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov

**Pravilnik o premoženjski bilanci** → Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin

**ZDDV-1** → Zakon o davku na dodano vrednost

**ZDDPO-2** → Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

**ZDoh-2** → Zakon o dohodnini

**ZDR-1** → Zakon o delovnih razmerjih

**SRS** → slovenski računovodski standardi

**PSR** → pravila skrbnega računovodenja

**EKN** → enotni kontni načrt

**DDV** → davek na dodano vrednost

**DDPO** → davek od dohodkov pravnih oseb

Sklici na podrobnejšo vsebino v drugih poglavjih so navedeni takole:

[→ Več o tem lahko preberete v poglavju *Terjatve*.]

Zneski v zgledih so v evrih.

### PRISTOJNI UPRAVNI ORGANI IN INSTITUCIJE

**UJP** → Uprava Republike Slovenije za javna plačila

**Ajpes** → Agencija za javnopravne evidence in storitve

**MF** ali **Ministrstvo za finance** → Ministrstvo za finance Republike Slovenije

**Furs** → Finančna uprava Republike Slovenije

**ECB** → Evropska centralna banka

### DRUGO

**EU** → Evropska unija

**RS** → Republika Slovenija

**EZR** → Enotni zakladniški račun

# Uvod

Priročnik je namenjen uporabnikom Enotnega kontnega načrta za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. Mednje spadajo določeni in drugi uporabniki, ki so za potrebe tega priročnika opredeljeni kot javni sektor. Ta opredelitev izključuje vse druge pravne osebe javnega sektorja, ki opravljajo gospodarsko dejavnost – javna podjetja in javne gospodarske zavode, saj ti glede računovodske obravnave spadajo v zasebni sektor in v celoti uporabljajo SRS.

## ***Določeni uporabniki so***

- vsi posredni proračunski uporabniki, razen ZZZS, ZPIZ in javnih skladov, ki so jih ustanovile občine ali država – javni zavodi in javne agencije, in
- druge osebe javnega prava, ki nimajo statusa posrednega proračunskega uporabnika – na primer obrtna zbornica.

## ***Drugi uporabniki so***

- vsi neposredni proračunski uporabniki – državni in občinski proračuni, državni in občinski organi in organizacije, občinska uprava in ožji deli lokalnih skupnosti, ki imajo status pravne osebe, ter
- posredni proračunski uporabniki – ZZZS, ZPIZ in javni skladi, ki so jih ustanovile občine ali država.

Zakon o računovodstvu in na njegovi podlagi sprejeti pravilniki so temeljni predpisi za vodenje poslovnih knjig in pripravo letnih poročil določenih in drugih uporabnikov. Iz tega izhaja tudi temeljno razlikovanje med računovodenjem javnega in zasebnega sektorja:

- določeni uporabniki vodijo poslovne knjige najprej po načelu poslovnega dogodka in evidenčno po načelu denarnega toka; izjeme so določeni uporabniki, ki niso proračunski uporabniki; ti vodijo poslovne knjige le po načelu poslovnega dogodka (na primer zbornice);
- drugi uporabniki uporabljajo načelo denarnega toka, vendar zneske prihodkov in odhodkov v času od nastanka poslovnega dogodka, ki je podlaga za njihovo izkazovanje, do izpolnitve pogojev za njihovo pripoznanje izkazujejo kot posebno postavko časovnih razmejitev, in sicer kot neplačane prihodke in neplačane odhodke oziroma kot neplačane prejeme in neplačane izdatke.

SRS se uporabljajo, če zakon in podzakonski akti ne določajo svojih pravil obravnave računovodskih kategorij.

Da bi uporabnikom olajšala in približala razumevanje predpisov za računovodsko obravnavo, knjiženje poslovnih dogodkov, priprave letnih poročil in izvrševanje računovodskih funkcij, je Zveza RFR pripravila ta priročnik. V njem so poleg razlage posameznih predpisov opisani raznovrstni poslovni dogodki, s katerimi se računovodje, revizorji, davčniki in drugi svetovalci srečujejo pri vsakodnevnih opravilih. Priročnik je razdeljen na vsebinske sklope, s katerimi je Zveza RFR želela slediti SRS in PSR oziroma priročniku, ki obravnava zasebni sektor. Poglavja sledijo zaporedju SRS glede na obravnavo računovodskih postavk (od 1 do 15) in glede na letno poročanje (od 19 do 21) ter posebne rešitve v računovodenju (od 24 do 28). Na koncu pa je še obravnava PSR (od 31 do 39).

Pri obravnavi obveznosti do virov sredstev je v priročniku

- za določene uporabnike razlaga praviloma podana za konte skupine 98, vendar velja tudi za konte podskupine 941,
- za druge uporabnike pa je praviloma podana za konte skupine 90, vendar velja tudi za konte podskupine 940.

Želimo, da bi vam bil priročnik dober delovni pripomoček.

V Ljubljani, decembra 2017

AVTORICI:

Mag. Milenka Čižman in  
Vera Zupančič, univ. dipl. ekon.



# Kazalo

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>1. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA</b>                                        | 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 okrepitve                                               | 42 |
| Prevrednotenje zaradi oslabitve                                               | 43 |
| Prodaja sredstva                                                              | 44 |
| Popisni primanjkljaj                                                          | 47 |
| Uničenje                                                                      | 50 |
| Nekratkoročno sredstvo za prodajo                                             | 50 |
| <b>2. NEOPREDMETENA SREDSTVA</b>                                              | 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 |

|                                                                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>3. FINANČNE NALOŽBE</b>                                                                                              | 65  |
| Opredelitev 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  |
| <b>4. ZALOGE</b>                                                                                                        | 83  |
| Opredelitev 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 |
| <b>5. TERJATVE</b>                                                                                                      | 121 |
| Opredelitev 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 |
| <b>6. NALOŽBENE NEPREMIČNINE</b>                                                                                        | 163 |
| Opredelitev pojmov                                                                                                      | 163 |
| Razvrščanje naložbenih nepremičnin                                                                                      | 163 |
| Pripoznavanje, začetno računovodsko merjenje in amortiziranje naložbenih nepremičnin                                    | 164 |
| Prevrednotovanje in odpravljanje pripoznanja naložbenih nepremičnin                                                     | 166 |
| <b>7. DENARNA SREDSTVA</b>                                                                                              | 167 |
| Opredelitev pojmov                                                                                                      | 167 |

|                                                                                                    |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Razvrščanje denarnih sredstev</b>                                                               | 167 |
| Gotovinsko poslovanje                                                                              | 168 |
| Negotovinsko poslovanje                                                                            | 172 |
| Sprememba denarnih sredstev kot podlaga za knjiženje po denarnem toku                              | 173 |
| <b>Pripoznanje in merjenje denarnih sredstev</b>                                                   | 174 |
| <b>Prevrednotenje in odpravljanje pripoznanja denarnih sredstev</b>                                | 176 |
| <b>8. OBVEZNOSTI DO LASTNIH VIROV SREDSTEV</b>                                                     | 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 |
| <b>9. DOLGOVI</b>                                                                                  | 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 |
| <b>10. REZERVACIJE</b>                                                                             | 249 |
| Opredelitev pojmov                                                                                 | 249 |
| Razvrščanje rezervacij                                                                             | 250 |
| Pripoznanje in začetno računovodsko merjenje rezervacij                                            | 251 |
| Prevrednotovanje in odprava rezervacij                                                             | 256 |
| <b>11. ČASOVNE RAZMEJITVE</b>                                                                      | 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 |
| <b>12. STROŠKI MATERIALA IN STROŠKI STORITEV</b>                                                   | 279 |
| Opredelitev pojmov                                                                                 | 279 |
| Razvrščanje stroškov materiala in storitev                                                         | 279 |

|                                                                                      |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev</b> | 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 |
| <br><b>13. STROŠKI DELA IN STROŠKI POVRAČIL</b>                                      | 301 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                            | 301 |
| <b>Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil</b>                                | 301 |
| Stroški dela                                                                         | 302 |
| Povračila stroškov in drugi prejemki                                                 | 305 |
| Obračun dajatev                                                                      | 306 |
| <b>Pripoznavanje in merjenje stroškov dela in stroškov povračil</b>                  | 307 |
| Obračun in knjiženje stroškov plač                                                   | 308 |
| Obračun in knjiženje stroškov povračil                                               | 310 |
| <br><b>14. ODHODKI</b>                                                               | 325 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                            | 325 |
| <b>Razvrščanje odhodkov</b>                                                          | 325 |
| Odhodki pri drugih uporabnikih                                                       | 325 |
| Odhodki pri določenih uporabnikih                                                    | 328 |
| <b>Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje odhodkov</b>                       | 329 |
| Neplačani odhodki                                                                    | 329 |
| Stroški prodanih zalog                                                               | 331 |
| Finančni odhodki                                                                     | 337 |
| Drugi odhodki                                                                        | 339 |
| Prevrednotovalni poslovni odhodki                                                    | 340 |
| <b>Popravljanje odhodkov</b>                                                         | 341 |
| <br><b>15. PRIHODKI</b>                                                              | 345 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                            | 345 |
| <b>Razvrščanje prihodkov</b>                                                         | 345 |
| <b>Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje prihodkov</b>                      | 346 |
| Prihodki pri drugih uporabnikih                                                      | 346 |
| Prihodki pri določenih uporabnikih                                                   | 353 |

|                                                                             |     |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----|
| Prenos prihodkov in prejemkov uporabnikov v poslovni izid                   | 371 |
| <b>Popravljanje prihodkov</b>                                               | 372 |
| <b>19. LETNO POROČILO</b>                                                   | 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 |
| <b>20. OBLIKE BILANCE STANJA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE</b>              | 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 |
| <b>21. OBLIKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE</b>     | 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 |
| <b>24. PREMOŽENJSKA BILANCA</b>                                             | 409 |
| Opredelitev pojmov                                                          | 409 |

|                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Zavezanci in roki za sestavitev premoženjske bilance                            | 409 |
| Pravila in obrazci za sestavitev premoženjske bilance                           | 410 |
| <b>25. ENOTNI ZAKLADNIŠKI RAČUN</b>                                             | 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 |
| <b>26. RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI JAVNIH SKLADIH</b>                              | 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 |
| <b>27. RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI OŽJIH DELIH LOKALNIH SKUPNOSTI</b>              | 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 |
| <b>28. RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI REŽIJSKIH OBRATIH</b>                           | 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                                                               | 463 |
| <b>31. KNJIGOVODSKE LISTINE</b>                                                 | 467 |
| Opredelitev pojmov                                                              | 467 |

|                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Sestavljanje in prenašanje knjigovodskih listin</b>                                                        | 468 |
| Izvirne knjigovodske listine                                                                                  | 469 |
| Knjigovodske listine, ki nastajajo v računovodski službi                                                      | 471 |
| Izbrane vrste knjigovodskih listin in nalogov za izvajanje                                                    | 471 |
| <b>Kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje</b>                                | 474 |
| <b>Hramba knjigovodskih listin</b>                                                                            | 475 |
| <br><b>32. POSLOVNE KNJIGE</b>                                                                                | 477 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                                                     | 477 |
| <b>Razvrstitev in vzpostavitev poslovnih knjig</b>                                                            | 477 |
| Izbrane vrste poslovnih knjig                                                                                 | 479 |
| <b>Urejanje kontov v poslovnih knjigah</b>                                                                    | 483 |
| Predlog vzporejanja kontov po načelu denarnega toka in po načelu poslovnega dogodka pri določenih uporabnikih | 483 |
| <b>Vpisovanje v poslovne knjige</b>                                                                           | 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 |
| <b>Hramba poslovnih knjig</b>                                                                                 | 492 |
| <br><b>33. PRIHODKI IN ODHODKI PO DEJAVNOSTIH</b>                                                             | 493 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                                                     | 493 |
| <b>Vrste dejavnosti in prihodkov za pripravo računovodskih izkazov</b>                                        | 493 |
| Ločevanje dejavnosti, prihodkov in prometa za davčne potrebe                                                  | 496 |
| <b>Ugotavljanje in prisojanje stroškov</b>                                                                    | 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 |
| <b>Poročanje o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju dejavnosti</b>                         | 513 |
| <br><b>34. VRSTE POSLOVNEGA IZIDA</b>                                                                         | 515 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                                                     | 515 |
| <b>Razvrščanje in pripoznanje poslovnega izida</b>                                                            | 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 |
| <b>35. RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE TER FINANČNI<br/>IN KADROVSKI NAČRTI</b>         | 539 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                            | 539 |
| <b>Izhodišča predlogov finančnih načrtov</b>                                         | 540 |
| Navodila za pripravo predlogov proračunov                                            | 540 |
| Izhodišča predstojnikov neposrednih proračunskih uporabnikov                         | 540 |
| <b>Finančni načrti posrednih proračunskih uporabnikov po načelu denarnega toka</b>   | 541 |
| Priprava predlogov finančnih načrtov                                                 | 541 |
| Težave pri pripravi predlogov finančnih načrtov pri določenih uporabnikih            | 542 |
| Sprejem finančnih načrtov                                                            | 546 |
| <b>Finančni načrti neposrednih proračunskih uporabnikov po načelu denarnega toka</b> | 546 |
| Priprava predlogov finančnih načrtov                                                 | 547 |
| Sprejem finančnih načrtov                                                            | 547 |
| <b>Predračuni po načelu poslovnega dogodka pri določenih uporabnikih</b>             | 548 |
| Opredeljevanje predračunov                                                           | 548 |
| Sestavljanje predračunov po vrstah in namenih                                        | 548 |
| <b>Polletno poročilo</b>                                                             | 549 |
| Sanacijski načrt                                                                     | 549 |
| <b>Kadrovski načrti posrednih proračunskih uporabnikov</b>                           | 550 |
| Viri financiranja                                                                    | 550 |
| Priprava kadrovskih načrtov                                                          | 551 |
| Vsebina kadrovskih načrtov                                                           | 551 |
| Spremljanje uresničevanja kadrovskih načrtov                                         | 551 |
| <b>Kadrovski načrti neposrednih proračunskih uporabnikov</b>                         | 553 |
| Viri financiranja                                                                    | 553 |
| Priprava kadrovskih načrtov                                                          | 553 |
| <b>36. RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI OBRAČUNI</b>                       | 555 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                            | 555 |
| <b>Opredeljevanje računovodskega obračunavanja</b>                                   | 555 |
| <b>Sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah in namenih</b>                     | 556 |
| <b>Hramba računovodskih obračunov</b>                                                | 556 |
| <b>37. RAČUNOVODSKO NADZIRANJE IN NOTRANJI NADZOR<br/>JAVNIH FINANC</b>              | 557 |
| <b>Opredelitev pojmov</b>                                                            | 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 |
| <b>38. RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE</b>                                     | 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 |
| <b>39. RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE</b>                                     | 575 |
| Opredelitev pojmov                                                       | 575 |
| Uporabniki informacij v računovodskih poročilih                          | 575 |
| Oblikovanje informacij in razkrivanje v računovodskih poročilih          | 576 |
| <b>PRILOGA</b>                                                           | 579 |
| Zgledi knjiženj in računovodskih izkazov                                 | 579 |
| <b>KAZALO ZGLEDŮV</b>                                                    | 653 |
| <b>KAZALO KONTOV IN ZGLEDŮV</b>                                          | 663 |
| <b>STVARNO KAZALO</b>                                                    | 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. Premoženjska 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

# 1. Opredmetena osnovna sredstva

1

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 nihanje 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, proizvodna 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 najemnini 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 pritok. 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 okrepitve 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 nevračljive 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 všttevajo 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 |

## Drugi uporabnik

| Zap. št. | Vsebina                                                                   | Konto | V breme | V dobro |
|----------|---------------------------------------------------------------------------|-------|---------|---------|
| 1.       | Nabava gradbenega zemljišča po pogodbi                                    |       |         |         |
|          | a) prevzem zemljišča                                                      |       |         |         |
|          | – zemljišča                                                               | 020   | 50.000  |         |
|          | – splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva | 9000  |         | 50.000  |
|          | b) prejem pogodbe o nakupu gradbenega zemljišča                           |       |         |         |
|          | – neplačani odhodki                                                       | 182   | 50.000  |         |
|          | – ostale kratkoročne obveznosti iz poslovanja                             | 234   |         | 50.000  |
| 2.       | Stroški gradnje po gradbenih situacijah                                   |       |         |         |
|          | a) prevzem stroškov gradnje                                               |       |         |         |
|          | – nepremičnine v gradnji ali izdelavi                                     | 023   | 86.150  |         |
|          | – splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva | 9000  |         | 86.150  |
|          | b) prejem računov izvajalcev del                                          |       |         |         |
|          | – neplačani odhodki                                                       | 182   | 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.       | Pripoznanje odhodkov                                                      |       |         |         |
|          | – novogradnje, rekonstrukcije in adaptacije                               | 4204  | 86.150  |         |
|          | – nakup zemljišč in naravnih bogastev                                     | 4206  | 50.000  |         |
|          | – neplačani odhodki                                                       | 182   |         | 136.150 |

Davčni zavezanec z ID-številklo za DDV izkazuje nabavno vrednost sredstva

- po čisti vrednosti brez odbitnega DDV, saj tega izkaže kot terjatev do države in ga poračuna z obračunanim;
- po polni vrednosti z vračunanim DDV, če mu ni priznana pravica do odbitka DDV, zato zaračunanega DDV ne sme poračunati;
- po vrednosti z delnim odbitkom DDV, če opravlja obdavčene in oproščene dejavnosti po predpisih o DDV in ugotavlja odbitni DDV po dejanskih podatkih o vsaki dejavnosti, ki jo opravlja, ali z enim odbitnim deležem za celotno dejavnost, ali z več odbitnimi deleži po področjih dejavnosti.

## DDV na računu za nakup opreme

ZGLED 1 – 3

Uporabnik, ki je davčni zavezanec z ID-številko za DDV, je kupil opremo za 854 EUR (od tega je DDV 154 EUR).

Kako uporabnik knjiži DDV, ki ga je dobavitelj zaračunal na računu za nakup opreme?

## Določeni uporabnik

| Zap. št. | Vsebina                                                        | Konto | V breme | V dobro |
|----------|----------------------------------------------------------------|-------|---------|---------|
| 1.a      | Nakup opreme s pravico do odbitka DDV v celoti                 |       |         |         |
|          | – oprema                                                       | 040   | 700     |         |
|          | – odbitni DDV                                                  | 174   | 154     |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                       | 220   |         | 854     |
| 1.b      | Nakup opreme brez pravice do odbitka DDV                       |       |         |         |
|          | – oprema                                                       | 040   | 854     |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                       | 220   |         | 854     |
| 1.c      | Nakup opreme s pravico do delnega odbitka DDV (na primer 50 %) |       |         |         |
|          | – oprema                                                       | 040   | 777     |         |
|          | – odbitni DDV                                                  | 174   | 77      |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                       | 220   |         | 854     |

## Drugi uporabnik

| Zap. št. | Vsebina                                                                   | Konto | V breme | V dobro |
|----------|---------------------------------------------------------------------------|-------|---------|---------|
| 1.a      | Nakup opreme s pravico do odbitka DDV v celoti                            |       |         |         |
|          | – oprema                                                                  | 040   | 700     |         |
|          | – splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva | 9000  |         | 700     |
|          | – neplačani odhodki                                                       | 182   | 700     |         |
|          | – odbitni DDV                                                             | 174   | 154     |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                                  | 220   |         | 854     |
| 1.b      | Nakup opreme brez pravice do odbitka DDV                                  |       |         |         |
|          | – oprema                                                                  | 040   | 854     |         |
|          | – splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva | 9000  |         | 854     |
|          | – neplačani odhodki                                                       | 182   | 854     |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                                  | 220   |         | 854     |
| 1.c      | Nakup opreme s pravico do delnega odbitka DDV (na primer 50 %)            |       |         |         |
|          | – oprema                                                                  | 040   | 777     |         |
|          | – splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva | 9000  |         | 777     |
|          | – neplačani odhodki                                                       | 182   | 777     |         |
|          | – odbitni DDV                                                             | 174   | 77      |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                                  | 220   |         | 854     |

**Nakup drobnega inventarja**

ZGLED 1 – 4

Uporabnik, ki ima pravico do 50-odstotnega odbitka DDV, je kupil drobni inventar v znesku 488 EUR (od tega je DDV 88 EUR).

Kako uporabnik knjiži nakup drobnega inventarja in njegovo plačilo?

**Določeni uporabnik**

| Zap. št. | Vsebina                                        | Konto | V breme | V dobro |
|----------|------------------------------------------------|-------|---------|---------|
| 1.       | Nakup drobnega inventarja                      |       |         |         |
|          | – drobni inventar                              | 041   | 444     |         |
|          | – odbitni DDV                                  | 174   | 44      |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev       | 220   |         | 488     |
| 2.       | Plačilo dobavitelju                            |       |         |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev       | 220   | 488     |         |
|          | – denarna sredstva na računu                   | 110   |         | 488     |
| 3.       | Evidenčno knjiženje                            |       |         |         |
|          | – nakup opreme                                 | 4202  | 444     |         |
|          | – evidenčni promet odhodkov in drugih izdatkov | 499   |         | 444     |

**Drugi uporabnik**

| Zap. št. | Vsebina                                                                   | Konto | V breme | V dobro |
|----------|---------------------------------------------------------------------------|-------|---------|---------|
| 1.       | Nakup drobnega inventarja                                                 |       |         |         |
|          | a) prevzem drobnega inventarja po nabavni vrednosti                       |       |         |         |
|          | – drobni inventar                                                         | 041   | 444     |         |
|          | – splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva | 9000  |         | 444     |
|          | b) prejem računa dobavitelja                                              |       |         |         |
|          | – neplačani odhodki                                                       | 182   | 444     |         |
|          | – odbitni DDV                                                             | 174   | 44      |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                                  | 220   |         | 488     |
| 2.       | Plačilo dobavitelju                                                       |       |         |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                                  | 220   | 488     |         |
|          | – denarna sredstva na računu                                              | 110   |         | 488     |
| 3.       | Pripoznanje odhodkov                                                      |       |         |         |
|          | – nakup opreme                                                            | 4202  | 444     |         |
|          | – neplačani odhodki                                                       | 182   |         | 444     |

Za vrednotenje pa tudi za financiranje nakupa drobnega inventarja med opredmetenimi osnovnimi sredstvi veljajo enaka pravila kot za opremo, razlika je le v stopnji odpisa njegove nabavne vrednosti.

**Nakup knjig učbeniškega sklada**

ZGLED 1 – 5

Šola je kupila učbenike za 6.000 EUR. Učbenike iz oblikovanega učbeniškega sklada posoja staršem šolajočih se otrok brezplačno, ne da bi pri tem zaračunala prispevek za obrabo učbenikov.

Kako šola knjiži učbenike?

| Zap. št. | Vsebina                                         | Konto | V breme | V dobro |
|----------|-------------------------------------------------|-------|---------|---------|
| 1.       | Prejem računa za nakup knjig učbeniškega sklada |       |         |         |
|          | – drobni inventar                               | 041   | 6.000   |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev        | 220   |         | 6.000   |
| 2.       | Plačilo računa                                  |       |         |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev        | 220   | 6.000   |         |
|          | – denarna sredstva na računu                    | 110   |         | 6.000   |
| 3.       | Evidenčno knjiženje                             |       |         |         |
|          | – nakup drugih osnovnih sredstev                | 4203  | 6.000   |         |
|          | – evidenčni promet odhodkov in drugih izdatkov  | 499   |         | 6.000   |

**Pridobitev biološkega sredstva**

Biološko sredstvo, ki se fizično drži zemljišča (na primer drevo v gozdnem nasadu), uporabniki merijo po nabavni vrednosti ločeno od zemljišča.

**Vlaganja v jablanov nasad**

ZGLED 1 – 6

Javni zavod, ki se ukvarja tudi s kmetijsko dejavnostjo in ima pravico do 100-odstotnega odbitka DDV, vzgaja večletni nasad v lastni režiji na svojem zemljišču. Za pripravo zemljišča za kmetijsko rabo porabi 3.000 EUR, za sajenje in oskrbo 17.000 EUR, notranji stroški pa znašajo 4.000 EUR. Nabavna vrednost jablanovega nasada je tako 24.000 EUR.

Kako javni zavod knjiži stroške vzgoje večletnega nasada?

Prikazano je knjiženje skupnega zneska stroškov dobaviteljev, ne pa tudi notranjih stroškov (po naravnih vrstah v skupini 46) in prenosa odhodkov.

| Zap. št. | Vsebina                                                           | Konto  | V breme | V dobro |
|----------|-------------------------------------------------------------------|--------|---------|---------|
| 1.       | Stroški dobaviteljev                                              |        |         |         |
|          | – oprema in druga opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo | 047    | 20.000  |         |
|          | – odbitni DDV                                                     | 174    | 2.025   |         |
|          | – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev                          | 220    |         | 22.025  |
| 2.       | Obračun pri uporabniku nastalih stroškov                          |        |         |         |
|          | – oprema in druga opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo | 047    | 4.000   |         |
|          | – prihodki iz uporabe lastnih proizvodov in lastnih storitev      | 7609   |         | 4.000   |
| 3.       | Usposobitev večletnega nasada                                     |        |         |         |
|          | – biološka sredstva – večletni nasadi (VN)                        | 042-VN | 24.000  |         |
|          | – oprema in druga opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo | 047    |         | 24.000  |

Javni zavod knjiži zaračunane stroške dobaviteljev vzgoje nasada neposredno med sredstva v pridobivanju. Pri njem nastale stroške vzgoje nasada (4.000 EUR) usredstvi (prenese med sredstva v pridobivanju) in pripozna prihodke na konto 7609.