



B&B
VIŠJA STROKOVNA ŠOLA

Diplomsko delo višješolskega strokovnega študija
Program: Ekonomist
Modul: Računovodstvo za gospodarstvo

**VPLIV SPREMEMB SRS 35 NA
RAČUNOVODSKE IZKAZE JAVNEGA
PODJETJA X**

Mentorica: dr. Erna Štefe, univ. dipl. ekon.
Lektorica: Marjetka Bartol, prof.

Kandidatka: Tončka Janc

Kranj, januar 2016

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorici dr. Erni Štefe za usmerjanje, vodenje in strokovne napotke ob izdelavi diplomskega dela.

Hvala ge. Ireni Gogala iz podjetja Infrastruktura Bled d.o.o. za pomoč in nasvete pri izdelavi diplomskega dela.

Zahvaljujem se tudi lektorici ge. Metki Bartol za jezikovni pregled.

Posebna zahvala gre možu Božidarju, sinu Simonu in hčerkama Mojci in Kseniji, ki so me v času študija podpirali in mi stali ob strani.

IZJAVA

»Študentka Tončka Janc izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Erne Štefe, univ. dipl. ekon.«

»Skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorski in sorodnih pravicah dovoljujem objavo tega diplomskega dela na spletni strani šole.«

Dne, _____

Podpis: _____

POVZETEK

Leta 2006 so začeli veljati novi SRS, med njimi tudi SRS 35, ki sredstev v upravljanju ne obravnava več. Izločitev teh sredstev je vplivala na računovodske izkaze javnih podjetij, ki so dotlej sredstva imeli v upravljanju.

V diplomski nalogi smo na konkretnem primeru javnega podjetja X ugotovili, da je sprememba SRS 35 vplivala na višino dolgoročnih sredstev in dolgoročnih poslovnih obveznosti, ki jih javna podjetja prikazujejo v bilanci stanja. V javnem podjetju X se je z izločitvijo sredstev zmanjšala velikost aktive in javno podjetje se je, glede na določbe Zakona o gospodarskih družbah, razvrstilo med majhne gospodarske družbe. Tovrstna razvrstitev vpliva na sestavljanje, oddajo in revidiranje računovodskih izkazov.

Javno podjetje X ima po letu 2010, ko je preteklo prehodno obdobje, v katerem je bilo v javnih podjetjih še mogoče računovodsko izkazovati sredstva v upravljanju, ta ista sredstva v poslovnem najemu. Zaradi izločitve sredstev v upravljanju v izkazih poslovnega izida po letu 2010 ni več stroškov amortizacije teh sredstev, pojavijo pa se stroški najemnine. V primeru izgube v dejavnosti tudi odpis amortizacije ni več možen.

V diplomski nalogi smo tudi obravnavali, ali je sprememba SRS 35 vplivala na popravek vstopnega DDV v javnih podjetjih. Ta so z zadevnimi sredstvi v upravljanju odbijala vstopni DDV, spremljala obdobje popravka, amortizacijo vključevala v ceno storitev ter ugotavljala, kaj storiti v primeru odtujitve ali prenosa teh sredstev. Ker oddajo objektov v najem ZDDV-1 obravnava kot oproščeno transakcijo, so se morale lokalne skupnosti davčno registrirati, da ob prvi oddaji infrastrukture v najem javnemu podjetju ni prišlo do spremembe pogojev in popravka vstopnega DDV. Po letu 2010 je, v kolikor je bilo javno podjetje v postopku javnega naročila izbrano za gradnjo investicij, te gradilo kot tržno dejavnost. Pred tem jih je namreč gradilo kot vlaganja v osnovna sredstva in pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb uveljavljalo olajšavo.

Z izločitvijo sredstev v upravljanju se je popolnoma spremenilo razmerje osnovnih in obratnih sredstev v podjetju. Vpliv spremembe SRS 35 (2006) smo ugotavljali tudi pri kazalnikih stanja financiranja, investiranja, vodoravnega finančnega ustroja ter pri kazalnikih obračanja, gospodarnosti in dobičkonosnosti.

Ključne besede: sredstva v upravljanju, gospodarska javna služba, poslovni najem, neporabljena amortizacija

ABSTRACT

In 2006, the new Slovenian Accounting standards (SAS) became valid, including SAS 35 in which assets under management are no longer included. The financial statements of public companies managing the assets were very affected by the exclusion of these funds.

In this thesis, we discussed a concrete example of a public company X which indicated that the change of SAS 35 has affected the amount of long-term assets and long-term liabilities that appear on the balance sheet of public companies. By eliminating the funds, the public company X was forced to reduce the size of its assets and according to the provisions of the Companies Act, the public company has been classified as a small company. Such classification has the impact on the compilation, submission and auditing the financial statements.

After 2010, on the end of the transition period, in which the public companies were still able to do financial statement of assets, the public company X has these same assets under operating leases. Due to the elimination of assets under management in the income statement after 2010, there are no more depreciation costs of these assets, while the costs of rent still occur. In case of loss to activities depreciation write-off it is no longer possible.

In this thesis, we also discuss whether the change is SAS 35 affected the correction of input VAT in public companies. By these assets under management public companies, deducted input VAT, monitored the adjustment period, included the amortization into the cost of services and tried to figure out what to do in case of alienation or transfer of those assets. Since the submission of the objects in the rent of ZDDV-1 is treated as an exempt transaction, local communities were forced to make tax registration, so that at the first submission of infrastructure in rental to the public company, there were no changes in the conditions and the adjustment of input VAT. After 2010, if a public company in the procurement process was selected for the construction of investments, it built those investments as a market activity. Before that, it had built them as investments in fixed asset and at the legal entity income tax accounting it had enforced relief.

By excluding assets under management, the ratio of fixed and current assets of the company completely changed. The impact of changes in SAS 35 (2006) were also established on the indicators of the status of financing, investment, Horizontal financial structure and the indicators of turnover, efficiency and profitability.

Keywords: assets under management, public corporation, business lease, unused amortization

KAZALO

1	UVOD	1
1.1	PREDSTAVITEV PROBLEMA	1
1.2	CILJI NALOGE.....	2
1.3	PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE.....	2
1.4	METODE DELA	2
2	SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARD 35	3
2.1	USKLADITEV Z MEDNARODNIMI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA	5
3	VPLIV PRENOVLJENEGA SRS 35 NA POSLOVANJE JAVNIH PODJETIJ... 8	
3.1	DAVEK NA DODANO VREDNOST IN DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB	12
3.2	SPREMEMBA OPREDELITVE VELIKOSTI GOSPODARSKIH DRUŽB... 18	
3.3	NAČINI VODENJA EVIDENC	19
3.4	BILANCA STANJA IN IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	21
4	VPLIV PRENOVLJENEGA SRS 35 NA RAČUNOVODSKE IZKAZE JAVNEGA PODJETJA X	25
4.1	PREDSTAVITEV JAVNEGA PODJETJA X.....	25
4.2	POGODBENA RAZMERJA MED JAVNIM PODJETJEM X IN USTANOVITELJI PO SPREMEMBI SRS 35.....	26
4.3	VPLIV SPREMEMB SRS 35 NA BILANCO STANJA IN IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA JAVNEGA PODJETJA X.....	30
4.4	VPLIV SPREMEMBE SRS 35 NA RAČUNOVODSKE KAZALNIKE JAVNEGA PODJETJA X	35
5	ZAKLJUČEK	43
	LITERATURA IN VIRI	46
	PRILOGI.....	51

KAZALO TABEL

Tabela 1: Razvrščanje gospodarske družbe.....	30
Tabela 2: Dolgoročna sredstva podjetja X v obdobju 2008–2013	32
Tabela 3: Dolgoročne poslovne obveznosti podjetja X v obdobju 2008–2013.....	33
Tabela 4: Prihodki od subvencij, dotacij, regresi podjetja X v obdobju 2008–2013 .	34
Tabela 5: Stroški storitev podjetja X v obdobju 2008–2013	34
Tabela 6: Stroški amortizacije podjetja X v obdobju 2008–2013.....	35
Tabela 7: Kazalniki stanja financiranja podjetja X v obdobju 2008–2013.....	36
Tabela 8: Kazalniki stanja investiranja podjetja X v obdobju 2008–2013	38
Tabela 9: Kazalniki vodoravnega finančnega ustroja podjetja X v obdobju 2008– 2013.....	39
Tabela 10: Kazalniki obračanja podjetja X v obdobju 2008–2013.....	41
Tabela 11: Kazalniki gospodarnosti in dobičkonosnosti podjetja X v obdobju 2008– 2013.....	42

1 UVOD

1.1 PREDSTAVITEV PROBLEMA

Izvajalci gospodarskih javnih služb računovodijo v skladu s pravili, ki veljajo za gospodarske družbe. V Uradnem listu RS št. 118/2005 so bili objavljeni prenovljeni Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju: SRS), ki so se začeli uporabljati 1. januarja 2006. Med njimi je bil tudi SRS 35 – Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb, ki je dotlej med vrstami sredstev obravnaval tudi sredstva v upravljanju¹.

Sistem sredstev v upravljanju je pomenil, da so izvajalci javnih služb, ki so od države ali občin prejeli v upravljanje državno² ali občinsko infrastrukturo³ za izvajanje gospodarskih javnih služb, le-to izkazovali v svojih registrih osnovnih sredstev in drugih računovodskih evidencah. Na tej osnovi so izvajalci javnih služb tudi obračunavali amortizacijo za sredstva, prejeta v upravljanje, in sami zbirali finančna sredstva za obnovo infrastrukture.

Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju: ZGD-1) v 54. členu določa, da SRS ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Zaradi uskladitve z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja je SRS 35 iz leta 2006 odpravil računovodsko izkazovanje sredstev v upravljanju na področju gospodarskih javnih služb. V prehodnem obdobju, do 31. 12. 2009, je bilo zato treba na novo urediti razmerja med občino kot lastnikom infrastrukture in izvajalci gospodarske javne službe kot upravljavci te infrastrukture glede uporabe infrastrukture in računovodskega spremljanja sredstev. Sprememba SRS 35 in na novo urejena razmerja so vplivala na poslovanje izvajalcev javnih služb, predvsem na davek na dodano vrednost, davek od dohodka pravnih oseb, višino amortizacije,

¹ SRS 35 obravnava tudi obveznosti do virov sredstev in načine njihovega izkazovanja, posebnosti obračunavanja amortizacije, vrst stroškov in odhodkov, razčlenjevanja in merjenja prihodkov, ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida, prevrednotovanja, obliko bilance stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov ter vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom.

² Ker v diplomski nalogi obravnavamo občinsko javno podjetje, bomo kot lastnika sredstev v upravljanju obravnavali le občino, kljub temu da je lahko lastnik tovrstnih sredstev tudi država.

³ "Gre za objekte, ki so v lasti lokalne skupnosti oziroma države in so praviloma po načelu *superficies solo credit* (stavbne pravice) zgrajeni na zemljiščih v javni lasti ali pa gre predvsem za infrastrukturne objekte, ki so zaradi javnega interesa v javni lasti (čeprav je pravno lastništvo mnogokrat sporno oziroma vprašljivo glede na trenutno zakonodajo) na podlagi 76. člena Zakona o gospodarskih javnih službah (na podlagi navedenega člena so lahko v javni lasti zgolj objekti po stanju leta 1993 in ne pozneje zgrajeni, za katere je veljal drugačen princip)" (Jagodič, 2008, str.13).

spremembo opredelitve velikosti gospodarske družbe, možne načine vodenja knjigovodskih evidenc, register sredstev in kataster lokalne skupnosti, na kategorije bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter računovodske kazalnike. V diplomski nalogi bomo zato na konkretnem primeru občinskega javnega podjetja, izvajalca gospodarskih javnih služb, iskali odgovor na vprašanje, kako je prenovljeni SRS 35 (2006) vplival na računovodske izkaze obravnavanega podjetja X.

1.2 CILJI NALOGE

Namen naloge je predstaviti spremembe SRS 35 (2006) v podjetjih, ki opravljajo gospodarsko javno službo, in potrebna opravila gospodarskih družb pri vračilu infrastrukture v upravljanju njenemu lastniku in prejemu le-te v poslovni najem. Namen naloge je na konkretnem primeru podjetja X opraviti analizo računovodskih izkazov in kazalnikov v letih 2008 in 2009, ko je podjetje X še imelo sredstva v upravljanju, ter v obdobju 2010–2013, po prenovljenem SRS 35. Cilj naloge je na podlagi opravljene analize in primerjave izbranih kategorij ter kazalnikov ugotoviti vpliv sprememb SRS 35 na računovodske izkaze in izbrane kazalnike obravnavanega podjetja.

1.3 PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE

Podatke za diplomsko nalogo smo črpali iz javno objavljenih računovodskih izkazov na spletni strani Ajpesa. Javno podjetje X je imelo revidirane izkaze od leta 2008 do 2012. Za vsa leta ima revizijsko mnenje, da izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo finančni položaj družbe na dan 31. 12. poslovnega leta ter njen poslovni izid za tedaj končano leto v skladu s SRS.

Na podlagi navedenega predpostavljamo, da so računovodski izkazi, iz katerih smo črpali podatke, resnični in pošteni. Obravnavanega javnega podjetja in njegovih ustanoviteljev (občin) v nalogi ne bomo imenovali s pravimi imeni.

1.4 METODE DELA

Za doseganje ciljev diplomske naloge sta v teoretičnem delu naloge uporabljeni metodi deskripcije in kompilacije.

V praktičnem delu diplomske naloge sta uporabljeni analitična in primerjalna metoda, saj so razčlenjene posamezne kategorije bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter primerjane med seboj v obravnavanem obdobju.

V zaključku so z metodo sinteze združene glavne ugotovitve praktičnega dela s teoretičnimi izhodišči.

2 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARD 35

Leta 2006 so se začeli uporabljati novi SRS, med njimi tudi SRS 35 – Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb. Javna podjetja so z dnem začetka uporabe novega SRS 35 (2006) prenehala uporabljati SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih, ki je bil v veljavi od leta 2002, **razen določb, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju**, za ureditev katerih je veljalo prehodno obdobje do 31. decembra 2009.

Tako SRS 2002 kot SRS 2006 obravnavata enake vsebine:

- a) posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- b) posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- c) posebnosti obračunavanja amortizacije,
- č) posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- d) posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- e) posebnosti ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida,
- f) posebnosti prevrednotovanja,
- g) obliko bilance stanja,
- h) obliko izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov ter
- i) vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom.

V nadaljevanju predstavljamo le spremembe posebnosti vrst sredstev in obveznosti do virov sredstev ter načinov njihovega izkazovanja ter obračunavanja amortizacije, ki so vplivali na računovodske izkaze javnega podjetja X. Posebnosti obravnave navedenih kategorij smo primerjali po SRS 35 iz leta 2002 ter SRS iz leta 2006.

a) Posebnosti vrst sredstev in obveznosti do virov sredstev ter načini njihovega izkazovanja

Do spremembe SRS 2006 so javna podjetja na podlagi pogodbe o izvajanju gospodarske javne službe in pogodbe o upravljanju infrastrukturnih objektov, sklenjene z občino, prevzela v upravljanje neopredmetena dolgoročna in opredmetena osnovna sredstva, tj. objekte, naprave, opremo in drobni inventar, katerih lastniki so bile občine. Javno podjetje je prejem teh sredstev v svojih poslovnih knjigah izkazalo na kontih osnovnih sredstev (kot osnovna sredstva v upravljanju) in kot dolgoročno obveznost do občine, kot je bilo določeno s SRS **35.8** in **35.12** (2002). Tako je SRS **35.8** (2002) **za sredstva** določal, da »javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, ki jih dobi v upravljanje od države ali občin in jih lastnica izkazuje kot terjatev v čisti vrednosti teh sredstev, danih v upravljanje, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, dobljena v upravljanje, po vrstah in lastnikih. Nasprotna postavka teh sredstev na kontih obveznosti do virov sredstev so dolgoročne obveznosti do države

ali občine.« **Za** izkazovanje **obveznosti do virov sredstev** pa je SRS **35.12** (2002) določal, da »podjetje izkazuje obveznost, ki jo ima do države ali občine zaradi sredstev, dobljenih od prve ali druge v upravljanje, kot dolgoročno obveznost«.

Kot sredstva v upravljanju so v poslovnih knjigah javnega podjetja evidentirana tudi poznejša vlaganja v ta sredstva (nove nabave, razširitve ali obnove teh sredstev), če je javno podjetje prejelo denarna sredstva za financiranje teh pridobitev iz občinskega proračuna (na podlagi izstavljenih zahtevkov), občina pa je nakazilo izkazala kot terjatev do javnega podjetja. SRS **35.14** (2002) je določal, da »med dolgoročne obveznosti do države ali občine sodijo tudi sredstva, ki jih država ali občina nakaže javnemu podjetju za obnovo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, če so namenjena zamenjavi njihovih delov, s katero se povečajo koristi od teh sredstev v primerjavi s koristmi pred zamenjavo«.

Bistvena razlika med SRS 35 iz leta 2002 in 2006 je, da novi SRS ne pozna več sredstev v upravljanju.

b) Posebnosti obračunavanja amortizacije

SRS **13.26** (2006) opredeljujejo amortizacijo kot »razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške«.

Amortizacijske stopnje se izračunavajo iz pričakovane (predvidene) dobe koristnosti. Javna podjetja so lahko amortizacijske stopnje za infrastrukturo v upravljanju določale same, v kolikor niso bile določene s pogodbo o upravljanju. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev za občinska sredstva, ki jih je imelo javno podjetje v upravljanju, ni neposredno uporaben. Stopnje so fiksno določene, kar pomeni, da jih ni mogoče določiti v skladu z oceno dobe koristnosti posameznih osnovnih sredstev. Pravilnik je bil sprejet na podlagi Zakona o računovodstvu, ki je urejal vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike ter za pravne osebe javnega prava in pravne osebe zasebnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi ZGD. Javna podjetja pa so gospodarske družbe in vodijo knjige na podlagi ZGD (Loncner, 2008, str. 10).

SRS **35.20** (2002) je določal, da »javno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za:

- osnovna sredstva v lasti za opravljanje gospodarskih javnih služb,
- osnovna sredstva v lasti za opravljanje drugih dejavnosti in
- osnovna sredstva v upravljanju«.

Ločeno izkazovanje obračunane amortizacije je omogočalo nadzor dolgoročnih

obveznosti do občine in porabo sredstev amortizacije, ker so se tudi sredstva na podlagi SRS 35.2 (2002) evidentirala po opravljanju posamezne gospodarske javne službe in drugih dejavnosti.

Javno podjetje je obračunavalo amortizacijo skladno s SRS 35.21 (2002), ki je določal, da »če s pogodbo o prenosu opredmetenih osnovnih sredstev, danih v upravljanje, ali z drugim aktom države ali občine ni določeno drugače, obračunava javno podjetje amortizacijo za osnovna sredstva v upravljanju po metodi enakomernega časovnega amortiziranja«.

Posebnost pri obračunu amortizacije sredstev v upravljanju je bila tudi v SRS 35.22 (2002), ki je določal, »če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije osnovnih sredstev, danih v upravljanje, ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme izrednih prihodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročne obveznosti do države ali občine. Če v drugem aktu ni drugače določeno, je mogoče kot ustanoviteljevo odločitev upoštevati tudi letni načrt javnega podjetja, ki ga je potrdil ustanovitelj. Takšne primere mora javno podjetje razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom.«

Ker so morale biti odločitve o izkazovanju stroškov amortizacije osnovnih sredstev v upravljanju po navadi sprejete zelo hitro – v času od izračunanega poslovnega izida do dneva, ko je bilo treba oddati računovodske izkaze, in tudi zaradi transparentnosti ugotavljanja poslovnih izidov ter izogibanja špekulacijam, je bilo najbolje, da se je izkazovanje stroškov amortizacije osnovnih sredstev v upravljanju oziroma prenos stroškov amortizacije v breme obveznosti do lastnika opredelilo kar v pogodbi o upravljanju (Jereb, 1999, str. 81).

Z uvedbo SRS 35 v letu 2006 so bile vse določbe, ki so se v SRS 35 iz leta 2002 nanašale na amortiziranje sredstev v upravljanju, črtane. Ker javno podjetje po novem SRS 35 nima več sredstev v upravljanju, v svojih poslovnih knjigah tudi ne more obračunati in imeti stroškov amortizacije od teh sredstev. Po letu 2010 je v izkazih poslovnega izida izkazana samo amortizacija od osnovnih sredstev v lasti javnega podjetja.

2.1 USKLADITEV Z MEDNARODNIMI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

Jereb (2007, str. 13) navaja, da so se v letu 1993 ves čas od sprejetja Zakona o gospodarskih javnih službah (v nadaljevanju: ZGJS) pojavljale dileme glede pravilnosti računovodskega izkazovanja infrastrukture. Prvo rešitev je uvedel šele SRS 35 iz leta 1997 z uveljavitvijo sistema izkazovanja sredstev v upravljanju. SRS 35 (2002) je uporabo tega sistema omejil zgolj na javna podjetja, SRS 35 (2006) pa

je zaradi uskladitve SRS z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju: MSRP) sistem sredstev v upravljanju ukinil, obenem pa dovolil prehodno obdobje do konca leta 2009.

SRS 35 (2002), veljaven v delu, ki se nanaša na sredstva v upravljanju, najdlje do 31. decembra 2009, je zelo podrobno obravnaval računovodsko spremljanje sredstev v upravljanju. Vendar pa sredstva v upravljanju niso bila opredeljena v nobenem zakonu. ZGJS in Zakon o javnih financah kot sistemska zakona sredstev v upravljanju ne omenjata. Sredstva v upravljanju ostajajo pravno nepojasnjena. S stališča splošnih SRS in MSRP je bilo v SRS 35 (2002) predstavljeni način izkazovanja sredstev v upravljanju brez ustrezne zakonske podlage zelo težko upravičiti. »Osnovno sodilo za izkazovanje sredstev v računovodskih izkazih podjetja, ki velja tako za sredstva, dana v najem, kot tudi za finančne instrumente, je namreč, da se na podjetje prenesejo skoraj vsa tveganja in koristi, povezana z lastništvom teh sredstev. Če ne pride do pomembnega prenosa tveganj in koristi na podjetje, se sredstva ne izkažejo v njegovih poslovnih knjigah« (Duhovnik, 2006, str. 69–70).

Na odločitve o spremembi SRS 35 (2002) je vplivala tudi primerjava rešitve iz SRS 35 iz leta 1997 z Mednarodnimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju: MRS). MRS so bili izdani do aprila 2001 in jih vsebujejo MSRP. Ne temeljijo na predpisih, saj niso vezani na posamezno državo in tudi ne razveljavljajo predpisov posameznih držav. Praviloma se uporabljajo kot podlaga za oblikovanje obveznih računovodskih rešitev v posameznih državah in kot mednarodne norme v državah, ki imajo svoje računovodske zahteve. »MSRP namreč ne poznajo računovodskega obravnavanja sredstev v upravljanju. Prenosi osnovnih sredstev (v obravnavanem primeru infrastrukture) s subjekta, ki je njihov lastnik, na subjekt, ki obravnavana osnovna sredstva uporablja, se lahko izvede zgolj z uporabo poslovnega (operativnega) ali finančnega najema. Navedene rešitve pozna tudi SRS 1. Posebnosti, ki jih je uvedel SRS 35 (1997) s sistemom sredstev v upravljanju, pa v mednarodni praksi niso poznane, zato jih tudi MRS ne vključujejo. Ni pa mogoče razumeti, zakaj omejiti uporabo sistema sredstev v upravljanju zgolj na osebe zasebnega prava (koncesionarje), medtem ko bi obravnavani sistem lahko povsem navadno uporabljali v primeru javnih podjetij. Še več, SRS 36 (2002) je uvedel sistem sredstev v upravljanju tudi v primeru nepridobitnih organizacij – pravnih oseb zasebnega prava, ki imajo z vidika lastništva enak status kot koncesionarji, saj gre v obeh primerih za pravne osebe zasebnega prava, prav tako pa je sistem sredstev v upravljanju vzpostavljen v celotnem sistemu javne uprave (javni zavodi itn.). Uporabljena rešitev s tega vidika torej ni konsistentna« (Jereb, 2004, str. 70).

Kot navaja Duhovnik (2006, str. 76), MRS 17 – Najemi, rešitev v SRS ne obravnavajo posebej, ker so skladne z rešitvami v MSRP, v določenem delu pa se nanje celo neposredno sklicujejo, in sicer na MRS od 17.20 do 17.56 v SRS 1.

Duhovnik (ibid.) tudi navaja, da MRS 17 poznajo zgolj dva načina prenosa sredstev v uporabo pravni osebi, ki ni lastnik teh sredstev, to sta finančni in poslovni najem.

a) Finančni najem

Kot pogoj za izkazovanje finančnega najema MRS 17.20–17.32 in **SRS 1.53** določajo: »Za dobo koristnosti osnovnega sredstva v duhu SRS 1.52 se šteje doba koristnosti sredstva pri najemodajalcu. V vseh primerih, ko je najemno obdobje enako 75 % dobe koristnosti v najem vzetega sredstva ali daljše, se šteje, da gre za finančni najem. Če najemno obdobje ni enako 75 % dobe koristnosti v najem vzetega osnovnega sredstva ali ni daljše, v najemni pogodbi pa je določeno, da se lahko podaljša najmanj do 75 % dobe koristnosti osnovnega sredstva, in je pričakovati, da bo do takega podaljšanja tudi prišlo, gre za finančni najem.«

V primerih infrastrukturnih omrežij, ki se vseskozi dograjujejo, rekonstruirajo, zamenjujejo ipd., je težko opredeliti dobo koristnosti. Če upoštevamo omrežje kot celoto, potem se doba koristnosti nikoli ne konča in pogoj 75 % dobe koristnosti ne more biti izpolnjen. V kolikor pa upoštevamo vsak del omrežja posebej, zaradi nenehnih investicij nikoli ne moremo za vse dele omrežja izpolniti pogojev za finančni najem. Ob upoštevanju teh vsebinskih problemov je uporaba določb o finančnem najemu zelo omejena (Jereb, 2004, str. 76 in 77).

b) Poslovni najem

Jereb (ibid.) meni, da je (z upoštevanjem omejitev finančnega najema) odplačni ali brezplačni poslovni najem najboljša možnost prenosa infrastrukturnih sredstev v uporabo izvajalcu gospodarske javne službe. Seveda pa se je treba jasno zavedati, kakšne so vsebine izvajanja gospodarske javne službe, ki so zgolj vzdrževanje obstoječe infrastrukture, ne pa tudi izvajanje investicij, hkrati pa tudi to, da bodo vse naloge investitorja morale opraviti občine.

3 VPLIV PRENOVLJENEGA SRS 35 NA POSLOVANJE JAVNIH PODJETIJ

S 1. 1. 2010 se je izteklo prehodno obdobje, v katerem so javna podjetja infrastrukturo izkazovala med osnovnimi sredstvi v upravljanju, zaradi česar je bilo treba način izkazovanja infrastrukture urediti drugače. Občine so (vsaj praviloma) s 1. 1. 2010 infrastrukturo, ki je potrebna za izvajanje gospodarskih javnih služb, prevzele in evidentirale med osnovnimi sredstvi v svojih poslovnih knjigah in jo oddale v najem javnim podjetjem (Loncner, 2010, str. 81). Javna podjetja so v novih razmerah še naprej izvajala gospodarsko javno službo in uporabnikom zaračunavala storitve v svojem imenu za svoj račun, iz ustvarjenega prihodka pa občini plačevala najemnino za uporabo infrastrukture. Prihodek, ki še ostane v javnem podjetju, pa se nameni za kritje stroškov izvajanja gospodarske javne službe.

Zaradi uvedbe prenovljenega SRS 35 je bilo treba v javnih podjetjih izvesti določene aktivnosti, ki jih predstavljamo v nadaljevanju, spremembe pa so vplivale tudi na izvajanje investicij in obračun amortizacije.

a) Aktivnosti, ki jih je bilo treba opraviti pred prenosom sredstev v upravljanju v javnem podjetju

Izkazovati osnovna sredstva v poslovnih knjigah pomeni voditi **analitične evidence** o osnovnih sredstvih, v katerih se za vsako posamezno osnovno sredstvo po inventurnih številkah vodi podatke o njegovi nabavni vrednosti in popravku vrednosti in še vrste drugih podatkov, ki so potrebni za vodenje zbirne evidence o vrednosti osnovnih sredstev **po predpisanih kontih v glavni knjigi** (Lozej in Jekovec, 2007 str. 152). Vodenje analitične evidence je povezano tudi s **katastrom infrastrukturnih omrežij**, zato je bilo pred 1. 1. 2010 potrebno tudi odločanje o mestu vodenja analitične evidence o infrastrukturi. Prenos sredstev oz. infrastrukture z javnega podjetja na občino je bilo smiselno izvajati po stanju na zadnji dan leta, kar pomeni, da se je infrastruktura pojavila v poslovnih knjigah lokalnih skupnosti na prvi dan novega leta (Lozej in Jekovec, 2007, str. 156).

Pred prenosom infrastrukture je bilo nujno opraviti natančen popis sredstev, ki se bodo prenesla, ker so občine le tako lahko prišle do popolnih evidenc, usklajenih z dejanskim stanjem, in do realne vrednosti infrastrukture. Nekatere občine so prenos izkoristile tudi za izdelavo ocene realne vrednosti sredstev. Realno ovrednotena sredstva pa predstavljajo pravilno osnovo za obračunavanje amortizacije in osnovo za obračun najemnine (Gogala, 2013, str. 39).

Pri popisu sredstev v upravljanju so sodelovali predstavniki občine, lahko pa tudi revizor. Natančno so morali pregledati vsa osnovna sredstva infrastrukture v uporabi, investicije v teku, morebitne terjatve do občine, dolgoročne obveznosti do občine ter morebitne obveznosti za kredite. Uskladiti je bilo treba tudi terjatev občine in dolgoročno obveznost javnega podjetja. »Že pred dnevom prehoda sredstev na občino je bilo treba pripraviti podbilanco sredstev v upravljanju in oceniti, ali bo treba ob prenosu infrastrukture:

- a) občini poleg infrastrukture prenesti še kaj neporabljene amortizacije in se začeti z njo dogovarjati, kako bo ta obveznost javnega podjetja poravnana (plačana, poravnana z izvajanjem investicijskih del na infrastrukturi ipd.);
- b) občini v podbilanci sredstev v upravljanju prenesti še obveznosti za najete kredite, če je bila infrastruktura financirana iz najetih kreditov, in se dogovoriti z bankami oziroma posojilojemalci za prestrukturiranje starih oziroma sklenitev novih pogodb, če pa to ni bilo mogoče, se je bilo treba z občino dogovoriti za druge oblike poravnavanja teh kreditov;
- c) če se bo pokazalo, da je bila prenesena infrastruktura deloma financirana iz lastnih virov podjetja, z občino skleniti dogovor, kako bo javnemu podjetju poravnala to razliko« (Lozej in Jekovec, 2007, str. 159).

b) Sklenitev nove pogodbe (o poslovnem najemu)

SRS (2002) je v pojasnilih **35.53** določal, da javna podjetja in občine »urejajo medsebojna razmerja v pogodbi ali drugem aktu. V njem so bili opredeljeni obseg osnovnih sredstev v upravljanju, vrednost, po kateri so bila opredmetena osnovna sredstva, dana v upravljanje, doba koristnosti teh sredstev, način poznejšega prevrednotovanja teh sredstev, razpolaganje s sredstvi amortizacije, ki jih zagotavlja cena javne dobrine, sestava cene javne dobrine, način pokrivanja stroškov vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, sodila za razdelitev dobička ali izgube na ravni javnega podjetja na del, ki izhaja iz opravljanja gospodarskih javnih služb, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, način oblikovanja in usklajevanja medsebojnih obveznosti in terjatev iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju ter druge zadeve, pomembne za ureditev razmerij v zvezi z upravljanjem teh sredstev in delovanjem javnega podjetja«.

Tako so v bila **v pogodbah o upravljanju** urejena naslednja vprašanja:

- a) opredelitev gospodarskih javnih služb, zaradi katerih se infrastruktura daje v upravljanje,
- b) opredelitev infrastrukture, ki se daje v upravljanje,
- c) knjigovodsko izkazovanje infrastrukture v upravljanju,
- d) obračunavanje amortizacije infrastrukture in investiranje iz amortizacije,
- e) tekoče vzdrževanje infrastrukture,
- f) investicijsko vzdrževanje (obnavljanje, ki podaljšuje dobo koristnosti),

g) izvajanje novih investicij in prevzemanje dodatne infrastrukture v upravljanje,
h) vodenje katastra za infrastrukturo v upravljanju itn. (Loncner, 2006, str. 57).
Tudi v **novi pogodbi (o poslovnem najemu)**, v kateri sta morala občina in javno podjetje drugače urediti računovodski status infrastrukture, je bilo treba urediti skoraj vsa zgoraj omenjena vprašanja. Poleg njih je bilo treba v njej urediti tudi način obračunavanja najemnine oziroma vprašanje cene za najem in uporabo infrastrukture, specificirati, katera osnovna sredstva (katere stvari infrastrukture) se je dalo javnemu podjetju v najem, saj je zanje materialno odgovarjalo. Javno podjetje je prevzelo v najem vso tisto infrastrukturo, ki jo je že prej uporabljalo in ki jo je ob začetku nove ureditve iz svojih poslovnih knjig preneslo v poslovne knjige lokalnih skupnosti. Za vso infrastrukturo, ki je bila pozneje zgrajena (nabavljena) in aktivirana ter dana v najem javnemu podjetju, pa je bilo treba v pogodbi natančno določiti, katere evidence bo vodila lokalna skupnost in katere podatke bo potrebovalo javno podjetje, kdo jih bo vodil, kako bo javno podjetje predajalo lokalni skupnosti podatke o opravljenih velikih popravilih in morebitnih investicijah, kako bo lokalna skupnost izvajala investicije in javnemu podjetju predajala podatke o novih osnovnih sredstvih, ki jih bo prevzelo v najem, itn. (Ibid.).

Najemnina, ki naj bi jo občina zaračunavala javnemu podjetju za uporabo infrastrukture, je pomemben prihodek občine in pomemben strošek javnega podjetja. Izračun in določitev zneska najemnine je bil pomemben pri določitvi omrežnine (ceni storitev za uporabo infrastrukture). Predvidevala se je najemnina v taki višini, da bi bila denarno pokrita s ceno storitev. Zaračunavala naj bi se mesečno. Iz podatkov, ki jih je prejelo podjetje LM Veritas, je bilo razvidno, da veliko občin (34 %) do 1. 9. 2010 izvajalcem gospodarske javne službe **še ni zaračunalo najemnine** za javno infrastrukturo, dano v najem, in njeno uporabo (Lozej, 2010, str. 16–18).

c) Spremembe pri izvajanju investicij in obračunu amortizacije

Način financiranja sredstev v upravljanju je občinam in izvajalcem gospodarskih javnih služb pripomogel k davčnemu prihranku, saj se je javna infrastruktura gradila z odbitkom davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Občine niso bile tako davčno organizirane, da bi jim to omogočalo odbitek vstopnega DDV. Javna podjetja so na račun sredstev v upravljanju uveljavljala tudi investicijske olajšave in tako plačevala manj davka od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju: DDPO). Pri obračunih DDPO so javna podjetja upoštevala, skladno s SRS 35 (2002), stroške amortizacije sredstev v upravljanju, obračunane po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Amortizacijske stopnje so bile določene s pogodbo o upravljanju. Amortizacija se je izkazovala ločeno, kar je omogočalo nadzor njene porabe. Strošek amortizacije, ki ni bil pokrit s ceno storitev, se je lahko nadomestil v breme izrednih prihodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročne obveznosti do občine.

Po letu 2010 javna podjetja proste kapacitete (infrastrukture, druga osnovna sredstva ter delovno silo) pod določenimi pogoji⁴ oziroma omejitvami lahko ponudijo na trgu in s tem zagotovijo zasedenost prostih kapacitet in gospodarnost pri poslovanju javnega podjetja. V skladu z opredelitvijo dejavnosti v standardni klasifikaciji dejavnosti izvajalci gospodarskih javnih služb lahko opravljajo tudi gradbeno dejavnost (Jagodič, 2010, str. 96 in 98). Kadar je javno podjetje v postopku javnega naročila izbrano za izvajalca del, vrednosti investicijskih del več ne izkazuje pri sebi (kot vlaganja v osnovna sredstva v upravljanju), temveč jih izkazuje kot **tekoče stroške poslovanja**. Ob zaključku projekta sestavi obračun projekta in ga skupaj z vso tehnično dokumentacijo posreduje občini, ki bo na podlagi računa (obračuna) in prejete tehnične dokumentacije aktivirala novo osnovno sredstvo v svojih poslovnih knjigah. Občina občasno (mesečno, polletno, letno) obvešča javno podjetje, kot izvajalca gospodarske javne službe, katera osnovna sredstva so mu bila dana v poslovni najem, kar pomeni, da javno podjetje odtlej zanje materialno odgovarja. Podatki o aktiviranih osnovnih sredstvih in danih

⁴ Predvsem preglednost finančnih odnosov, ki morajo biti vzpostavljeni v skladu z Zakonom o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti ter še druge omejitve:

- uporaba infrastrukture in drugih sredstev za izvajanje tržnih dejavnosti ne sme onemogočati trenutne in prihodnje rabe za potrebe gospodarskih javnih služb,
- za uporabo infrastrukture za izvajanje tržnih dejavnosti in t. i. posebnih storitev iz 2. odstavka 8. člena Pravilnika o metodologiji za oblikovanju cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Uradni list RS, št. 63/2009 v nadaljevanju: Pravilnik o metodologiji) je bilo treba na podlagi dejstva, da je občina lastnik te infrastrukture, kot tudi na podlagi 1. odstavka 8. člena Pravilnika o metodologiji, pridobiti soglasje občine. Zdaj velja novi Pravilnik o metodologiji iz leta 2012, kjer je v 2. točki 10. člena določeno, da se splošni stroški in prihodki razdelijo na javni in tržni del po sodilih, ki jih sprejme pristojni organ, ki potrjuje poslovni načrt izvajalca,
- cena za izvajanje tržnih dejavnosti mora biti tržna oziroma takšna, da vključuje vse stroške (neposredne, posredne – določene z ustreznimi ključi) in dobiček,
- stroški izvajanja tržne dejavnosti ne smejo bremeniti rezultata oziroma cen gospodarske javne službe,
- uporaba sredstev za tržne dejavnosti naj ne bi skrajševala dobe uporabnosti sredstev ob zagotavljanju normalnega vzdrževanja. Vsako vzdrževanje, ki naj bi nastalo zaradi izvajanja tržnih dejavnosti, naj se financira iz prihodka tržne dejavnosti,
- cena tržnih storitev za občino naj bi bila v skladu s predpisi o javnem naročanju,
- če je javno podjetje določeno v skladu s pravili "in house", bi moral v skladu s prakso Sodišča Evropskih skupnosti izvajalec gospodarske javne službe tržne dejavnosti izvajati "v bistru zgolj za naročnika",
- pozitiven rezultat tržnih dejavnosti ne pokriva negativnih rezultatov gospodarskih javnih služb (z izjemo posebnih storitev, ki so določene v 2. odstavku 8. člena Pravilnika o metodologiji (Jagodič, 2010, str. 93, 97 in 98).

javnemu podjetju v najem in uporabo so pomembni tudi v zvezi z vzdrževanjem in zavarovanjem teh osnovnih sredstev (Loncner, 2006, str. 59).

Z aktiviranjem novih investicij v infrastrukturo se povečuje amortizacija. Posledično to pomeni višjo najemnino, ki jo je občina zaračunavala najemniku – izvajalcu javne službe. Izvajalec javne službe pa cene, s katero bi te stroške pokrili uporabniki javne službe, ni mogel uveljavljati istočasno, saj je bilo treba za to ceno pridobiti pozitivno mnenje občinskega sveta, hkrati pa so morali biti podatki za izračun vzeti iz zadnjega letnega poslovnega poročila izvajalca (Jelenc, 2010, str. 126). V pogodbah o poslovnem najemu infrastrukture je bilo treba določiti, koliko amortizacije bo zajete v ceni posamezne storitve in kako bo občina določila **mesečni (letni) znesek najemnine** za infrastrukturo, ki naj bi bila določena kot nekakšen normativ **v višini mesečne amortizacije**, ki bi jo bilo moč pokriti iz cene prodanih storitev gospodarske javne službe. Na podlagi tako določenega zneska normativne amortizacije je občina mesečno zaračunavala javnemu podjetju najemnino za infrastrukturo, dano v najem, javno podjetje pa je ta znesek izkazalo kot **strošek najema** infrastrukture. V pogodbi v najemu je tudi dogovorjeno, kdo vzdržuje osnovna sredstva, poravnava morebitne stroške financiranja investicije in zavaruje osnovna sredstva itn., zato je mesečni znesek najemnine lahko višji ali nižji od mesečne amortizacije.

3.1 DAVEK NA DODANO VREDNOST IN DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Sredstva v upravljanju so se kot institut pojavila že leta 1997, deloval pa je na podlagi SRS in pooblastila ter prinesel mnogo težav, predvsem zaradi zapletenosti in nepoznavanja razmerij, in tudi nekatere prednosti, med katerimi je treba poudariti odbitek vstopnega DDV od izvedenih investicij in zniževanje osnove DDPO na podlagi koriščenja davčnih olajšav. V vezi s tako izgrajenimi sredstvi so javna podjetja morala spremljati obdobje popravka DDV, zagotoviti, da se amortizacija (v čim večji meri) vključi v ceno prodanih proizvodov, ter preverjati, kaj zaradi spremembe SRS 35 (2006) storiti v primeru odtujitve oziroma vračila lastniku, tj. občini (Jagodič, 2008, str. 29 in 31).

a) Davek na dodano vrednost

DDV je v svetu najbolj razširjena oblika splošnega posrednega davka. Ti davki so najpomembnejši prihodek proračuna Republike Slovenije, saj presegajo polovico njenih prihodkov. Obdavčitev je odvisna od vrste blaga ali storitve, ki se obdavčuje, in od vrste prometa, ki je s takšnim blagom ali storitvijo opravljen. Plačujemo ga vsi, od proizvajalca, trgovca na debelo, trgovca na drobno do končnega porabnika. DDV je obvezna vrsta prometnega davka v državah članicah EU. Slovenska ureditev DDV temelji na ozemeljskem načelu in načelu namembnega kraja. DDV se lahko

obračunava po treh metodah: po odštevalni, kreditni in seštevalni. Slovenski zakon temelji na kreditni metodi, po kateri davčni zavezanec odšteje znesek DDV, obračunan ob nabavah, od zneska, obračunanega ob dobavah. Kreditna metoda je za države članice EU obvezna (Zalokar, Prisljan, Prusnik, Zupančič, 2010, str. 17).

Pravica od odbitka vstopnega DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Davčni zavezanec sme odbiti vstopni DDV, vendar ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račune za njemu opravljen promet blaga in storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago (Kovač, 2010, str. 58). Ker DDV temelji na računih, isti račun za prodajalca pomeni obveznost za plačilo DDV (izstopni DDV), za kupca pa terjatev do države (vstopni DDV).

Od svoje davčne obveznosti sme davčni zavezanec odbiti vstopni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij (Ibid.).

Temeljno načelo davčne politike je zagotovitev davčne nevtralnosti, kar pomeni vpliv davka na konkurenčnost med podjetji. DDV zagotavlja visoko nevtralnost, saj pri gospodarjenju nikomur ne daje oziroma ne jemlje konkurenčne prednosti (Ibid.).

Javna podjetja so pri izgradnji sredstev v upravljanju po uvedbi Zakona o davku na dodano vrednost leta 1998 odbijala vstopni DDV (ločeno je bilo treba voditi sredstva, za katera ni bil odbit vstopni DDV) predvsem zaradi interesov po cenejšem investiranju zaradi samih občin (tudi zato, ker občine niso bile usposobljene za ustrezno davčno organiziranje, ki bi moralo biti takšno, da bi omogočilo odbitek vstopnega DDV) (Jagodič, 2008, str. 15).

Pravni argument za uveljavitev odbitka vstopnega DDV od sredstev v upravljanju je bil zagotovitev spoštovanja **načela nevtralnosti oziroma enkratne obdavčitve**. V skladu s tem načelom in dejstvom, da je javno podjetje na podlagi veljavnih standardov takšna sredstva izkazovalo med nekakšnimi »svojimi« lastnimi sredstvi, torej kot sredstva v upravljanju, s katerimi je dosegalo v večini primerov lastne obdavčene dohodke z vidika Zakona o davku na dodano vrednost in jih je v svojem knjigovodstvu tudi posebej evidentiralo in amortiziralo, je bila uveljavitev odbitka vstopnega DDV vsebinsko in pravno formalno utemeljena (Jagodič, 2007, str. 183).

Ob ukinitvi sredstev v upravljanju ni bilo mogoče govoriti o prenosu premoženja v skladu s 640. členom ZGD-1, ker javno podjetje ni prenašalo lastnega premoženja, in tudi v drugem odstavku tega člena je navedeno, da z vpisom premoženja v register prenosa družba preneha obstajati. Tako je pri ukinitvi sredstev v upravljanju v primeru poznejšega poslovnega najema prišlo do neke vrste brezplačnega prenosa premoženja (aktive in pasive) v obligacijskopravnem smislu na občino, vendar pa je hkrati prišlo tudi do ponovnega prenosa tega premoženja nazaj na

javno podjetje, vendar na drugih pravnih podlagah (čeprav, računsko gledano, ni prišlo do odtujitev), tj. na podlagi pogodb o finančnem najemu, družbenih pogodb, pogodb o ustanovitvi stavbne pravice, pogodb o ustanovitvi služnosti itn. (Ibid.).

Ker je pri poslovanju na področju DDV treba zasledovati načelo nevtralnosti (in enakosti davčnih zavezancev in potrošnikov v enakih situacijah) skozi celotno obdobje popravka⁵, je bilo po mnenju Jagodiča (2007, str. 197) temu treba slediti tudi v občini, ki s prenosom sredstev v upravljanju nanjo postane zavezana spoštovati 69. člen Zakona o davku na dodano vrednost-1 in 108.–112. člen Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost-1, ki urejajo popravek vstopnega DDV. Ker je s prenosom infrastrukture na občino ta prevzela obveznosti za davčno poslovanje, je bilo treba zagotoviti nevtralen davčni položaj tako, da je imela **občina v trenutku ukinitve sredstev v upravljanju zagotovljeno pravico do 100% odbitka vstopnega DDV v zvezi z zadevnimi sredstvi**, kar je bila po mnenju Jagodiča edina možnost, da ni prišlo do popravka odbitka vstopnega DDV, to pa je bilo mogoče le, če je občina registrirana za namene DDV (Ibid.).

ZDDV-1 v 44. členu obravnava oddajo objektov v najem kot plačila DDV oproščeno transakcijo, kar pomeni, da bi bilo treba v občini popravljati vstopni DDV. Ker pa 45. člen ZDDV-1 omogoča **podpis skupne izjave**⁶, ki mora biti podana na Davčno upravo Republike Slovenije pred opravljenim prvim prometom, sta morala občina in najemjemalec (ta je moral biti davčni zavezanec in imeti pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV) takšno izjavo podati pred opravljenim prometom na pristojni Davčni urad Republike Slovenije in v njej specificirati predmet najema. Tako se je lahko oddaja v najem obravnavala kot obdavčljiva (obdavčena) in popravka vstopnega DDV ni bilo treba izvesti. Oddaja opreme in neopredmetenih sredstev v najem je obdavčena po splošni stopnji (Ibid.).

Pred uveljavitvijo spremembe SRS 35 se je morala občina davčno registrirati, pridobiti pravico do 100% odbitka vstopnega DDV in s tem zagotoviti nevtralen davčni položaj. Tako ni bilo treba popravljati odbitka vstopnega DDV v javnem podjetju, ker ni prišlo do spremembe pogojev ob vračilu nepremičnin v upravljanju nazaj na občino. Po uveljavitvi spremembe SRS 35 je občina pri podpisu pogodbe o oddaji nepremičnin v najem javnemu podjetju podpisala skupno izjavo, v kateri sta se stranki dogovorili, da namesto oprostitve uveljavita obdavčitev z DDV, ker je tudi najemnik davčni zavezanec s 100% pravico odbitka vstopnega DDV. To skupno izjavo sta predložili na Davčno upravo Republike Slovenije pred opravljenim prvim prometom. V kolikor javno podjetje odda nepremičnino ali del nepremičnine naprej v

⁵ Za nepremičnine traja obdobje 20 let in za opremo 5 let, obdobje pa začne teči z dnem uporabe osnovnega sredstva.

⁶ Izjava o zaračunavanju najemnine z DDV ter namesto oprostitve uveljaviti obdavčitev in s tem pridobiti pravico do odbitka vstopnega DDV.

podnajem, tudi s podnajemnikom podpiše skupno izjavo o obdavčitvi najemnine z DDV in si s tem zagotovi 100% odbitek vstopnega DDV.

b) Davek od dobička pravnih oseb

Pojem davčnega zavezanca opredeli 2. člen Zakona o davku od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO), ki določa, da je zavezanec za davek »pravna oseba, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti in ima sedež na območju Republike Slovenije«. Doseganje dobička je cilj tudi vsakega javnega podjetja, čeprav je podrejen zadovoljevanju javnih potreb v smislu izvajanja ZGJS. Poleg tega pa imajo javna podjetja tudi sedež na območju Republike Slovenije. Tako sta bila izpolnjena oba pogoja, po katerih se je javno podjetje štelo za zavezanca za predložitev obračuna davka od dobička pravnih oseb. ZDDPO je v 6. členu določal, da so javna podjetja, ki so bila v lasti Republike Slovenije oziroma občin, oproščena plačevanja davka. Tovrstna oprostitvev pa ni zajemala oprostitve predložitve davčnega obračuna. Ta ureditev je veljala do 1. 1. 2005. Z uveljavitvijo zakona o dohodku pravnih oseb-1 (v nadaljevanju: ZDDPO-1) in razveljavitvijo ZDDPO v delu, ki je razveljavil oprostitvev plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb, so bila javna podjetja v celoti zavezana plačevati ta davek (Ibid.).

Javna podjetja so pri obračunih DDPO v obdobju 2004–2006 upoštevala investicijske davčne olajšave, pri čemer vsakokratni oziroma vsakoletni predpis o obdavčitvi pravnih oseb postavlja omejitve v zvezi z odtujitvijo sredstev in priznavanjem davčnih olajšav. Prav tako so pri obračunih DDPO upoštevala davčno amortizacijo in v letu 2006 ter v letih do odtujitve sredstev v upravljanju izkazala presežno amortizacijo, ki bi se praviloma morala davčno priznati po končanem knjigovodskem amortiziranju (Jagodič, 2008, str. 15–16).

Po ukinitvi sredstev v upravljanju so se pojavila naslednja vprašanja:

- vprašanje dopustnosti uveljavljanja davčnih olajšav za izgradnjo sredstev v upravljanju,
- vprašanje davčnega priznavanja amortizacije sredstev v upravljanju in
- vprašanje presežne (davčno nepriznane) amortizacije po 1. 1. 2006.

Uveljavljanje davčnih olajšav za izgradnjo sredstev v upravljanju

Med najbolj priljubljenimi davčnimi olajšavami za zmanjšanje osnove za davek na dobiček pravnih oseb sta ZDDPO in ZDDPO-1 urejala olajšave za investicije v opredmetena osnovna in neopredmetena dolgoročna sredstva z nekaterimi izrecno predpisanimi omejitvami. Ker so bila sredstva v upravljanju posebna računovodska kategorija, pri tem pa je šlo za sredstva, ki niso v lasti ali v finančnem najemu javnega podjetja v smislu SRS 1, se je pojavila dilema, ali lahko javno podjetje uveljavlja davčno olajšavo za investicije v takšna sredstva. Na podlagi ZDDPO-1 je

bil sprejet sklep, da so davčne olajšave za investicije v sredstva v upravljanju mogoče. Takšna, s predpisi podprta argumentacija je bila pozneje potrjena v pojasnilu Davčne uprave Republike Slovenije⁷. Pri tem je bilo treba ločiti prenos že izgrajene infrastrukture v upravljanje javnemu podjetju, za katero davčne olajšave niso bile mogoče, in izgradnjo infrastrukture v upravljanju, ki jo je izvedlo javno podjetje. V prvem primeru namreč javno podjetje ni izvajalo investicij, kar je bila temeljna zahteva zakona za uveljavljanje davčnih olajšav. Iz obeh možnosti je mogoče zaključiti, da je bila druga možnost, torej izgradnja v javnem podjetju, davčno optimalnejša tudi z vidika DDPO, saj se je na podlagi uveljavljenih olajšav precej znižala davčna osnova za DDPO. Dejstvo je namreč, da je lastnik infrastrukture občina in ne javno podjetje in tudi investicijska sredstva zagotavlja v celoti občina. Javno podjetje je z infrastrukturo opravljalo tudi pridobitno (obdavčeno) dejavnost, ki pa je bila temelj za ustvarjanje dobička. S tega vidika ni bilo videti ovire, da se investicijske olajšave javnemu podjetju ne bi priznale, kljub temu da ima sredstva le v upravljanju. Dodatno dejstvo v prid priznavanju olajšave javnemu podjetju je bila tudi določba SRS 35.8 (2002), ki je določala, da javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, ki jih dobi v upravljanje od lokalne skupnosti, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi (Jagodič, 2007, str. 185, 186).

Ker v javnih podjetjih praviloma ni prišlo do ukinitve sredstev v upravljanju že v letu 2007, bi lahko uveljavljanje olajšave od leta 2005 imelo posledice na davčni obračun v letu ukinitve teh sredstev. ZDDPO-1 je v 1. odstavku 80. člena določil, da lahko zavezanec za leto 2005 uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 20 % investiranega zneska v **opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva**. Vsebinsko so bile iz pravice do uveljavljanja olajšave za opremo izvzete investicije v osebna motorna vozila, pohošstvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme. Investicijske olajšave so bile mogoče še v letu 2006 (v davčnem obračunu za leto 2007 pa olajšave niso bile mogoče), ker so bile olajšave le v višini 20 % investiranega zneska v **opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva** na podlagi 1. odstavka 49. člena ZDDPO-1 in 16. člena ZDDPO-1A. Uveljavljene olajšave v letu 2006 v primerjavi z letom 2005 so bile bistveno nižje, saj olajšava ni bila mogoča za opredmetena osnovna sredstva, kamor so se pretežno uvrščale investicije v gradbene objekte (komunalne vode) sredstev v upravljanju, manj pa v opremo (npr. smetarska vozila, kompaktorji, računalniki) (Ibid.).

Po ZDDPO-1 je za priznavanje investicijske olajšave zadoščalo priznanje sredstev v upravljanju med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ob predpostavki, da je bila investicija dejansko izvedena v javnem podjetju. Pomembno omejitev za uveljavitev davčnih olajšav sta predpisala ZDDPO-1 v 4. odstavku 49. člena in ZDDPO v 40. členu, ki sta določala, da mora davčni zavezanec, ki **proda oziroma odtuji ali prenese** zunaj Slovenije opredmeteno sredstvo oziroma neopredmeteno

⁷ Pojasnilo št. 4201-2/2005 z dne 7. 3. 2006.

dolgoročno sredstvo prej kot v treh letih po letu, v katerem je koristil davčno olajšavo, za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo v letu, ko je sredstvo prodal, odtujil ali prenesel. Vendar pa se kot odtujitev ne šteje, če gre za prenos dejavnosti, zamenjavo kapitalskih deležev, združitve in delitve v skladu z ZDDPO-1. (Ibid.).

Iz navedenega izhaja, da so bile na podlagi določb ZDDPO-1 davčne olajšave za investicije v sredstva v upravljanju mogoče, kljub temu da javna podjetja niso bila lastniki sredstev v upravljanju. To je bilo potrjeno tudi v omenjenem pojasnilu⁸. Olajšave so bile dovoljene ne glede na vire financiranja sredstev v upravljanju. Zadoščalo je priznavanje sredstev med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ob predpostavki, da je bila investicija dejansko izvedena v javnem podjetju.

Davčno priznavanje amortizacije sredstev v upravljanju

Javno podjetje je na podlagi SRS 35 (2002) sredstva v upravljanju izkazovalo med »svojimi« opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ta sredstva naprej uporabljalo za doseganje obdavčenih prihodkov in zanje v skladu z istim SRS obračunavalo amortizacijo in v končni fazi z njimi opravljalo dejavnost ter dosegalo tudi dohodek, ki je bil obdavčen z DDPO, zato je bilo treba takšnim stroškom amortizacije priznati status davčno priznanih odhodkov, vendar pa le ob spoštovanju specialnih določb predpisov o obdavčitvi pravnih oseb o načinu in višini priznavanja obračunane amortizacije v davčnem obračunu (Ibid.). Po spremembi SRS 35 (2006) z izločitvijo sredstev v upravljanju amortizacije sredstev v upravljanju ni bilo več, kar pomeni, da tudi davčne amortizacije sredstev v upravljanju ni bilo več.

Na podlagi navedenega lahko ugotovimo, da je javno podjetje na podlagi SRS 35 (2002) sredstva v upravljanju izkazovalo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ta sredstva uporabljalo za doseganje obdavčenih prihodkov in dosegalo dohodek, ki je bil obdavčen z DDPO, ter obračunavalo amortizacijo, ki je bila skladno z določbami ZDDPO davčno priznani odhodek. Z izločitvijo sredstev v upravljanju v javnih podjetjih ni bilo več amortizacije teh sredstev ter tudi ne davčne amortizacije.

Presežna davčna amortizacija po 1. 1. 2006 do ukinitve sredstev v upravljanju

Jagodič (Ibid.) navaja, da je bil z letom 2006 »spremenjen način davčnega amortiziranja v 26. členu ZDDPO-1. V skladu s tem členom je amortizacija davčno priznana neodvisno od amortizacije za poslovne namene, če je bila obračunana z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in posamično ter ob

⁸ Pojasnilo DURS, št. 4201-12/2005, z dne 7. 3. 2006.

upoštevanju najvišjih letnih amortizacijskih stopenj, ki jih je določal za leto 2006 veljavni ZDDPO-1. Hkrati je 7. odstavek 26. člena ZDDPO-1 določil, da se pri prodaji ali drugačni odtujitvi sredstva pred dokončno obračunano davčno amortizacijo prihodki in odhodki upoštevajo na način, da ne pride do njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja. Podobno določa tudi 2. odstavek 33. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006: odslej DDPO-2), pri čemer se prihodki in odhodki za davčne namene izračunajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev. Takšen način ločenega davčnega amortiziranja v letu 2006 je posledično lahko vodil do odloženih terjatev za davek.« V Pojasnilu DURS⁹ je bilo razloženo, da se »ob prenehanju izkazovanja oziroma odpravi evidentiranja sredstev v upravljanju v poslovnih knjigah izvajalca gospodarskih javnih služb in prenosu gospodarske javne infrastrukture v poslovne knjige občine razlika med amortizacijo, obračunano v skladu z računovodskimi standardi za poslovne namene, in amortizacijo, ki je bila obračunana za davčne namene v obračunih od leta 2006 naprej, upošteva kot davčno priznani odhodek«.

Iz navedenega izhaja, da se je ob odpravi evidentiranja sredstev v upravljanju presežna davčna amortizacija upoštevala kot davčno priznani odhodek.

3.2 SPREMEMBA OPREDELITVE VELIKOSTI GOSPODARSKIH DRUŽB

55. člen ZGD-1 družbe na podlagi določenih meril¹⁰ na bilančni presečni dan letne bilance stanja razvršča na mikro, majhne, srednje in velike družbe, in sicer:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje in
- vrednost aktive.

Mikro družba po ZGD-1 (55. člen) je družba, ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 10 oseb,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 700.000 evrov in
- vrednost aktive ne presega 350.000 evrov.

Majhna družba po ZGD-1 (55. člen) je družba, ki ni mikro družba in izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 50 oseb,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.800.000 evrov in
- vrednost aktive ne presega 4.400.000 evrov.

⁹ Pojasnilo št. 0900-11/2009, z dne 11. 2. 2010.

¹⁰ Družbe se v skladu z merili razvrščajo ali prerazvrščajo na mikro, majhne, srednje in velike družbe na podlagi podatkov **dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan bilance stanja.**

Srednja družba po ZGD-1 (55. člen) je družba, ki ni mikro družba ali majhna družba in izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 250 oseb,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 35.000.000 evrov in
- vrednost aktive ne presega 17.500.000 evrov.

Velika družba je družba, ki ni mikro družba po 2. odstavku tega člena ali majhna družba po 3. odstavku tega člena ali srednja družba po prejšnjem odstavku.

Iz navedenega izhaja, da je pri opredelitvi velikosti družbe pomembna vrednost aktive¹¹. Z izločitvijo sredstev v upravljanju se je javnim podjetjem zmanjšala vrednost aktive in posledično je npr. srednje velika gospodarska družba lahko postala majhna. Z velikostjo družbe pa je povezana tudi obveza sestavitve popolne ali skrajšanje oblike bilance stanja. Velika in srednja podjetja sestavljajo bilanco stanja v skladu s SRS 24.4, ki določa, da morajo srednja podjetja sestaviti popolno bilanco stanja, pri javni objavi pa lahko v skladu s SRS 24.7 uporabijo njeno skrajšano obliko, v kateri so nekatere postavke združene. Razčlenitev postavk bilance stanja majhnih podjetij pa določa SRS 24.8. (Lipnik, 2009, str. 17). Obliko izkaza poslovnega izida določata ZGD-1 v 66. členu in SRS 25. Srednje in velike družbe morajo po SRS 25.11 dodatno razčleniti čiste prihodke od prodaje na prihodke, dosežene na domačem trgu, in prihodke, dosežene na tujem trgu. Srednje in velike družbe ter tiste majhne družbe, s katerih vrednotnicami se trguje na organiziranem trgu, pa morajo poleg razkritij, ki jih zahteva 69. člen ZGD-1¹², razkriti zahtevane podatke, ki jih določajo posamezni SRS¹³. Majhne družbe lahko skladno z 59. členom ZGD-1 ob predložitvi podatkov iz letnega poročila Agenciji za javnopravne evidence in storitve za potrebe statistike v posebni izjavi navedejo, naj se ti podatki uporabijo tudi za javno objavo. V takem primeru majhna družba v prilogi s pojasnili k izkazom zagotovi vse podatke, pojasnila in razkritja, ki jih zahtevajo ZGD-1 in SRS (ibid.).

3.3 NAČINI VODENJA EVIDENC

Od občine prejeta sredstva v upravljanju so se v javnem podjetju vodila v podbilanci sredstev v upravljanju, analitični evidenci sredstev, v registru osnovnih sredstev in v katastru infrastrukturnih omrežij. Z vrnitvijo sredstev v upravljanju na občino in nato prejemu teh sredstev v poslovni najem, se je bilo treba med občino in javnim

¹¹ 57. člen ZGD-1 pa določa, da letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu, mora pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje.

¹² Določa vsebino priloge k izkazom.

¹³ Z upoštevanjem načela pomembnosti.

podjetjem dogovoriti, pri katerem od teh dveh je najbolje, da se po spremembi vodijo evidence sredstev.

Terjatve oziroma obveznosti v podbilanci sredstev v upravljanju

Javna podjetja, ki so v svojih poslovnih knjigah izkazovala infrastrukturo kot sredstva v upravljanju, so morala v skladu s SRS 35 (2002) ta sredstva posebej spremljati tako na aktivni kot pasivni strani bilance stanja in sestavljati tudi posebno podbilanco sredstev v upravljanju. Na začetku, ob vzpostavitvi sistema v upravljanju, so se v tej bilanci med sredstvi (aktiva) izkazovala le fizična osnovna sredstva po neodpisani vrednosti, med obveznostmi (pasiva) pa obveznosti do občine v enaki vrednosti. Z amortiziranjem osnovnih sredstev infrastrukture in z investicijskimi transferji (dotacijami) občine javnemu podjetju za nove investicije pa so se v tej podbilanci pojavile še druge postavke. Nekatera javna podjetja so na aktivni strani navedene podbilance (zlasti na začetku) posebej izkazovala prejeta denarna sredstva občin, razne terjatve, finančne naložbe (za prejeta in vezana sredstva občin) ter terjatve od občin (na osnovi zahtevkov) za nakazilo sredstev za zgrajeno infrastrukturo. Če so javna podjetja ob investiranju sama začasno financirala infrastrukturo¹⁴, sta bili podbilanca sredstev v upravljanju in podbilanca javnega podjetja v neravnotežju in so jih javna podjetja izravnala tako, da so na pasivni strani podbilance sredstev v upravljanju v posebni postavki C izkazala obveznost občine do javnega podjetja, v podbilanci sredstev podjetja pa so na aktivni strani v posebni postavki C izkazala terjatev javnega podjetja do občine. Včasih pa je javno podjetje od občine vnaprej prejelo denarna sredstva za financiranje infrastrukture in jih izkazalo na pasivni strani podbilance sredstev v upravljanju kot obveznost do občine, sama denarna sredstva, prejeta na transakcijski račun, pa je knjižilo kar v podbilanci sredstev podjetja. V takem primeru se je neravnotežje v podbilanci sredstev v upravljanju izravnalo tako, da so na aktivni strani bilance sredstev v upravljanju v postavki C izkazali terjatev do javnega podjetja, v podbilanci sredstev podjetja pa na pasivni strani podbilance v postavki C obveznost do občine (Lozej in Jekovec, 2007, str. 120–121).

Ob prenosu infrastrukture iz poslovnih knjig javnega podjetja v poslovne knjige občine se je bilo treba z občino dogovoriti, kako bo občina poravnala obveznost do javnega podjetja, kadar bo v podbilanci sredstev v upravljanju v pasivi izpolnjena postavka C, oziroma kako bo javno podjetje poravnalo obveznost do občine, kadar bo v tej podbilanci izpolnjena postavka C v aktivi. Ob prenosu infrastrukture je bil sklenjen poseben dogovor o tem, da se bo ta obveznost postopno odplačevala, da bo obveznost poravnana z dokončanjem še nedokončanih investicij in njihovim

¹⁴ Tako, da so sama sklepala posle z izvajalci in dobavitelji ter knjižila prejete računa za osnovna sredstva infrastrukture kot povečanje vrednosti osnovnih sredstev v podbilanci infrastrukture, obveznosti do izvajalcev oziroma dobaviteljev pa v podbilanci podjetja.

poznejšim prenosom ali kako drugače. Na dan prenosa infrastrukture je bilo treba vedeti, ali gre za dolgoročno ali kratkoročno obveznost in jo bo treba prvi dan po prenosu infrastrukture v bilanci javnega podjetja temu ustrezno izkazati na kontih skupine 98 – Dolgoročne poslovne obveznosti ali v okviru konta 285 – Ostale kratkoročne poslovne obveznosti. V nasprotnem primeru, ko je bila v pasivi te podbilance izpolnjena postavka C – obveznosti občine do javnega podjetja, pa je bila na prvi dan po prenosu infrastrukture v bilanci javnega podjetja izkazana terjatev do občine na ustreznem kontu skupine 16 – Druge kratkoročne terjatve (če je šlo za kratkoročno terjatev) oziroma ustreznem kontu skupine 08 – Dolgoročne poslovne terjatve (če je šlo za dolgoročno terjatev) (Lozej in Jekovec, 2007, str. 121–123).

Vodenje in vzdrževanje katastra infrastrukturnih omrežij in registra osnovnih sredstev po vrnitvi sredstev v upravljanju občini

Javno podjetje izvaja tudi t. i. oblastne dejavnosti, ki jih občina z odloki prenese nanj v obliki javnih pooblastil. Najbolj značilna javna pooblastila so vzpostavitev, vodenje in vzdrževanje katastra ter izdajanje projektnih pogojev in soglasij k projektnim rešitvam. Občina vodenje katastra v skladu s 5. odstavkom 26. člena Zakona o geodetski dejavnosti (v nadaljevanju: ZGDej) podeli brez javnega razpisa izvajalcu gospodarske javne službe. Naloge v zvezi s katastrom ne sodijo med naloge gospodarske javne službe, temveč med naloge občine kot občinskega organa, tako po prejšnjem Zakonu o urejanju prostora kot tudi po novem Zakonu o prostorskem načrtovanju, in skladno s 6. odstavkom 26. člena ZGDej ne smejo biti financirane iz cen storitev gospodarske javne službe. V delovno področje katastra sodijo posamezna omrežja in objekti gospodarske javne infrastrukture (Jagodič, 2010, str. 98–99). Pred spremembo SRS (2006) so bile službe za vodenje katastra vzpostavljene v okviru javnih komunalnih podjetij, kjer so se tudi vodile knjigovodske evidence o infrastrukturi in register osnovnih sredstev, saj so vodenja precej povezana (Lozej in Jekovec, 2007, str. 154–155). V pogodbi o oddaji infrastrukture v najem javnemu podjetju so za vodenje katastra infrastrukturnih omrežij pooblastili javno podjetje. Za vodenje analitičnih evidenc osnovnih sredstev je javno podjetje sklenilo pogodbo z občino. Na osnovi pogodbe o vodenju analitičnih evidenc osnovnih sredstev in pogodbe o najemu infrastrukture javno podjetje občini izda račun z DDV. Knjigovodstvo infrastrukture pa se je po vrnitvi sredstev v upravljanju občini začelo voditi pri njih.

3.4 BILANCA STANJA IN IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

V SRS 35 predpisane oblike izkazov javnih podjetij, bilanca stanja in izkaz poslovnega izida, so namenjene računovodskemu poročanju za poslovne potrebe. Oblike poročanja za davčne in statistične potrebe urejajo posebni predpisi. Javna podjetja, ki opravljajo dejavnost na področju več občin, naj bi organizirala svoje

računovodstvo za zadostitev potreb vseh zunanjih uporabnikov računovodskih informacij. Za državo oziroma državno statistiko (ter banke in druge investitorje) so praviloma dovolj že predpisani računovodski izkazi, ki kažejo stanje podjetja kot celote, za potrebe posameznih občin pa je treba sestaviti tudi še bolj razčlenjena poročila (računovodske izkaze), ki kažejo poslovanje podjetja tudi po posameznih dejavnostih in po posameznih področjih delovanja javnega podjetja (po posameznih občinah) (Lozej, 1999, str. 119–120) .

Poleg opredelitve bilance stanja in izkaza poslovnega izida bomo v nadaljevanju navedli tudi potrebna dejanja ob prenosu sredstev v upravljanju nazaj na občino in kako bo po prenosu sredstev.

a) Bilanca stanja

Iz bilance stanja razberemo osnovne podatke o premoženjskem položaju podjetja. Če nas zanima, čigavo je premoženje, s katerim podjetje razpolaga, dobimo odgovor na pasivni strani bilance stanja (Štefe, 2014, str. 23).

Izkaz stanja v aktivi izkazuje sredstva, v pasivi pa obveznosti do virov sredstev oziroma premoženje v aktivi in lastninsko podobo podjetja v pasivi in to tako, da se podatki nanašajo na konec obračunskega obdobja, po navadi na zadnji dan v letu (Zadravec, 2001, str. 15).

Na prvi strani bilance stanja, to je v aktivi, so sredstva v skladu s SRS 24 razvrščena po hitrosti obračanja med stalna in gibljiva, znotraj te razvrstitve pa po obliki med stvari, pravice in denar. Na drugi strani bilance stanja, to je v pasivi, pa so razvrščene obveznosti do virov sredstev po obliki med kapital in dolgove, po zapadlosti pa med dolgoročne in kratkoročne obveznosti. V izkazu stanja so izkazana z inventuro usklajena stanja med dejanskim in knjigovodskim stanjem, vendar tako, da je vrednost sredstev enaka sedanji vrednosti sredstev. Sedanja vrednost je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti, s tem da sta obe vrednosti popravljene z drobnoprodajnimi cenami, če to narekujejo cenovne razmere (Ibid.).

SRS 35.29 (2006) določa samo, da ima izkaz stanja javnega podjetja obliko dvostranske bilance stanja in postavke, opredeljene v SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. SRS 2006 v 24.7 določa, da morajo srednja podjetja sestaviti popolno bilanco stanja, pri javni objavi pa lahko uporabljajo njeno skrajšano obliko.

Pred prenosom sredstev v upravljanju na občino je bilo treba uskladiti višino obveznosti do občine s terjatvijo občine do javnega podjetja za sredstva v upravljanju. Za prenos podatkov iz glavne knjige je javno podjetje moralo občini

najprej predložiti podbilanco sredstev v upravljanju na izbrani dan prenosa ter bruto bilanco, v kateri so bile vse postavke iz podbilance sredstev v upravljanju razčlenjene po posameznih kontih aktive in pasive. Seštevek vrednosti podbilance sredstev v upravljanju naj bi bil enak znesku, ki ga je imela občina na ustreznih kontih skupine 09 – Terjatve za sredstva, dana v upravljanje (Lozej in Jekovec, 2007, str. 156–157).

b) Izkaz poslovnega izida

V izkazu poslovnega izida so prikazani prihodki in odhodki. Iz njega razberemo, ali je podjetje ustvarilo dobiček ali izgubo. Zanimivi so tudi podatki o strukturi prihodkov in odhodkov. Z njihovo obravnavo si ustvarimo sliko o vsebini poslovanja (delovno intenzivna proizvodnja, materialno intenzivna proizvodnja, prav posebna slika za trgovce in podobno) (Štefe, 2014, str. 23).

Novi SRS 35 (2006) v **35.31** določa, da izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po **različici I** oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po različici II, medtem ko je stari SRS 35 (2002) v **35.46** določal, da izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po **različici II** oblike izkaza iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po različici I.

Po SRS **35.25** morajo družbe, ki sestavljajo izkaz poslovnega izida po **različici I**, v **prilogi pojasniti** stroške po funkcionalnih skupinah, tiste, ki so se odločile za **različico II**, pa po vrstah stroškov.

Prihodki

Po spremembi bodo javna podjetja, ki bodo izvajala investicije (če bodo izbrana za izvajalca del), ob zaključku investicije vse zbrane stroške investicij prefakturirala občini, kar pomeni, da bodo prihodki takih javnih podjetij v prihodnje zajemali vse običajne prihodke od gospodarske javne službe in še vse prihodke iz prefakturiranih investicij (Lozej in Jekovec, 2007, str. 150). Gradnja vodovoda bo vplivala na višino prihodkov od prodaje proizvodov in storitev (konto 760). Pred spremembo pa je lastna graditev vodovoda povečevala prihodke od usredstvenih lastnih proizvodov in storitev (konto 790). Med prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki se po spremembi SRS 35 na kontu 768 ne bodo več pojavili prihodki od odpisa amortizacije sredstev v upravljanju.

Odhodki

Po spremembi bodo javna podjetja, ki bodo izvajala investicije, v svojih knjigah poleg vseh rednih stroškov v zvezi z izvajanjem gospodarske javne službe izkazovala še stroške v zvezi z izvajanjem investicij za potrebe lokalne skupnosti

(Ibid.). Stroški gradnje infrastrukture bodo na kontu 700 v vrednosti prodanih poslovnih učinkov. Pred spremembo so javna podjetja investicije v sredstva v upravljanju izvajala kot usredstvene lastne storitve in odhodke prikazovala na kontu 701 – Vrednost usredstvenih lastnih proizvodov in storitev.

Dobički in izgube

Poslovni izidi se bodo v javnih podjetjih tudi po prenosu infrastrukture še naprej ugotavljali enako ali podobno kot pred spremembo SRS (2006). Poslovni izid se bo ugotavljal na **ravni podjetja**, na **ravni posameznih dejavnosti gospodarske javne službe** in **skupaj za vse tržne dejavnosti**. V javnih podjetjih z več ustanovitelji pa še dodatno po posameznih občinah ustanoviteljicah (če je bilo tako dogovorjeno). Pri obračunu poslovnega izida se bo namesto amortizacije med odhodki pojavila najemnina, katere višina pa se konec leta ne bo mogla več tako prilagajati, kot se je amortizacija sredstev v upravljanju, da je bil na ravni javnega podjetja kot celote izkazan izravnani (ničelni) rezultat. Do spremembe so javna podjetja lahko tako ravnala na podlagi izrecne določbe v SRS **35.22** (ibid.).

4 VPLIV PRENOVLJENEGA SRS 35 NA RAČUNOVODSKE IZKAZE JAVNEGA PODJETJA X

4.1 PREDSTAVITEV JAVNEGA PODJETJA X

Občina Y je leta 2000 skladno z zakonodajo (ZGJS in ZGD) ustanovila Javno podjetje X d.o.o. Podjetje je v 100% lasti občin Y in Z. Registracija zajema upravljanje z objekti turistične infrastrukture in izvajanje komunalnih dejavnosti v dveh ločenih programih. Za ugotavljanje transparentnosti je poslovanje družbe organizirano v dveh programih, in sicer v programu Turistična infrastruktura in programu Komunalna infrastruktura. Podjetje upravlja z objekti javne infrastrukture na področju športa, turizma in rekreacije in izvaja komunalne dejavnosti za obe občini. Opravlja naslednje gospodarske javne službe: oskrba s pitno in požarno vodo, pokopališko-pogrebna dejavnost, zbiranje in prevoz odpadkov, inventarizacija komunalnih objektov in naprav ter urejanje in čiščenje javnih površin.

V programu Turistična infrastruktura je podjetje prevzelo od občine Y v **brezplačni najem** objekte in opremo športno-turistične infrastrukture, ki je v občinski lasti. Uspešnost poslovanja turističnih objektov je odvisna od poletne in zimske sezone. Skupna raba izvaja aktivnosti urejanja kraja in investicijskih vzdrževalnih del na podlagi programa in naročil občin v okviru razpoložljivih proračunskih finančnih sredstev. V programu Komunalna infrastruktura pa je s 1. 1. 2010 vzeta v najem komunalna infrastruktura v lasti občin Y in Z. Hkrati z odpravo sredstev v upravljanju je bil predpisan tudi prehod na stroškovne cene gospodarskih javnih služb ob predpostavki oz. načelu, da »povzročitelj obremenitve plača«. Nove cene oskrbe z vodo so uveljavili konec leta 2009, novo ceno ravnanja z odpadki pa z junijem 2010.

V programu Turistična infrastruktura so poleg lastnih prihodkov iz poslovanja zagotovljena tudi proračunska sredstva občine Y, namenjena pokrivanju dela obratovalnih stroškov deficitarnih objektov.

Vse komunalne dejavnosti so v občinah Y in Z izvajali po enakih merilih kakovosti. Dejavnosti na gospodarskih javnih službah so skladno z dogovorom županov izvajali po enotnem sistemu kot v prejšnji skupni občini. Vse evidence pa, kjer je to mogoče in smiselno, vodijo ločeno. V letu 2010 so uredili cenovno področje gospodarskih javnih služb skladno s predpisano zakonodajo in po predpisani metodologiji oblikovanja cen. S tem so bili zagotovljeni pogoji pozitivnega poslovanja dejavnosti.

Skladno z zakonodajo skrbijo za vsa predpisana vzdrževalna dela na izviri, vodovodnih objektih in napravah ter cevovodih, vključno z magistralnim vodovodom. V sodelovanju s pooblaščenimi inšpekcijskimi službami so stalno izvajali predpisane nadzore pitne vode na celotnem vodovodu, vključno s sistemom, s katerim

upravljajo, predpisana nadzorna in vzdrževalna dela na hidrantnem omrežju in sodelovali pri obnovah vodovodnega sistema. Na obseg poslovanja dejavnosti in dosežen rezultat vpliva količina porabljene vode, ki se že zaradi varčevanja konstantno znižuje, in rezultati komercialne oz. področje trženja.

Skladno z določili zakona o meroslovju izvajajo menjavo vodomeroev pred pretekom petletnega zakonskega roka dovoljenega obratovanja. Postopoma opremljajo kombinirane števec s sistemom za daljinsko odčitavanje. V kataster komunalnih vodov tekoče vnašajo vse novozgrajene vodovode, obnovljene vodovode, priključke in v okviru razpoložljivih sredstev ažurirajo stare podatke. Program zagotavlja **obdelavo in pripravo katastrskih podatkov** za zakonsko predpisano posredovanje državi. Za obe občini izdajajo strankam na podlagi njihovih vlog **dokumente za gradnjo, soglasja za priklop na kanalizacijo in vodovod.**

V programu ravnanja z odpadki so bili za obe občini skladno z veljavno zakonodajo odstranjeni komunalni odpadki, papir in papirnata embalaža, steklo, plastika, pločevinke in drugi odpadki. V letu 2010 je bilo uvedeno združeno zbiranje plastične in kovinske odpadne embalaže. Aktivnosti uvajanja ločenega zbiranja odpadkov dajejo iz leta v leto boljše rezultate in s tem izpolnjujejo državne okoljevarstvene cilje ter zadržujejo večjo rast stroškov deponiranja. Pozitiven rezultat poslovanja je dosežen iz komercialnih aktivnosti.

Prihodki iz rednega poslovanja pokopališke in pogrebne dejavnosti so plačila grobarin in zakupi grobov, ki pokrivajo stroške tekočega vzdrževanja pokopališč.

4.2 POGODBENA RAZMERJA MED JAVNIM PODJETJEM X IN USTANOVITELJI PO SPREMEMBI SRS 35

a) Pogodba o najemu javne športno-turistične infrastrukture

Javno podjetje je z lastnikom turističnih objektov občino Y podpisalo Pogodbo o poslovnem najemu javne športno-turistične infrastrukture. Tako je javno podjetje imelo od 1. 1. 2010 naprej objekte javne infrastrukture s področja športa, turizma in rekreacije v **brezplačnem najemu**. Leta 2013 je javno podjetje podpisalo novo pogodbo, s katero so nekaj objektov izvzeli iz najema, za ostale objekte pa so se dogovorili in sporazumno določili letno najemnino. Višina najemnine se enkrat letno uskladi z rastjo cen življenjskih potrebščin.

Najem je po določilih 2. točke 1. odstavka 44. člena Zakona o davku na dodano vrednost oproščen plačila DDV, vendar sta se pogodbeni stranki dogovorili, da bosta od najemnine obračunavali DDV po predpisani stopnji. Temu ustrezno sta pogodbeni stranki skladno s 45. členom ZDDV-1 pred opravljenim prometom podpisali skupno **Izjavo o obračunavanju DDV** in jo predložili DURS-u.

V najemni pogodbi za objekte javne infrastrukture s področja športa, turizma in rekreacije sta se stranki dogovorili, da najemnik krije obratovalne stroške, stroške rednega vzdrževanja, stroške nadomestila za uporabo stavbnega zemljišča oz. davka na nepremičnine, stroške zavarovanja in druge stroške, za katere se stranki dogovorita s pogodbo. Zavarovalne police, ki jih sklepa najemnik, se morajo vinkulirati v korist najemodajalca. Prav tako najemnik prevzema stroške morebitnih drugih nadomestil, služnosti ali najemnin za objekte ali druge nepremičnine, ki jih potrebuje za izvajanje svojih dejavnosti. Investicijsko vzdrževanje, ki izhaja iz sprejetega petletnega programa upravljanja, je strošek najemodajalca, pri čemer z najemnikom letno določita obseg investicijskega vzdrževanja, kar bo najemodajalec upošteval pri pripravi proračuna oziroma načrta razvojnih programov. Najemodajalec se je zavezal, da bo za potrebe investicijskega vzdrževanja namenil najmanj enak znesek kot znaša dogovorjena letna najemnina za objekte. Investicijsko vzdrževanje naroča najemodajalec skladno s predpisi s področja javnega naročanja.

S pogodbo o najemu je najemnik skladno z Zakonom o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti vzpostavil ločeno računovodsko evidenco o poslovanju posameznih objektov, pri čemer imajo predstavniki družbenikov kadar koli možnost vpogleda v način evidentiranja.

Višina morebitnega sofinanciranja obratovalnih stroškov iz proračuna občine se določi ob sprejemanju proračuna za naslednje leto. Najemodajalec in najemnik letno zasledujeta cilj uravnoteženja prihodkovne in odhodkovne strani poslovanja ter objektov skupaj.

b) Pogodba o najemu gospodarske javne infrastrukture

Skladno z ugotovitvijo, da SRS 35 od 31. 12. 2009 naprej ne omogoča izkazovanja sredstev v upravljanju pri javnem podjetju X v računovodskem smislu, pogodbeni stranki s pogodbo urejata poslovni najem gospodarske javne infrastrukture. Občina Y je z Odlokom o ustanovitvi javnega podjetja X določila, da se zgoraj navedene gospodarske javne službe zagotavljajo v javnem podjetju X, izvajanje pa je podrobneje urejeno v področnih aktih občine Y¹⁵, ki veljajo tudi za občino Z, in Pogodbi o izvajanju gospodarske javne službe in upravljanje s komunalno infrastrukturo. Pogodbeni stranki – občini Y in Z – sta sklenili predmetno pogodbo z javnim podjetjem X z namenom določitve medsebojnih pravic, obveznosti in pogojev

¹⁵ Odlok o oskrbi s pitno vodo na območju občine, Odlok o načinu opravljanja gospodarske javne službe zbiranja in prevoza komunalnih odpadkov ter odlaganja ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov na območju občin Y in Z, Odlok o določitvi varstvenih pasov in ukrepov za zavarovanje vodnega zajetja, Odlok o pokopališki in pogrebni dejavnosti in urejanju pokopališč v občini, Odlok o urejanju javnih površin.

v zvezi z oddajo infrastrukturnih objektov, naprav in opreme za izvajanje naštetih komunalnih dejavnosti v najem.

V pogodbi sta določili, da mora biti javna infrastruktura pred prenosom v poslovne knjige občin popisana po stanju na dan 31. 12. 2009. Popis je izvedlo javno podjetje. Podjetje je 1. 1. 2010 preneslo vsa sredstva v upravljanju v poslovne knjige občin Y in Z, skladno z določili delitve med novima občinama. Infrastruktura, prenesena iz knjig javnega podjetja na občini, je izkazana v prilogi pogodbe. Podjetje X pred prenosom javne infrastrukture, skladno s podatki iz popisa, pripravi prilogo¹⁶ tako, da so bila razvidna sredstva, ki po kriteriju delitve po legi sodijo v novi občini Y in Z.

Infrastrukturni objekti, naprave in oprema, ki so bili predmet najema po pogodbi, so nepremičnine in premičnine, ki so bili navedene v Seznamu infrastrukturnih objektov. Pogodbeni stranki sta o predaji infrastrukturnih objektov, naprav in opreme v najem sestavili primopredajni zapisnik. S podpisom le-tega je bila izročitev v posest in najem opravljena.

V primeru prenehanja najemnega razmerja za javno infrastrukturo se najemnik zavezuje občinama nemudoma vrniti v posest kataster infrastrukturnih objektov in naprav.

Javno podjetje ima pravico uporabljati infrastrukturne objekte in naprave izključno za namen izvajanja dejavnosti in jih ne sme brez predhodnega pisnega soglasja občin uporabljati v druge namene ali oddati v podnajem oz. prepustiti v rabo tretji osebi.

S pogodbo se je javno podjetje tudi zavezalo, da bo infrastrukturne objekte in naprave uporabljalo in sprotno vzdrževalo s skrbnostjo dobrega gospodarja.

Občini kot lastnici sedanje in prihodnje javne infrastrukture zagotavljata finančne vire za njeno investicijsko vzdrževanje, za nadomestne investicije ter za nove investicije iz naslova najemnine osnovnih sredstev, danih v najem, sredstev, pridobljenih na razpisih, iz komunalnega prispevka in vseh drugih dopustnih virov ter vse potrebno v zvezi s tem izvaja v skladu s predpisi o javnem naročanju. Podjetje mora letno, do 30. 6., občinama pisno poročati o stanju infrastrukturnih objektov in naprav. Predloženo poročilo predstavlja podlago za planiranje investicijskih odhodkov pri pripravi vsakoletnega proračuna.

Javno podjetje je za najem obstoječih infrastrukturnih objektov in naprav občinama dolžno plačevati **mesečno najemnino v višini obračunane amortizacije**, in sicer: za infrastrukturne objekte in opremo kot to predpisuje Priloga 1 Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen storitev GJS, za druge objekte in opremo pa v višini

¹⁶ Pri pripravi priloge so sodelovali tudi predstavniki obeh občin.

amortizacije, ugotovljene na dan 31. 12. za preteklo leto. Če pride med letom do pomembnih povečanj ali zmanjšanj vrednosti javne infrastrukture (v skupni vrednosti več kot 10.000 EUR), se pogodbeni stranki v aneksu k tej pogodbi dogovorita za spremembo najemnine in tudi spremembo morebitnih subvencij.

Pogodbeni stranki sta se dogovorili, da bosta **od storitev poslovnega najema obračunali tudi DDV**. Pogodbeni stranki bosta pred uveljavitvijo pravic in obveznosti po tej pogodbi **podali skupno pisno izjavo o obračunavanju DDV**, kot je ta določena z ZDDV-1.

Občini morata prejeto najemnino nameniti za obnovitvene investicije v javno infrastrukturo (gradnja, nakup, vzdrževanje) za izvajanje dejavnosti, navedenih v pogodbi.

V primeru, da potrjena prodajna cena omrežnine na dejavnosti oskrbe s pitno vodo, ki jo podjetje sme zaračunavati uporabnikom, ne pokriva lastne cene omrežnine, občina javnemu podjetju subvencionira razliko, zaračunano po pogodbi, in najemnino, priznana v prodajni ceni omrežnine. Subvencioniranje cene uporabe javne infrastrukture lahko znaša največ do 50 % cene, ki bi jo sicer moral plačevati uporabnik javne infrastrukture. Za višino potrebne subvencije javno podjetje izda občini zahtevek.

Javno podjetje je kot zavarovalec, v skladu z načelom skrbnosti dobrega gospodarja, sklenilo, nosilo in plačevalo vsa premoženjska zavarovanja za zavarovanje objektov in naprav, ki predstavljajo infrastrukturo, ki je predmet najema, in ustrezno zavarovanje odgovornosti.

V pogodbi je tudi določeno, da se pogodbenika dogovorita, da od dne 1. 1. 2010 **javno podjetje v imenu občin Y in Z vodi analitično evidenco osnovnih sredstev**, ki mu jih je v najem dala občina. Način izvajanja te storitve je dogovorjen v posebni pogodbi o vodenju registra osnovnih sredstev.

c) Pogodba o vodenju registra osnovnih sredstev

Pogodbeni stranki sta sklenili pogodbo skladno z določbo 8. točke 1. odstavka 17. člena Zakona o javnem naročanju (v nadaljevanju: ZJN-2), saj sta naročnika (občini Y in Z) ustanovitelja javnega podjetja X in nad njim izvajata nadzor, ki je primerljiv z nadzorom nad notranjimi organizacijskimi enotami naročnika, izvajalec, javno podjetje X, pa izvaja večino svoje dejavnosti za naročnika (t. i. »in-house« razmerje). Predmet te pogodbe je vodenje analitičnega registra osnovnih sredstev komunalne infrastrukture in športno-turistične infrastrukture. Vodenje analitičnega registra se izvaja v poslovnih prostorih izvajalca in na njegovi računalniški opremi.

Občini sta bili po pogodbi dolžni pred začetkom vodenja registra podjetju X posredovati navodila in zakonske osnove za vodenje registra osnovnih sredstev ter ga opozoriti na posebnosti, ki veljajo za vodenje registra osnovnih sredstev pri proračunskih uporabnikih. Javno podjetje X vodi register na podlagi podatkov, ki jih zagotovita občini. Vodja registra mesečno pripravi izpis obračunane amortizacije za potrebe obračuna najemnine ter za potrebe knjiženja začasnega obračuna amortizacije. Končni obračun amortizacije se opravi 31. 12. po knjiženju vseh nabav, popisnih razlik in izločitev ter po uskladitvi s konti glavne knjige občin. Zapisniki popisne komisije, ki jih potrdita obe občini, so osnova za knjiženje morebitnih popisnih razlik in izločitev. Javno podjetje X za opravljene storitve občinama mesečno izstavi račun.

4.3 VPLIV SPREMEMB SRS 35 NA BILANCO STANJA IN IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA JAVNEGA PODJETJA X

Javno podjetje X je vsa leta sestavljalo Izkaz poslovnega izida po različici I. Tako sprememba SRS 35 (2006) v **35.31**, ki določa, da izkaz poslovnega izida sestavi javno podjetje po različici I oblike izkaza iz SRS 25, na javno podjetje X ni vplivalo.

Z izločitvijo sredstev v upravljanju se je zelo spremenila velikost posameznih ekonomskih kategorij in posledično tudi velikost aktive in opredelitev gospodarske družbe.

V 55. členu ZGD-1 so določena merila za razvrščanje gospodarskih družb.

	Velikost družbe po merilih ZGD-1		Podatki javnega podjetja X za poslovno leto		
	majhna	srednja	2011	2010	2009
Povprečno število delavcev	<50	<250	63,55	63,74	62,19
Čisti prihodki od prodaje v EUR	<8.800.000	<35.000.000	3.532.180	3.626.753	3.184.179
Velikost aktive v EUR	<4.400.000	<17.500.000	1.951.269	1.916.806	13.722.624

Tabela 1: Razvrščanje gospodarske družbe
(Vir: lastni)

Iz tabele 1 lahko razberemo, da je imelo javno podjetje X v poslovnih letih 2010 in 2011 vrednost čistih prihodkov od prodaje pod 8.800.000 EUR in velikost aktive pod 4.400.000 EUR. Tako izpolnjuje dva izmed treh pogojev za razvrstitev med majhne gospodarske družbe. Javno podjetje X se po uporabi meril iz ZGD-1 za poslovni leti 2010 in 2011 razvršča med **majhne** družbe, za poslovno leto 2009 pa med srednje velike družbe.

Razvrstitev vpliva na sestavo, oddajo in revidiranje računovodskih izkazov za posamezno poslovno leto. Za vsa podjetja sta obvezna le dva računovodska izkaza – bilanca stanja in izkaz poslovnega izida. Izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala pa sta obvezna le pri velikih in srednjih gospodarskih družbah ter tistih, ki sestavljajo skupinsko (konsolidirano) letno poročilo ali pa nastopajo na borzi vrednostnih papirjev. Vsa podjetja morajo pojasniti tudi povečanje oziroma zmanjšanje rezerv, zlasti pa ugotavljanje in razporejanje čistega dobička oziroma poravnavanje izgube.

Celotna bilanca stanja ima brez seštevkov 70 temeljnih postavk, pri majhnih podjetjih pa se to število zmanjša na 20. SRS 2002 na podlagi mednarodnih računovodskih standardov uvajajo še številna druga razkritja, ki pa so obvezna le za podjetja, zavezana reviziji, in če so potrebna za pošteno predstavitev postavk v računovodskih izkazih.

ZGD-1 je v 57. členu razširil obvezno revidiranje letnih računovodskih izkazov tudi za vse srednje družbe brez izjem. Obvezno revidiranje letnih računovodskih izkazov zdaj zajema vse velike in srednje gospodarske družbe ter tiste majhne družbe, s katerih vrednotnicami se trguje na organiziranem trgu. Revizor mora poleg računovodskih izkazov, o katerih izrazi svoje mnenje, pregledati tudi poslovno poročilo, da se prepriča, ali je v skladu z računovodskimi izkazi. Revizija mora biti opravljena v 6 mesecih po koncu poslovnega leta. Najpozneje v 8 dneh po prejemu revizijskega poročila pa je treba predložiti revidirane računovodske izkaze in revidirano letno poročilo organu družbe, pristojnemu za njegovo sprejetje.

Javno podjetje X je na podlagi meril dveh zaporednih poslovnih let, 2010 in 2011, **majhna** gospodarska družba in **ni več zavezana reviziji računovodskih izkazov**.

a) Vpliv na bilanco stanja

V nadaljevanju bomo prikazali le tiste postavke v bilanci stanja, pri katerih je zaradi spremembe SRS 35 prišlo do največjih sprememb.

Dolgoročna sredstva

Dolgoročna sredstva so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od leta dni. Sestavljajo jih neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev, opredmetena osnovna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in dolgoročne poslovne terjatve. Med dolgoročnimi sredstvi, in sicer med neopredmetenimi in opredmetenimi osnovnimi sredstvi, so vodena sredstva, prejeta v upravljanje, in lastna sredstva javnega podjetja. Za opredmetena osnovna sredstva se v poslovnih knjigah izkazujejo posebej njihove nabavne vrednosti in posebej popravki vrednosti kot kumulativni odpis, ki je posledica amortiziranja, v bilanco stanja pa se vpišejo zgolj po neodpisani vrednosti, ki je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti. Neodpisana vrednost posameznega osnovnega sredstva ne more biti večja od vrednosti, nadomestljive v ostanku njegove dobe uporabnosti, oziroma od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja (Zadavec, 2001, str. 175). Amortizacija osnovnih sredstev se obračunava posamično in časovno enakomerno v času ocenjene dobe uporabe posameznega opredmetenega osnovnega sredstva. Družba najmanj na koncu vsakega poslovnega leta preverja dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračuna za sedanja in prihodnja obdobja, če so pričakovanja bistveno drugačna od prejšnjih ocen. Amortizacijske stopnje neopredmetenih sredstev znašajo 10–50 %. Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se začne amortizirati, ko je na voljo za uporabo. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko se je začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno (Razkritja javnega podjetja X, 2013).

	Vrednost po spremembi SRS 35 (2006)				Vrednost pred spremembo	
Leto	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Dolgoročna sredstva	502.905	605.662	638.307	451.676	12.191.394	12.146.270

Tabela 2: Dolgoročna sredstva podjetja X v obdobju 2008–2013

(Vir: Bilance stanja podjetja X in lastni)

Podjetje je na dan 31. 12. 2009 med dolgoročnimi sredstvi izkazovalo tudi sredstva, prejeta v upravljanje od občin Y in Z. Skladno z določili SRS 35 so bila sredstva v upravljanju 1. 1. 2010 odpravljena, tako da gradbeni objekti komunale in komunalne opreme ter turistični objekti in njihova oprema niso več v evidenci v javnem podjetju X. Sredstva je podjetje vrnilo v knjigovodske evidence obeh občin – lastnic sredstev, ter jih za namene izvajanja dejavnosti gospodarskih javnih služb in obratovanja javnih športnih objektov vzelo v najem na osnovi najemnih pogodb. Iz tega naslova se je povečala postavka najemnine, ki je zajeta v izkazu uspeha v stroških storitev, zmanjšali pa so se stroški amortizacije iz naslova amortizacije sredstev v upravljanju.

Dolgovi

Dolgovi so lahko dolgoročni in kratkoročni, finančni in poslovni. Dolgovi vseh vrst se v začetku izkazujejo z zneski, ki izhajajo iz ustreznih listin o nastanku dolga. Knjigovodska vrednost dolgoročnih dolgov je enaka njihovi izvorni vrednosti, zmanjšani za odplačila glavnice in prenose med kratkoročne dolgove, dokler se ne pojavi potreba po prevrednotenju dolgoročnih dolgov. Knjigovodska vrednost kratkoročnih dolgov je enaka njihovi izvorni vrednosti, popravljeni za njihova povečanja ali zmanjšanja, skladno s sporazumi z upniki, dokler se ne pojavi potreba po njihovem prevrednotenju (Razkritja javnega podjetja X, 2013). Po SRS 9.2 (2006) se poslovni dolgovi pojavijo, ker dobavitelji vnašajo v podjetje prvine, ki so potrebne pri ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev.

Dolgoročni dolgovi se zmanjšujejo tudi za tisti del, ki bi moral biti poplačan v manj kot letu dni, kar se izkazuje med kratkoročnimi dolgovi. Dolgoročni dolgovi se prenašajo med kratkoročne dolgove in obratno posamič po knjigovodski vrednosti.

Leto	Vrednost po spremembi SRS 35 (2006)				Vrednost pred spremembo	
	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Dolgoročne poslovne obveznosti	360.347	466.945	723.566	721.018	12.545.409	12.084.285

Tabela 3: Dolgoročne poslovne obveznosti podjetja X v obdobju 2008–2013

(Vir: Bilance stanja podjetja X in lastni)

Dolgoročne poslovne obveznosti so na dan 31. 12. 2010 znašale 721.018 EUR. Na dan 31. 12. 2009 so dolgoročne poslovne obveznosti do občin Y in Z znašale 12.545.409 EUR, in sicer iz naslova obveznosti do sredstev v upravljanju. Sredstva v upravljanju so bila na dan 1. 1. 2010 odpravljena, prav tako so se za vrednost sredstev 11.824.391 EUR zmanjšale dolgoročne obveznosti. Višina zmanjšanja vrednosti dolgoročnih sredstev zaradi izločitve se kar ujema z zmanjšanjem dolgoročnih poslovnih obveznosti, kjer ima izločitev tudi vpliv.

Stanje na kontu dolgoročnih poslovnih obveznosti po izločitvi sredstev v upravljanju je iz naslova neporabljenih sredstev iz amortizacije. Ob prenosu osnovnih sredstev infrastrukture na občini bo javno podjetje moralo neporabljenih sredstev vrniti skladno z dogovorom z občinama. Z njima je bil sklenjen poseben dogovor o tem, da se bo ta obveznost odplačevala postopno.

b) Vpliv na izkaz poslovnega izida

V nadaljevanju bomo prikazali le tiste postavke v izkazu poslovnega izida, pri katerih je zaradi spremembe SRS 35 prišlo do največjih sprememb.

Subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije in drugi prihodki, ki so povezani s poslovnimi učinki

So del skupine kontov 76, in sicer konto 768 – Drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki. Skladno s SRS (2002) 35.22 se je v to skupino knjižil odpis amortizacije oziroma nepokrita amortizacija. Protiknjižba odpisa amortizacije je bila na kontu 989 – Dolgoročne poslovne obveznosti do občine (v bilanci stanja AOP 080).

Leto	Vrednost po spremembi SRS 35 (2006)				Vrednost pred spremembo	
	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Prihodki od subvencij, dotacij, regresi	159.546	207.489	201.558	259.872	622.069	584.922

*Tabela 4: Prihodki od subvencij, dotacij, regresi podjetja X v obdobju 2008–2013
(Vir: Izkazi poslovnega izida podjetja X in lastni)*

Iz tabele 4 lahko ugotovimo, da so se zmanjšali drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki v obdobju 2010–2013 v primerjavi z letoma 2008 in 2009, ko je imelo javno podjetje sredstva v upravljanju. Za čas iz leta 2009 na leto 2010 ugotavljamo, da so se prihodki zmanjšali za 362.197 EUR. Predvidevamo, da je imelo v letih 2008 in 2009 javno podjetje X izgubo v nekaterih dejavnostih ali objektih in da so se za višino nepokrite amortizacije zmanjševale dolgoročne poslovne obveznosti do lastnika infrastrukture.

Stroški storitev

So skupina kontov 41, v katero spada tudi konto 413 – Najemnine. V izkazu poslovnega izida so storitve prikazane v AOP 134.

Leto	Vrednost po spremembi SRS 35 (2006)				Vrednost pred spremembo	
	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Stroški storitev	1.159.810	1.297.589	1.297.370	1.457.901	1.201.272	993.383

*Tabela 5: Stroški storitev podjetja X v obdobju 2008–2013
(Vir: Izkazi poslovnega izida podjetja X in lastni)*

Iz tabele 5 lahko razberemo, da je imelo javno podjetje leta 2009, to je zadnje leto pred spremembo, 1.201.272 EUR stroškov storitev, prvo leto po spremembi, to je leta 2010, pa 1.457.901 EUR. Stroški storitev so se povišali za 256.629 EUR. Če primerjamo zmanjšanje stroškov amortizacije za 417.424 EUR in povečanje

stroškov storitev za 256.629 EUR ugotovimo, da so se stroški storitev povečali za 160.795 EUR manj, kot se je zmanjšala amortizacija.

Navedeno se sklada s Pogodbo o najemu javne športno-turistične infrastrukture, kjer je navedeno, da bo javno podjetje X imelo od 1. 1. 2010 naprej objekte javne infrastrukture na področju športa, turizma in rekreacije v brezplačnem najemu. Leta 2013 je javno podjetje podpisalo novo pogodbo o poslovnem najemu, s katero so nekaj objektov izvzeli iz najema, za druge objekte pa so se dogovorili in sporazumno določili letno najemnino. Iz izkaza poslovnega izida za leto 2013 še ni razvidno povečanje stroškov storitev, v primerjavi z obdobjem 2010–2012 pa so nižji.

Amortizacija

Se knjiži v skupino kontov 43. V tej skupini je bila do 31. 12. 2009 knjižena tudi amortizacija sredstev v upravljanju.

Leto	Vrednost po spremembi SRS 35 (2006)				Vrednost pred spremembo	
	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Amortizacija	153.705	149.581	144.530	150.734	568.158	553.559

Tabela 6: Stroški amortizacije podjetja X v obdobju 2008–2013

(Vir: Izkazi poslovnega izida podjetja X in lastni)

Iz tabele 6 je razvidno, da so zadnje leto, ko je javno podjetje še imelo sredstva v upravljanju, letni stroški amortizacije znašali 568.158 EUR, po izločitvi sredstev v upravljanju leta 2010 pa 150.734 EUR. Ugotavljamo, da so se leta 2010 z izločitvijo sredstev v upravljanju obračunani stroški amortizacije zmanjšali za 417.424 EUR oziroma 73,47 %.

4.4 VPLIV SPREMEMBE SRS 35 NA RAČUNOVODSKE KAZALNIKE JAVNEGA PODJETJA X

Popolnejšo analizo poslovanja dobimo s pomočjo računovodskih kazalnikov. SRS 29 opredeljuje računovodske kazalnike kot relativna števila, ki jih dobimo s primerjavo dveh velikosti gospodarskih kategorij, ki pa morata biti istovrstni ali pa raznovrstni, vendar primerljivi med seboj. Kazalnik je lahko opredeljen kot indeks, koeficient ali stopnja udeležbe. Računovodski kazalniki temeljijo na računovodskih podatkih. Z njihovim analiziranjem presojamo boniteto podjetja. Kazalniki, ki kažejo na boniteto poslovanja podjetja, se po SRS delijo na: kazalnike stanja financiranja, kazalnike stanja investiranja, kazalnike vodoravnega finančnega ustroja, kazalnike gospodarnosti, donosnosti in dohodkovnosti ter kazalnike obračanja (Zadravec, 2001, str. 89).

Analizo poslovanja z računovodskimi kazalniki bomo opravili v letih 2008 in 2009, ko je podjetje X še imelo sredstva v upravljanju, ter po prenovljenem SRS 35 v obdobju 2010–2013.

a) Kazalniki stanja financiranja

Kazalniki stanja financiranja sodijo med kazalnike navpičnega finančnega ustroja. Izračunamo jih na podlagi podatkov na pasivni strani bilance stanja. Kažejo način financiranja podjetja na določen dan in izražajo stopnjo finančne neodvisnosti oz. finančne varnosti podjetja. Podjetje sredstva lahko financira z lastnimi ali tujimi viri sredstev, pri čemer je podjetje, ki ima malo lastnih virov financiranja, praviloma v slabšem položaju, ki pa si ga lahko izboljša s pridobitvijo dolgoročnih tujih virov financiranja. Če tudi teh ni, ima na voljo še kratkoročne vire financiranja, kar pomeni, da je podjetje vezano na nezanesljive vire financiranja. Ti kazalniki so pomembni pri dolgoročnih odločitvah o politiki financiranja podjetja, posojilodajalce, npr. banke, pa zanimajo zaradi ugotavljanja tveganja glede vračil glavnice in obresti oz. odplačil pri odobritvi novih posojil. Lastnike zanima predvsem finančno tveganje v povezavi z donosnostjo. Bolj ko je podjetje finančno tvegano za upnike, višja je donosnost kapitala (Štefe, 2014, str. 28).

Kazalniki stanja financiranja	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Stopnja lastniškosti financiranja	17,68 %	11,63 %	10,61 %	10,50 %	1,02 %	0,55 %
Stopnja dožniškosti financirana	82,32 %	88,37 %	89,39 %	89,50 %	98,98 %	99,45%
Stopnja dolgoročnosti financiranja	45,54 %	46,18 %	55,32 %	56,00 %	93,54 %	94,58 %
Stopnja kratkoročnosti financiranja	54,46 %	53,82 %	44,68 %	44,00 %	6,46 %	5,42 %
Koeficient dolgovno-kapitalskega razmerja	4,66	7,60	8,42	8,53	97,30	179,34

Tabela 7: Kazalniki stanja financiranja podjetja X v obdobju 2008–2013

(Vir: lastni)

Iz kazalnikov lastniškosti in dolžniškosti financiranja ugotavljamo, da je imelo javno podjetje X konec leta 2013 za 17,68 % lastnih virov in 82,32 % tujih virov. Iz navedenega sledi, da bo lahko podjetje imelo težave s plačilno sposobnostjo. Kazalniki stanja financiranja so najboljši v letu 2013 in veliko boljši kot zadnje leto pred uveljavitvijo sprememb SRS 35, to je leta 2009, ko je imelo podjetje le 1,02 % lastnih virov in 98,98 % tujih virov.

Iz izračunanih kazalnikov dolgoročnosti in kratkoročnosti financiranja izhaja, da je imelo podjetje na dan 31. 12. 2013 za 45,54 % dolgoročnih virov financiranja in 54,46 % kratkoročnih virov financiranja, kar je malo slabše kot leta 2012, ko je imelo 46,18 % dolgoročnih virov in 53,82 % kratkoročnih virov. Z vidika obvladovanja tveganja plačilne nesposobnosti bi bilo varnejše, če bi podjetje X imelo več dolgoročnih virov kot kratkoročnih, tako kot je bilo v letih 2010 in 2011. Pred uvedbo spremembe SRS 35 je podjetje imelo 93,54 % dolgoročnih in 6,46 % kratkoročnih virov.

Iz izračunanih kazalnikov dolgoročnosti in kratkoročnosti financiranja, ki kažejo varnost, stabilnost in zadolženost podjetja, izhaja, da ima podjetje po letu 2010 ustrezno razmerje med dolgoročnimi in kratkoročnimi viri.

Javno podjetje X je imelo leta 2013 4,66-krat več dolgov kot kapitala. Z vidika varnosti, neodvisnosti in plačilne sposobnosti to ni preveč dobro, vendar se koeficient iz leta v leto izboljšuje. Razmerje med dolgovi in kapitalom v letih 2008 in 2009 je bilo še veliko bolj neugodno. Leta 2009 je bil koeficient 97,30, vendar je to posledica sredstev v upravljanju.

b) Kazalniki stanja investiranja

Tudi ti kazalniki sodijo med kazalnike navpičnega finančnega ustroja. Izračunamo jih na podlagi podatkov na aktivni strani bilance stanja, in sicer tako, da primerjamo ožje dele sredstev z njihovimi širšimi deli ali celoto, in tako izračunamo strukturo sredstev podjetja. Primerne vrednosti teh kazalnikov je težko opredeliti, saj so njihove vrednosti različne za različna podjetja oz. dejavnosti. V delovno intenzivnih podjetjih imajo majhno vrednost, v tehnološko intenzivnih pa večjo. Kazalniki so pomembni predvsem za vodstvo podjetja, ki odloča o prihodnjih investicijah in analizira pretekle investicije (Štefe, 2014, str. 31).

Kazalniki stanja investiranja	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Stopnja osnovnosti investiranja	22,38 %	29,15 %	31,97 %	22,71 %	83,75 %	85,85 %
Stopnja obratnosti investiranja	72,41 %	70,29 %	67,29 %	76,44 %	11,12 %	8,77 %
Stopnja dolgoročnosti investiranja	23,01 %	29,71 %	32,71 %	23,56 %	88,84 %	91,19 %
Stopnja kratkoročnosti investiranja	76,99 %	70,29 %	67,29 %	76,44 %	11,16 %	8,81 %

Tabela 8: Kazalniki stanja investiranja podjetja X v obdobju 2008–2013

(Vir: lastni)

Na vrednost kazalnika investiranja vpliva računovodska politika amortiziranja. Javno podjetje X uporablja metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Od leta 2010 ima več obratnih sredstev, medtem ko je imelo pred spremembo SRS 35 več osnovnih sredstev, ker je imelo med sredstvi tudi sredstva, prejeta v upravljanje. Podjetje je imelo na dan 31. 12. 2013 med vsemi sredstvi 22,38 % osnovnih sredstev, na dan 31. 12. 2009 pa jih je imelo 83,75 %. Podjetje je imelo na dan 31. 12. 2013 kar 72,41 % obratnih sredstev, na dan 31. 12. 2009 pa 11,12 %; to razmerje se ujema s trditvijo, da imajo storitvene dejavnosti večji delež obratnih sredstev. Podjetje vrednoti zaloge po metodi drsečih cen. Kazalnik osnovnosti investiranja se zmanjšuje od leta 2011, kar kaže na dezinvestiranje osnovnih sredstev. Ker ima podjetje med vsemi sredstvi nizek delež osnovnih sredstev, se lahko hitreje prilagaja spremenjenim okoliščinam. Podjetje je imelo na dan 31. 12. 2013 23,01 % dolgoročnih in 76,99 % kratkoročnih sredstev. V zadnjem letu pred spremembo SRS 35, to je na dan 31. 12. 2009, je bilo obratno, podjetje X je imelo 88,84 % dolgoročnih in 11,16 % kratkoročnih sredstev.

c) Kazalniki vodoravnega finančnega ustroja

Kazalnike vodoravnega finančnega ustroja izračunamo tako, da primerjamo med seboj podatke z aktivne in pasivne strani bilance stanja. Ti kazalniki so pomembni pri presojanju kakovosti financiranja (pokritosti posameznih sredstev z ustreznimi viri financiranja). Pravilo je, naj bodo najmanj stalna sredstva financirana s kapitalom. Pri tem moramo biti previdni, saj ima lahko vrsta postavk kapitala kratkoročno naravo (npr. dobiček podjetja, namenjen za razdelitev), medtem ko dolgoročni

dolgovi, ki presegajo dobo uporabnosti stalnih sredstev (npr. hipotekarna posojila), lahko pokrivajo stalna sredstva (Štefe, 2014, str. 33).

Kazalniki vodoravnega finančnega ustroja	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev	0,79	0,40	0,33	0,46	0,01	0,01
Koeficient kapitalske pokritosti dolgoročnih sredstev	0,77	0,39	0,32	0,10	0,01	0,01
Koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev	1,98	1,55	1,69	2,38	1,05	1,04
Hitri koeficient	0,96	0,74	0,70	0,70	0,39	0,53
Pospešeni koeficient	2,14	1,95	1,73	1,90	1,75	1,69
Kratkoročni koeficient	2,27	2,11	1,86	2,00	1,82	1,80

Tabela 9: Kazalniki vodoravnega finančnega ustroja podjetja X v obdobju 2008–2013
(Vir: lastni)

Iz tabele 9 izhaja, da se je konec leta 2013 stanje izboljšalo, saj je koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev 0,79, konec leta 2010 pa je bil 0,46. V času sredstev v upravljanju leta 2008 in 2009 je bila vrednost tega kazalnika samo 0,01. Takšno stanje je bilo zaradi sredstev v upravljanju, ki so bila vodena med osnovnimi sredstvi. Konec leta 2008 se je s kapitalom pokrivalo 79 % osnovnih sredstev, kar je nekoliko pod priporočljivo vrednostjo.

Iz tabele 9 tudi izhaja, da je imelo podjetje na dan 31. 12. 2013 s kapitalom pokritih 77 % dolgoročnih sredstev, konec leta 2010 pa je kapital pokrival 10 % dolgoročnih sredstev. V času sredstev v upravljanju je imelo podjetje X s kapitalom pokritih samo 1% dolgoročnih sredstev.

Iz koeficientov dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev izhaja, da podjetje X v vseh obravnavanih letih upošteva pravilo zdravega financiranja, po katerem naj bi imelo podjetje dolgoročna sredstva pokrita z dolgoročnimi viri. V obravnavanem podjetju je koeficient konec leta 2013 znašal 1,98, konec leta 2009 pa 1,05. Ocenjujemo, da podjetje na dolgi rok ne bo imelo težav s plačilno sposobnostjo.

Podjetje je bilo na dan 31. 12. 2013 z najbolj likvidnimi sredstvi sposobno poravnati 96 % kratkoročnih obveznosti, konec leta 2009 pa 39 %.

Podjetje je bilo sposobno z likvidnimi sredstvi in unovčitvijo kratkoročnih poslovnih terjatev poravnati vse kratkoročne obveznosti v vseh obravnavanih letih, saj je pospešeni koeficient konec leta 2013 znašal 2,14, konec leta 2009 pa 1,75. Priporočljiva vrednost je 0,8. Ocenjujemo, da ne obstaja tveganje kratkoročne plačilne nesposobnosti.

Da podjetje tudi na kratki rok ne bo imelo težav s plačilno sposobnostjo, lahko sklepamo tudi iz kratkoročnega koeficienta, ki je konec leta 2013 znašal 2,27. V letih 2009 in 2008, ko je imelo podjetje sredstva v upravljanju, je znašal približno 1,8.

Iz izračunanih kazalnikov vodoravnega finančnega ustroja v obravnavanem obdobju lahko povzamemo, da podjetje tako dolgoročno kot tudi kratkoročno ne bo imelo težav s plačilno sposobnostjo.

d) Kazalniki obračanja

Kazalniki obračanja so za financiranje izredno pomembni. Pokažejo, koliko prihodkov ustvari podjetje z določenimi sredstvi oz. kolikokrat na leto se neka vrsta sredstev v podjetju obrne v denar. Hitreje, ko uspe podjetju obrniti svoja sredstva, manj virov financiranja bo potrebovalo za isti obseg poslovanja oz. bo z istimi viri realiziralo boljše rezultate. Hitrejše obračanje omogoča podjetju manj vezanih sredstev. Pri teh kazalnikih primerjamo dinamične ekonomske kategorije (iz izkaza poslovnega izida) s statičnimi (iz bilance stanja). Kazalniki obračanja se lahko merijo v koeficientu ali v dnevih vezave in povedo, npr. kolikokrat v letu dni se je določena kategorija obrnila v denar, dnevi vezave pa nam povedo čas trajanja enega obrata. Pri izračunu slednjega si pomagamo s koeficientom obračanja: $365/\text{koeficient obračanja}$ (Štefe, 2014, str. 37).

Kazalniki obračanja	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Koeficient obračanja terjatev do kupcev	4,66	4,91	5,45	4,39	3,65	4,13
Dnevi vezave terjatev do kupcev	78	74	67	83	100	88
Koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev	9,88	12,26	9,78	10,31	7,34	11,67
Dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev	37	30	37	35	50	31

Tabela 10: Kazalniki obračanja podjetja X v obdobju 2008–2013

(Vir: lastni)

Iz izračunanih koeficientov obračanja terjatev do kupcev v tabeli 10 izhaja, da je v letu 2013 v povprečju trajalo 78 dni, v letu 2009 pa 100 dni, da je podjetje prejelo plačila kupcev, kar kaže, da se je čas unovčenja terjatev po spremembi SRS skrajšal. To je za podjetje sicer ugodnejše, vendar je rok poplačil terjatev še vedno predolg.

V letu 2013 je v povprečju trajalo 37 dni, v letu 2009 pa 50 dni, da je podjetje poravnalo obveznosti do dobaviteljev. Razmerje med plačili kupcev in plačili dobaviteljem je za podjetje neugodno, saj prej poplača svoje obveznosti kot prejme plačila kupcev.

Razmerje med plačili kupcev in plačili dobaviteljem je za podjetje neugodno, saj podjetje prej poplača svoje obveznosti kot prejme plačila kupcev. Roke kupcev in dobaviteljev je torej treba uskladiti. Izterjava terjatev je sicer boljša kot v času sredstev v upravljanju, vendar je rok poplačil terjatev še vedno predolg. Dnevi vezave terjatev do kupcev in dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev so bili najslabši leta 2009.

e) Kazalniki gospodarnosti in dobičkonosnosti

S temi kazalniki ugotovimo, kako gospodarno in donosno podjetje posluje. Čim večja je vrednost kazalnika gospodarnosti, tem učinkovitejše je podjetje, saj je potrebni obseg dejavnosti ustvarilo z minimalnimi stroški (Štefe, 2014, str. 41).

Kazalniki gospodarnosti in dobičkonosnosti	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Koeficient gospodarnosti poslovanja	1,04	1,01	0,99	1,01	1,01	0,98
Koeficient celotne gospodarnosti poslovanja	1,04	1,01	1,00	1,02	1,02	0,98
Stopnja čiste dobičkonosnosti kapitala (ROE)	63 %	14,44 %	2,93 %	44,15 %	89,12 %	/
Stopnja čiste dobičkonosnosti sredstev (ROA)	6,83 %	1,47 %	0,30 %	3,22 %	0,48 %	/

Tabela 11: Kazalniki gospodarnosti in dobičkonosnosti podjetja X v obdobju 2008–2013

(Vir: lastni)

Podjetje je v letu 2013 poslovalo gospodarno, saj je ustvarilo 140.964 EUR dobička iz poslovanja, zadnje leto sredstev v upravljanju, leta 2009, pa 49.618 EUR. Tudi iz razmerja med celotnimi prihodki in odhodki izhaja, da je podjetje v letih 2013 in 2009 poslovalo gospodarno, ker je imelo več celotnih prihodkov kot odhodkov, in je tako ustvarilo dobiček pred davki v višini 168.082 EUR leta 2013 in 65.073 EUR leta 2009. Leta 2008 pa je javno podjetje X imelo izgubo.

Podjetje je v letu 2013 ustvarilo 63% donos na vloženi kapital, kar pomeni, da je na 100 EUR kapitala ustvarilo 63,00 EUR čistega dobička, v letu 2009 pa 89,12 EUR.

Podjetje je v letu 2013 s 100 EUR vloženi sredstev ustvarilo 6,83 EUR čistega dobička, leta 2009 pa 0,48 EUR.

Podjetje ustvarja dobiček iz poslovanja in visok donos na vloženi kapital, kar se ujema s trditvijo, da bolj ko je podjetje finančno tvegano za upnike, višja je donosnost kapitala. Koeficient gospodarnosti poslovanja se ujema z določbo SRS 35, da je primarna naloga javnega podjetja na lokalni ravni, tj. da zagotavlja javne dobrine v zadovoljstvo občanov, medtem ko je pridobivanje dobička sekundarnega pomena in je podrejeno zadovoljevanju javnih potreb občanov.

5 ZAKLJUČEK

Sistem sredstev v upravljanju v zakonodaji ni imel ustrezne podlage. Funkcioniral je na osnovi SRS 35. Ker pa Zakon o gospodarskih družbah določa, da SRS ne smejo biti v nasprotju z MSRP, je bil s sprejemom SRS 35 (2006) sistem sredstev v upravljanju na področju gospodarskih javnih služb ukinjen.

Javno podjetje je na podlagi SRS 35 (2002) prejela sredstva v upravljanju izkazovala med opredmetenimi osnovnimi sredstvi in kot dolgoročno poslovno obveznost do občine. Ta sredstva je uporabljalo za doseganje obdavčljivih prihodkov. Dosežen dohodek je bil obdavčen z DDPO, obračunana amortizacija, skladno z določbami ZDDPO-1, pa je bila davčno priznani odhodek.

Javna podjetja so pri izgradnji sredstev v upravljanju, po uvedbi Zakona o davku na dodano vrednost leta 1998, odbijala vstopni DDV, pri obračunih DDPO v obdobju 2004–2006 pa upoštevala investicijske davčne olajšave. V letu 2006 ter v letih do odtujitve sredstev v upravljanju je javno podjetje izkazalo presežno amortizacijo, ki se je ob odtujitvi upoštevala kot davčno priznani odhodek.

Do uvedbe SRS 35 (2006) se je nepokriti strošek amortizacije sredstev v upravljanju nadomestil v breme izrednih prihodkov. V kolikor je po vračilu sredstev v upravljanju ostal saldo na dolgoročnih poslovnih obveznostih do občine, tj. iz naslova neporabljene obračunane amortizacije, je bilo treba skleniti poseben dogovor, kako se je ta obveznost poravnala.

Z ukinitvijo sredstev v upravljanju je prišlo do neke vrste brezplačnega prenosa premoženja (aktive in pasive) v obligacijskopравnem smislu na občino in hkrati do ponovnega prenosa nazaj na javno podjetje na drugih pravnih podlagah. S prenosom sredstev na občini sta ti prevzeli obveznosti za davčno poslovanje. Zagotovili sta nevtralni davčni položaj, da ni prišlo do popravka odbitka vstopnega DDV. Pri podpisu pogodbe o poslovnem najemu in izjave, ki je morala biti podana na DURS pred opravljenim prvim prometom najema, se je oddaja objektov v najem obravnavala kot obdavčljiva.

Javno podjetje je z novo pogodbo (o poslovnem najemu) prevzelo v najem vso tisto infrastrukturo, ki jo je že prej uporabljalo za izvajanje gospodarske javne službe in ki jo je ob začetku nove ureditve iz svojih knjig preneslo v knjige lokalnih skupnosti. Kadar je javno podjetje v postopku javnega naročila izbrano za izvajalca del, vrednosti investicijskih del več ne izkazuje pri sebi kot vlaganja v osnovna sredstva v upravljanju, temveč jih izkazuje kot tekoče stroške poslovanja in po sestavitvi računa občini kot prihodke od tržne dejavnosti.

Z izločitvijo sredstev v upravljanju se je zmanjšala vrednost aktive in posledično je srednje velika gospodarska družba postala majhna. Razvrstitev vpliva na sestavitev, oddajo in revidiranje računovodskih izkazov za posamezno poslovno leto.

Po spremembi SRS 35 ima podjetje več obratnih sredstev, prej pa je imelo več osnovnih sredstev. Stroški amortizacije so se v obdobju 2010–2013 zmanjšali za 73,47 % oz. 417.000 EUR, stroški storitev pa povečali samo za 18,76 % oziroma za 206.000 EUR. Stroški storitev so nižji tudi zato, ker je obravnavano javno podjetje X prejelo objekte turistične infrastrukture v brezplačni najem.

Po izločitvi sredstev v upravljanju, v obdobju 2009–2010, so se prihodki od subvencij, dotacij in regresov zmanjšali za 362.000 EUR. Predvidevamo, da je imelo javno podjetje v letih 2008 in 2009 izgubo v nekaterih dejavnostih in da so se za višino nepokrite amortizacije zmanjšale dolgoročne poslovne obveznosti.

Po izločitvi sredstev v upravljanju na osnovi kazalnikov lastniškosti in dolžniškosti financiranja ugotavljamo, da je javno podjetje X precej zadolženo, zato je preveč finančno odvisno in bo lahko imelo težave s plačilno sposobnostjo. Kazalniki so iz leta v leto boljši.

Iz kazalnikov dolgoročnosti in kratkoročnosti financiranja izhaja, da je imelo podjetje na dan 31. 12. 2013 še ustrezno razmerje (približno 50 %). Kazalniki stanja financiranja so bili najboljši v letu 2013 in veliko boljši kot zadnje leto pred uveljavitvijo sprememb SRS 35.

Na dan 31. 12. 2013 je imelo podjetje 4,66-krat več dolgov kot kapitala, na dan 31. 12. 2009 pa kar 97,30-krat, kar z vidika varnosti, neodvisnosti in plačilne sposobnosti ni preveč dobro.

Iz kazalnikov stanja investiranja lahko ugotovimo, da je imelo na dan 31. 12. 2013 podjetje med vsemi sredstvi 22,38 % osnovnih sredstev, da dan 31. 12. 2009 pa jih je imelo 83,75 %. Ker se kazalnik osnovnosti investiranja zmanjšuje od leta 2011, kaže na dezinvestiranje osnovnih sredstev.

Iz kazalnikov vodoravnega finančnega ustroja izhaja, da se je konec leta 2013 stanje izboljšalo, saj je koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev 0,79, konec leta 2010 pa 0,46; v času sredstev v upravljanju leta 2008 in 2009 pa je bila vrednost tega kazalnika samo 0,01.

Iz kazalnikov obračanja vidimo, da je razmerje med plačili kupcev in dobavitelji za podjetje neugodno, saj podjetje prej poplača svoje obveznosti, kot prejme plačila kupcev.

Koeficient gospodarnosti poslovanja se ujema z določbo SRS 35, da je primarna naloga javnega podjetja na lokalni ravni, torej da zagotavlja javne dobrine v zadovoljstvo občanov, medtem ko je pridobivanje dobička sekundarnega pomena.

Namen naloge je bil prikazati vpliv uvedbe SRS 35 (2006) v podjetjih, ki opravljajo gospodarsko javno službo. S predstavitvijo potrebnih opravil, analizo računovodskih izkazov, primerjavo izbranih ekonomskih kategorij ter kazalnikov od leta 2008 do leta 2013 smo zastavljeni cilj dosegli.

LITERATURA IN VIRI

Bilance stanja in izkazi poslovnega izida 2008–2013. Pridobljeno 20. 05. 2015 z naslova

<https://www.ajpes.si/jolp/rezultati.asp?podrobno=0&naziv=&ulica=&posta=&kraj=&maticna=&davcna=87091712&sifskup=-1&MAXREC=20>.

Duhovnik, M. (2006). *Ekonomski in računovodski vidik izvajanja gospodarske javne službe na podlagi pogodbe o finančnem najemu infrastrukture. Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: LM Veritas, str. 69–78.

Gogala, I. (2013). *Pomen javne infrastrukture za izvajanje javnih služb – primer varstva okolja*. Magistrsko delo, Kranj: Fakulteta za državne in evropske študije, str. 39.

Jagodič, B. (2007). *Davčne posledice ukinitve sredstev v upravljanju. Računovodstvo v javnih podjetjih*. Portorož: LM Veritas, str. 181–204.

Jagodič, B. (2008). *Davčni vidiki ukinitve sredstev v upravljanju v javnih podjetjih in obdavčitev lokalnih skupnosti*. Maribor: Davčni inštitut, str. 13., 15., 16., 29 in 31.

Jagodič, B. (2010). *Pravni in davčni vidiki preglednosti finančnih odnosov med izvajalci gospodarskih javnih služb in občinami. Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: LM Veritas, str. 93–116.

Javno podjetje X (2010). *Pogodba o poslovnem najemu javne infrastrukture z občino Z*, 7. 4. 2010.

Javno podjetje X (2010). *Pogodba o poslovnem najemu javne športno-turistične infrastrukture*, 19. 1. 2010.

Javno podjetje X (2010). *Pogodba o vodenju registra osnovnih sredstev za občino Y*, 1. 3. 2010.

Javno podjetje X (2010). *Pogodba o vodenju registra osnovnih sredstev za občino Z*, 06. 04. 2010.

Javno podjetje X (2012). *Dodatek k pogodbi o poslovnem najemu javne športno-turistične infrastrukture*, 31. 12. 2012.

Javno podjetje X (2013). *Najemna pogodba za objekte javne infrastrukture na področju športa, turizma in rekreacije*, 28. 11. 2013.

Javno podjetje X (2013). *Razkritja javnega podjetja X*. Priloga računovodskim izkazom za leto 2013.

Jelenc, N. (2010). *Kalkulacija cene storitve odvajanja in čiščenja komunalne odpadne vode*. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: LM Veritas, str. 117–129.

Jereb, S. (1999). *Delitev dobička v javnih podjetjih (s poudarkom na komunalnih podjetjih)*. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Ljubljana: LM Veritas, str. 73–103.

Jereb, S. (2004). *Uporaba SRS 35 v javnih podjetjih in pri koncesionarjih – danes in v prihodnje?*. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: LM Veritas, str. 65–80.

Jereb, S. (2007). *Nova ekonomska razmerja med lokalnimi skupnostmi in javnimi podjetji*. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Portorož: LM Veritas, str. 5–22.

Kovač, M. (2010). *Gradivo za višješolski strokovni program Ekonomist*. Kranj: B&B Davki: *Davek na dodano vrednost*, str. 52–64.

Lipnik, J. (2009). *Revija za računovodstvo in finance IKS 34 (4), Zgled sestavitve bilance stanja po SRS 24 za poslovno leto 2008*. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 17, 45 in 46.

Loncner, M. (2006). *Ekonomski in računovodski vidik izvajanja gospodarske javne službe na podlagi pogodbe o poslovnem najemu infrastrukture*. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: LM Veritas, str. 53–68.

Loncner, M. (2008). *Letni obračun 2007 v komunalnih podjetjih. Posebnosti pri osnovnih sredstvih, infrastrukturi, obračunavanju amortizacije*. Seminarsko gradivo. Ljubljana: LM Veritas, str. 4–19.

Loncner, M. (2010). *Status in uporaba skupnih objektov in naprav v lasti več občin*. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: LM Veritas, str. 73–91.

Lozej, M. (1999). *Organiziranost računovodstva javnih podjetij za potrebe spremljanja poslovanja po občinah*. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Ljubljana: LM Veritas, str. 119–135.

Lozej, M. (2010). *Organiziranost izvajalcev gospodarskih javnih služb v Sloveniji v letu 2010*. *Računovodstvo v javnih podjetjih*. Radenci: LM Veritas, str. 5–27.

Lozej, M., in Jekovec, V. (2007). *Računovodski obračuni v javnem podjetju po izločitvi infrastrukture. Računovodstvo v javnih podjetjih*. Portorož: LM Veritas, str. 119–161.

Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z mednarodnimi standardi in pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje. *Zbirka predpisov*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. Mednarodni računovodski standard 17 – Najemi od 17.20 do 17.56.

Obligacijski zakonik. *Uradni list RS*, št. 83/2001, 28/2006, 40/2007.

Pojasnilo DURS, št. 4201-12/2005, z dne 7. 3. 2006.

Pojasnilo DURS, št. 0900-11/2009, z dne 11. 2. 2010.

Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost-1. *Uradni list RS*, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011, 108/2011, 102/2012, 54/2013, 85/2014, 95/2014.

Pravilnik o metodologiji za oblikovanju cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja. *Uradni list RS*, št. 63/2009.

Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. *Uradni list RS*, št. 45/2005, 138/2006, 120/2007, 48/2009, 112/2009, 58/2010, 108/2013.

Slovenski računovodski standard 35 (2002) – Računovodske rešitve v javnih podjetjih. *Uradni list RS*, št. 107/2001.

Slovenski računovodski standard 1 (2006) – Opredmetena osnovna sredstva. *Uradni list RS*, št. 118/2005.

Slovenski računovodski standard 9 (2006) – Dolgoročni dolgovi. *Uradni list RS*, št. 118/2005.

Slovenski računovodski standard 13 (2006) – Stroški amortizacije. *Uradni list RS*, št. 118/2005.

Slovenski računovodski standard 24 (2006) – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. *Uradni list RS*, št. 118/2005.

Slovenski računovodski standard 25 (2006) – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje. *Uradni list RS*, št. 118/2005.

Slovenski računovodski standard 29 (2006) – Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje). *Uradni list RS*, št. 118/2005.

Slovenski računovodski standard 35 (2006) – Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb. *Uradni list RS*, št. 118/2005.

Štefe, E. (2014). Gradivo za višjo strokovno šolo program Ekonomist. Kranj: B&B *Analiza bilanc z revizijo*.

Uredba o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja. *Uradni list RS*, št. 87/2012, 109/2012.

Zadravec, R. (2001). *Zaključni račun z analizo*. Ljubljana: Založniška hiša primath, str. 15–18, 89 in 175.

Zakon o davku na dodano vrednost-1 s spremembami. *Uradni list RS*, št. 117/2006, 33/2009, 85/2009, 85/2010, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 83/2012, 86/2014.

Zakon o davku od dobička pravnih oseb-1. *Uradni list RS*, št. 40/2004, 54/2004 – ZdavP, 70/2004 – popr., 139/2004.

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb-2. *Uradni list RS*, št. 117/2006, 56/2008, 76/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009 – ZDavP-2B, 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, 50/2014, 23/2015, 82/2015.

Zakon o geodetski dejavnosti. *Uradni list RS*, št. 8/2000, 47/2006 – ZEN, 45/2008, 77/2010 – ZGeoD-1.

Zakon o gospodarskih družbah-1. *Uradni list RS*, št. 42/2006, 60/2006 – popr., 26/2007 – ZSDU-B, 33/2007 – ZSReg-B, 67/2007 – ZTFI, 10/2008, 68/2008, 42/2009, 33/2011, 91/2011, 32/2012, 57/2012, 44/2013, 82/2013, 55/2015.

Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS*, št. 32/1993, 30/1998 – ZLPPPO, 127/2006 – ZJZP, 38/2010 – ZUKN, 57/2011 – ORZGJS40.

Zakon o javnih financah. *Uradni list RS*, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002 – ZJU, 127/2006 – ZJZP, 14/2007 – ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, 38/2010 – ZUKN, 107/2010, 101/2013, 55/2015 – ZFisP.

Zakon o javnem naročanju-2. *Uradni list RS*, št. 128/2006, 16/2008, 19/2010, 18/2011, 43/2012, 90/2012, 12/2013, 19/2014, 90/2014.

Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti. *Uradni list RS*, št. 53/07, 65/2008, 33/2011 – ZPFOLERD-1.

Zakon o prostorskem načrtovanju. *Uradni list RS*, št. 33/2007, 108/2009 – ZGO-1C, 80/2010 – ZUPUDPP.

Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS*, št. 23/1999, 30/2002 ZJF-C, 114/2006 – ZUE.

Zalokar, N., Prisljan, B., Prusnik, M., in Zupančič, M. (2010). *Revija za računovodstvo in finance IKS 37* (11–12), *Priročnik o DDV*. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, str. 17.

PRILOGI

Priloga 1: Podatki iz bilance stanja na dan 31. 12. 2008–2013

Priloga 2: Podatki iz izkaza poslovnega izida v obdobju 2008–2013

Priloga 1: Podatki iz bilance stanja na dan 31.12.2008-2013

PODATKI IZ BILANCE STANJA
na dan 31.12.2008 - 2013

v EUR (brz centov)

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek					
			2013	2012	2011	2010	2009	2008
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	SREDSTVA (002+032-053)	001	2.185.269	2.038.671	1.951.269	1.916.806	13.722.624	13.319.782
	A. DOLGOROČNA SREDSTVA (003-010-018-019-027-031)	002	502.905	605.662	638.307	451.676	12.191.394	12.146.270
	I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve (004-009)	003	17.093	26.338	36.762	44.930	45.546	216.729
	1. Neopredmetena sredstva (005 do 006)	004	17.093	26.338	36.762	44.930	45.520	214.759
del 00	2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve	009	0	0	0	0	26	1.970
	II. Opredmetena osnovna sredstva (011 do 017)	010	472.048	567.857	586.975	390.458	11.447.471	11.217.683
01	III. Naložbene nepremičnine	018	0	0	0	0	681.251	695.399
	IV. Dolgoročne finančne naložbe (020-024)	019	0	0	0	0	0	0
	1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil (021 do 023)	020	0	0	0	0	0	0
	2. Dolgoročna posojila (025+026)	024	0	0	0	0	0	0
	V. Dolgoročne poslovne terjatve (028 do 030)	027	0	0	0	0	0	0
09	VI. Odložene terjatve za davek	031	13.764	11.467	14.570	16.288	17.126	16.459
	B. KRATKOROČNA SREDSTVA (033-034-040-048-052)	032	1.678.682	1.426.578	1.307.188	1.460.018	1.524.741	1.164.321
67	I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	033	0	0	0	0	5.233	5.233
	II. Zaloge (035 do 039)	034	95.486	104.282	89.714	77.437	59.810	67.466
	III. Kratkoročne finančne naložbe (041-045)	040	100.001	0	0	0	550	0
	1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil (042 do 044)	041	100.001	0	0	0	0	0
	2. Kratkoročna posojila (046+047)	045	0	0	0	0	550	0
	IV. Kratkoročne poslovne terjatve (049 do 051)	048	872.081	823.397	728.227	871.403	1.132.043	745.690
	2. Kratk. poslovne terjatve do kupcev	050	804.136	765.256	647.868	825.407	873.421	676.381
	3. Kratk. poslovne terjatve do drugih	051	67.945	58.141	80.359	45.996	258.622	69.309
10, 11	V. Denarna sredstva	052	611.114	498.899	489.247	511.178	327.105	345.932
19	C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	053	3.682	6.431	5.774	5.112	6.489	9.191
del 99	Zabilančna sredstva	054	0	0	0	0	0	41.729
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (056-072-075-085-095)	055	2.185.269	2.038.671	1.951.269	1.916.806	13.722.624	13.319.782
	A. KAPITAL (057-060-061-067-068-069-070-071)	056	386.355	237.030	207.123	201.229	139.600	73.861
	I. Vpoklicani kapital (058-059)	057	137.051	137.051	137.051	137.051	137.051	137.051
del 90	1. Osnovni kapital	058	137.051	137.051	137.051	137.051	137.051	137.051
del 90	2. Nevpoklicani kapital (kot obilna postavka)	059	0	0	0	0	0	0
91	II. Kapitalne rezerve	060	1.057	1.056	1.056	1.056	1.056	1.056
	III. Rezerve iz dobička (062-063-064-065-066)	061	12.648	6.364	4.869	4.574	1.493	0
95	IV. Presežek iz prevrednotanja	067	0	0	0	0	0	0
del 93	V. Preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček/izguba)	068	92.559	64.147	58.548	0	0	0
del 93	VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta (čisti dobiček/čista izguba)	069	143.040	28.412	5.599	58.548	0	-64.246
	B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (073-074)	072	248.390	237.403	148.737	151.188	134.977	371.467
del 96	1. Rezervacije	073	242.465	227.381	134.960	133.655	113.688	95.329
del 96	2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve	074	5.925	10.022	13.777	17.533	21.289	276.138
	C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (076-080-084)	075	360.347	466.945	723.566	721.018	12.561.028	12.152.071
	I. Dolgoročne finančne obveznosti(077 do 079)	076	0	0	0	0	15.619	67.786
	II. Dolgoročne poslovne obveznosti (081 do 083)	080	360.347	466.945	723.566	721.018	12.545.409	12.084.285
del 98	III. Odložene obveznosti za davek	084	0	0	0	0	0	0
	Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (086-087-091)	085	740.252	677.487	703.444	729.379	836.119	647.288
21	I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	086	0	0	0	0	0	0
	II. Kratkoročne finančne obveznosti (088 do 090)	087	0	0	0	15.623	51.717	53.072
	III. Kratkoročne poslovne obveznosti (092 do 094)	091	740.252	677.487	703.444	713.756	784.402	594.216
	2. Kratk. posl. obveznosti do dobaviteljev	093	384.801	328.864	386.961	375.089	524.919	306.539
	3. Druge kratkoročne poslovne obveznosti	094	355.451	348.623	316.483	338.667	259.483	287.677
29	D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	095	449.925	419.806	168.399	113.992	80.900	75.095
del 99	Zabilančne obveznosti	096	0	0	0	0	0	41.729

Vir: Bilance stanja 2008-2013 (javnega podjetja X in lasten

Priloga 2: Podatki iz izkaza poslovnega izida v obdobju 2008-2013

PODATKI IZ IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA
v obdobju 2008 - 2013

v EUR (brez centov)

Konto	Postavka	Oznaka za AOP	Znesek					
			2013	2012	2011	2010	2009	2008
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	A. ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE (111+115+118)	110	3.748.333	3.754.782	3.532.180	3.626.753	3.184.179	2.791.065
	B. POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	121	0	0	0	0	0	0
	C. ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	122	0	0	0	0	0	0
79	Č. USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE	123	0	0	0	0	27.501	78.846
del 76	D. SUBVENCije, DOTACIJE, REGRESI, KOMPENZACIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI	124	159.546	207.489	201.568	259.872	622.069	584.922
del 76	E. DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	125	34.544	98.764	46.259	36.039	69.454	44.812
	F. KOŠMATI DONOS OD POSLOVANJA (110+121-122+123+124+125)	126	3.942.423	4.061.015	3.779.997	3.922.664	3.903.203	3.499.645
	G. POSLOVNI ODHODKI (128-139+144+148)	127	3.801.459	4.032.284	3.782.054	3.885.471	3.853.586	3.575.864
	I. Stroški blaga, materiala in storitev (129+130+134)	128	1.780.063	1.845.018	1.820.174	1.982.932	1.759.860	1.459.792
del 70	1. Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	129	620.253	547.429	522.804	525.031	558.588	486.409
	3. Stroški storitev (135 do 138)	134	1.159.810	1.297.589	1.297.370	1.457.901	1.201.272	993.383
	II. Stroški dela (140 do 143)	139	1.651.999	1.709.302	1.631.521	1.579.282	1.430.154	1.459.546
del 47	1. Stroški plač	140	1.238.550	1.299.777	1.244.849	1.196.818	1.065.916	1.079.346
del 47	2. Stroški pokojninskih zavarovanj	141	127.385	129.135	123.325	120.455	108.795	109.689
del 47	3. Stroški drugih socialnih zavarovanj	142	89.576	94.198	90.188	96.901	77.569	78.199
del 47	4. Drugi stroški dela	143	196.488	186.192	173.161	175.108	177.874	192.312
	III. Odpisi vrednosti (145 do 147)	144	212.664	232.628	233.729	217.076	602.348	623.263
43	1. Amortizacija	145	153.705	149.581	144.530	150.734	568.158	553.559
del 72	2. Prevednotovaini poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	146	2.072	486	120	16	413	1.063
del 72	3. Prevednotovaini poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	147	56.887	82.581	89.079	66.328	33.777	68.641
	IV. Drugi poslovni odhodki (149+150)	148	156.733	245.338	96.630	98.181	61.223	33.283
	I. Finančni prihodki iz deležev (156 do 159)	155	0	0	0	0	0	0
	II. Finančni prihodki iz danih posojil (161+162)	160	0	0	0	0	0	0
	III. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev (164+165)	163	6.351	4.431	9.248	9.035	10.405	13.071
del 74	I. Finančni odhodki iz oeslabitve in odpisov finančnih naložb	168	0	0	0	0	0	0
	II. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti (170 do 173)	169	0	0	0	0	0	928
	III. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti (175 do 177)	174	199	0	2.104	1.067	3.321	10.321
	L. DRUGI PRIHODKI (179+180)	178	21.479	988	3.920	8.721	9.485	10.755
75	M. DRUGI ODHODKI	181	513	1.138	429	1.158	1.114	419
80	N. CELOTNI DOBIČEK (151-152+153-166+178-181)	182	168.082	33.012	8.578	72.724	65.073	
80	O. CELOTNA IZGUBA (152-151-153+166-178+181)	183	0	0				64.059
del 81	P. DAVEK IZ DOBIČKA	184	21.056	0	967	10.257	0	0
del 81	R. ODLOŽENI DAVKI	185	-2.298	3.104	1.717	838	-711	885
del 81	S. ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (182-184-185)	186	149.324	29.908	5.894	61.629	65.784	
89	Š. ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (183+184-185) oz. (184-182+185)	187	0	0				64.944

Vir: izkazi poslovnega izida od leta 2008-2013 javnega podjetja X in lasten