

KDO NAJ VODI ANALITIČNE EVIDENCE O GOSPODARSKI JAVNI INFRASTRUKTURI

Po spremembi SRS 35 in ukinitvi računovodskega statusa sredstev v upravljanju ter prenosu osnovnih sredstev gospodarske javne infrastrukture iz knjig javnih podjetij v knjige občin, se je postavilo vprašanje, kdo naj vodi analitične evidence osnovnih sredstev gospodarske javne infrastrukture (GJI) in kako naj se te evidence vodijo, da bodo zadostile tako potrebam lastnika infrastrukture kot tudi izvajalca gospodarskih javnih služb. Občine so najkasneje po zaključku prehodnega obdobja (31.12.2009) v vsakem primeru prevzele v svoje roke glavno knjigo, to je zbirne podatke o GJI in izkazale osnovna sredstva GJI na predpisanih kontih njihovega kontnega plana. Ob tem pa se je zastavilo vprašanje, ali naj občina pri sebi vzpostavi tudi vodenje analitičnih evidenc o osnovnih sredstvih GJI, ali pa naj te analitične evidence za občino vodi izvajalec GJS, ki ima s tem večletne izkušnje, ima za to usposobljene kadre ter tudi ustrezno računalniško podporo in ki bo tudi še v prihodnje, zaradi uporabe in vzdrževanja teh sredstev, potreboval podatke o teh osnovnih sredstvih.

Večina izvajalcev GJS je tudi po prenosu GJI v knjige občin v svojih rokah zadržala vodenje analitičnih evidenc o GJI, seveda pa so odtlej te analitične evidence lahko vodili le v imenu in za račun občine. Marsikje pa med občino in izvajalcem GJS ni prišlo do takega dogovora in so občine že takoj na začetku začele voditi tudi analitične evidence.

Na posvetovanju Organiziranje, financiranje in računovodenje gospodarskih javnih služb (Ljubljana, 25.10.2012) smo skušali ugotoviti, katera rešitev je boljša, oziroma kako v tem pogledu ravnati v prihodnje. Predstavljeni sta bili dve možni ureditvi v zvezi z vodenjem analitičnih evidenc o gospodarski javni infrastrukturi, ki se uporablja za izvajanje občinskih gospodarskih javnih služb individualne komunalne rabe. Po prvi (Občina Ajdovščina) se vse knjigovodske evidence o GJI (analitične evidence in glavna knjiga) vodijo pri občini. Po drugi (Občina Jesenice) se vse knjigovodske evidence o GJI (analitične evidence in glavna knjiga) prav tako vodijo pri občini, javno podjetje pa na podlagi elektronsko posredovanih dokumentov o osnovnih sredstvih GJI še pri sebi vodi vzporedno analitično evidenco o GJI (kot posebno zunajbilančno evidenco). Kot že rečeno, pa v praksi obstaja še tretja ureditev, ki na posvetovanju ni bila predstavljena, to je, da analitične evidence o GJI vodi za potrebe občine le izvajalec GJS. Te analitične evidence vodi v imenu in za račun občine v obliki izven knjigovodske evidence ter občini mesečno posreduje podatke za knjiženje v glavni knjigi.

Iz predstavljenih referatov in kratke razprave po predstavitev teh rešitev ni bilo mogoče zavzeti kakšnih dokončnih zaključkov o tem vprašanju, gotovo pa se je vsak udeleženec posvetovanja začel spraševati ali je ureditev v njegovem okolju ustrezna ali jo bo treba spremeniti. Razmere v posameznih občinah so različne in prav gotovo ni mogoče pričakovati, da bi bile te ureditve povsem enake. Gotovo se bodo tudi še v prihodnje razlikovale, vendar pa bi bilo treba kljub temu (vsaj na teoretični ravni) ugotoviti, katera ureditev je najboljša, to je, katera je najcenejša ob tem, da zagotavlja tako občini kot izvajalcu GJS vse potrebne podatke ter da je tudi v skladu z računovodskimi predpisi.

V nadaljevanju navajamo najprej nekaj določil oziroma zahtev iz računovodskih predpisov, ki govorijo o vodenju bilančnih in zunaj bilančnih evidenc pri občinah in pri gospodarskih družbah (izvajalcih GJS), nato pa izpostavljamo še nekaj dejstev oziroma dejavnikov, ki jih je prav tako treba upoštevati pri odločanju o tej dilemi in so po našem mnenju še pomembnejši od samih računovodskih predpisov.

Določila oziroma zahteve, ki izhajajo iz računovodskih predpisov, za občine:

- 1) Lastnik osnovnih sredstev GJI je občina, iz česar izhaja, da se morajo knjigovodske evidence o teh osnovnih sredstvih GJI voditi v skladu s predpisi za občine.
- 2) Iz zakona o računovodstvu in Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava izhaja, da mora občina obvezno v svoji glavni knjigi voditi evidence o njenih osnovnih sredstvih na predpisanih kontih osnovnih sredstev v aktivni ter na kontu Splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva v pasivi.

- 3) Občina mora v skladu z Zakonom o računovodstvu (7. člen) poleg glavne knjige voditi evidenco o osnovnih sredstvih tudi v pomožni knjigi in sicer v Knjigi opredmetenih osnovnih sredstev
- 4) Knjiga opredmetenih osnovnih sredstev je analitična evidenca osnovnih sredstev (v praksi imenovana tudi register osnovnih sredstev), v kateri se osnovna sredstva vodijo po posameznih inventarnih številkah.
- 5) Iz Zakona o računovodstvu (7. člen) tudi izhaja, da so pomožne knjige analitične evidence in druge pomožne knjige, ki dopolnjujejo konte glavne knjige. Knjiga opredmetenih osnovnih sredstev je pomožna knjiga in torej analitična evidenca, v kateri so posamezna osnovna sredstva razvrščena po inventarnih številkah in razporejena tudi v amortizacijske skupine ter tudi po posameznih stroškovnih mestih (saj je treba najemnino za osnovna sredstva GJI dana v najem zaračunavati tudi po posameznih GJS).
- 6) Če je vodenje analitičnih evidenc o GJI s pogodbo o najemu podeljeno izvajalcu GJS, mora ta te evidence voditi za občino v skladu s predpisi za občine, saj se šteje, da so analitične evidence, ki jih vodi javno podjetje, pomožna knjiga občine (knjiga opredmetenih osnovnih sredstev).

Določila oziroma zahteve, ki izhajajo iz računovodskih predpisov, za izvajalce GJS:

- 1) Glede na to, da ima izvajalec GJS osnovna sredstva GJI v najemu, mora izvajalec GJS upoštevati določila SRS glede zunajbilančnega izkazovanja sredstev v najemu
- 2) Po določbah drugega odstavka SRS 22.15. se v zunajbilančni evidenci (po terminologiji SRS: v zunajbilančnem razvidu) »... zajemajo poslovni dogodki, ki ne vplivajo neposredno na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida, so pa pomembni za ocenjevanje uporabljanja tujih sredstev in za ocenjevanje morebitnih prihodnjih obveznosti in sredstev ter kontroliranje poslovnih procesov in informiranje. Postavke v zunajbilančnem razvidu glavne knjige lahko ob prihodnjih poslovnih dogodkih ugasnejo, ali pridobijo novo kakovost ter celo vplivajo na postavke v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida.
- 3) Tretji odstavek SRS 22.15. pa določa: »Poslovni dogodki, zajeti v zunajbilančnem razvidu, ob nastanku ne vplivajo na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida. Kljub temu jih je treba izkazovati v verodostojnih knjigovodskih listinah. Postavke zunajbilančnega razvida se vnašajo v bilanco stanja, vendar za seštevkom bilančnih postavk.«

Iz teh določb (vsaj po našem mnenju) izhaja, da morajo izvajalci GJS, ki imajo osnovna sredstva GJI v najemu, ne samo izven knjigovodsko voditi analitične evidence o GJI za občino (če so se z občinami tako dogovorili), temveč da morajo (zaradi dejstva, da imajo osnovna sredstva GJI v najemu) voditi evidenco o teh sredstvih v najemu v okviru kontov zunaj bilančne evidence.

Izkazovanje osnovnih sredstev GJI pri izvajalcih GJS na kontih zunaj bilančne evidence pa pomeni, da morajo na kontih zunaj bilančne evidence izkazovati vrednost teh osnovnih sredstev. To pomeni, da morajo:

- a) v primeru, da vse knjigovodske evidence o osnovnih sredstvih GJI vodijo občine, izvajalci GJS od občin vsaj enkrat letno dobiti podatke o vrednosti osnovnih sredstev GJI v najemu (po našem mnenju bi bilo dovolj, da na ustreznih analitičnih kontih konta 990 izkažejo le podatke o nabavni vrednosti in popravku vrednosti le za vse gradbene objekte in za vso opremo skupaj ter na ustreznih analitičnih kontih konta 995 neodpisano vrednost objektov in opreme)
- b) v primeru, da izvajalci GJS vodijo za občine analitične evidence o osnovnih sredstvih GJI, pa bodo sami imeli v izven knjigovodski evidenci podatke, ki jih bodo morali izkazati tudi na kontih zunaj bilančne evidence.

Vse doslej navedeno izhaja iz računovodskih predpisov in je bolj formalnega značaja in po našem mnenju ni ključnega pomena za pravilnost podatkov o GJI in za izvajanje GJS v novih razmerah. Ključnega pomena pa je po našem mnenju predvsem naslednje:

- 1) tisti, ki vodi investicije v GJI, mora pravilno in pravočasno likvidirati nastalo dokumentacijo ter jo pravočasno predajati tistemu, ki vodi analitične evidence o osnovnih sredstvih GJI

- 2) tisti, ki je prevzel obveznost vodenja analitičnih evidenc o GJI, mora prejete podatke o aktiviranih novih osnovnih sredstvih in o izločenih osnovnih sredstvih, v analitičnih evidencah pravilno in pravočasno knjižiti in pravilno in pravočasno predajati zbirne podatke za knjiženje v glavno knjigo.
- 3) v primeru, da vse analitične evidence o GJI vodi občina, mora izvajalec GJS pravočasno prejemati vse podatke, potrebne v zvezi z uporabo, vzdrževanjem, zavarovanjem ipd. infrastrukture.
- 4) v primeru, da analitične evidence o GJI vodi izvajalec GJS, mora občina pravočasno prejemati vse podatke, ki jih potrebuje za knjiženje v glavni knjigi in za druge potrebe.
- 5) zaradi upravljanja z osnovnimi sredstvi GJI mora biti pri razvijanju računalniških rešitev za vodenje analitičnih evidenc o osnovnih sredstvih GJI in računalniških rešitev za vodenje katastrov GJI vzpostavljena povezava med identom v katastru in inventarno številko v analitični evidenci osnovnih sredstev.

Če bo nova ureditev, do katere je prišlo po ukinitvi računovodske kategorije sredstev v upravljanju, tudi obstala¹, potem bi bilo po našem mnenju najbolje, da bi se vse knjigovodske evidence (glavne knjige in analitične evidence o GJI) vodile pri občinah kot lastnicah infrastrukture, javna podjetja (ki podatke o infrastrukturi potrebujejo zaradi uporabe, vzdrževanja, zavarovanja ipd.) pa naj bi imele zagotovljen sproti vpogled v analitične evidence osnovnih sredstev GJI pri občinah. Take rešitve so danes tehnično izvedljive, bile bi najcenejše in tudi z vidika pravilnosti in pravočasnosti najboljše, saj bi se nadzor izvajal z dveh strani.

¹ V delovnih skupinah in komisijah, ki sprejemajo in spreminjajo Mednarodne računovodske standarde, se je v preteklih dveh letih precej razpravljalo o tem, da naj bi se tudi osnovna sredstva v poslovnem najemu izkazovala pri najemojemalecu (tako kot to velja za finančni najem)