

## **VZDRŽEVANJE GOSPODARSKE JAVNE INFRASTRUKTURE**

V zvezi z opredelitvijo vzdrževanja gospodarske javne infrastrukture (GJI) in razmejitvijo med stroški vzdrževanja in izdatki za investicije se v praksi pojavlja precej problemov tako pri občinah kot tudi pri izvajalcih javnih služb. Največ težav nastaja v zvezi s t.i. »investicijskim vzdrževanjem«. Težave se pojavljajo zato, ker slovenski računovodski standardi (predpisi za gospodarske družbe) nekoliko drugače urejajo izkazovanje stroškov vzdrževanja kot predpisi za občine (neposredne proračunske uporabnike).

### **Predpisi za gospodarske družbe**

Slovenski računovodski standardi sploh ne poznajo izraza »investicijsko vzdrževanje«, temveč govorijo le o »popravljenih ali vzdrževanju opredmetenih osnovnih sredstev«. SRS 1.16. tako določa:

»Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev so namenjena (je namenjeno) obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Navadno se pripoznajo kot stroški oziroma poslovni odhodki.

Predvideni zneski stroškov rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev se obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev.«

Iz določbe prvega odstavka SRS 1.16. je razvidno, da o popravljenih ali vzdrževanju govorimo le tedaj, kadar gre za obnavljanje ali ohranjanje prihodnjih gospodarskih koristi, na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev, kar pomeni, da kot vzdrževanje ne moremo obravnavati del, ki pomenijo povečevanja prihodnjih gospodarskih koristi (povečevanje zmogljivosti ali podaljševanje dobe koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev). Dela, s katerimi se povečujejo zmogljivosti ali podaljšuje doba koristnosti, po določilih SRS 1.16. niso stroški vzdrževanja. Taka dela se po določilih SRS tudi ne imenujejo »investicijsko vzdrževanje«. Po določilih SRS so to investicije oziroma dela, ki povečujejo nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (glej SRS 1.15.).

Ker pa komunalna podjetja (izvajalci GJS) kljub temu, da njihovi računovodski predpisi ne poznajo izraza »investicijsko vzdrževanje«, ta izraz pogosto uporabljajo, je treba vedeti, kaj z njim v posameznih primerih mislijo. Lahko da z njim mislijo:

- a) na popravila in vzdrževanje v smislu prvega odstavka SRS 1.16. (torej na večja vzdrževalna dela na infrastrukturi, ki se pojavljajo le občasno – enkrat na več let in s katerimi se le ohranjajo in obnavljajo koristi infrastrukture), in jih je treba izkazati kot strošek
- b) na popravila in vzdrževanje s katerimi se povečujejo zmogljivosti ali podaljšuje doba koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih je treba obravnavati kot investicije.

Opozarjamo še, da določilo drugega odstavka SRS 1.16., po katerem bi bilo treba stroške rednih pregledov oziroma popravil osnovnih sredstev obravnavati kot dele opredmetenih osnovnih sredstev (in amortizirati v dobi, v kateri se ti redni pregledi oziroma popravila pojavljajo). Ta določba za gospodarsko javno infrastrukturo (GJI) ne pride v poštev, ker je GJI v lasti občin in takega načina izkazovanja stroškov rednih pregledov in popravil GJI ne dopušča Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, ki ga v zvezi z GJI morajo upoštevati tudi izvajalci GJS, ki imajo to infrastrukturo v poslovnem najemu.

## **Predpisi za občine**

Stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v lasti občin (torej tudi gospodarske javne infrastrukture) obravnavata dva predpisa: Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03 do 58/10) in Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list, št. 112/09 in 58/10), vendar nobeden od teh predpisov ne opredeljuje, kaj so to stroški »investicijskega vzdrževanja«. Oba pravilnika govorita le o tem, kako se ti stroški knjižijo.

V prvem navedenem pravilniku je v četrtem odstavku 6. člena določeno, da se kot investicijski odhodki (in ne kot tekoči odhodki) obravnavajo tudi plačila za investicijsko vzdrževanje in obnove zgradb ter pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstev. Enako je določeno tudi v drugem navedenem pravilniku v 43. členu.

Iz obeh navedenih aktov torej izhaja, da se stroški investicijskega vzdrževanja pri občinah izkazujejo kot investicijski odhodki, kar pomeni, da občine stroške investicijskega vzdrževanja obravnavajo kot da gre za vlaganja v investicije oziroma za zneske, ki povečujejo vrednost osnovnih sredstev.

## **Povzetek ugotovitev**

Vidimo, da predpisi za gospodarske družbe izraza »stroški investicijskega vzdrževanja« ne poznajo, čeprav se v praksi uporablja, da pa predpisi za občine ta izraz poznajo, vendar ga ne opredeljujejo.

Izvajalci GJS, ki v svojih poslovnih načrtih govorijo o stroških »investicijskega vzdrževanja« osnovnih sredstev GJI, ki je v lasti občin, in občine, ki v svojih proračunih govorijo o stroških investicijskega vzdrževanja, morajo torej v teh dokumentih jasno ločiti:

- kateri stroški »investicijskega vzdrževanja« le obnavljajo ali ohranjajo začetne zmogljivosti opredmetenih osnovnih sredstev in jih morajo izvajalci gospodarskih javnih služb računovodsko obravnavati kot svoje stroške, in
- kateri stroški »investicijskega vzdrževanja« pa povečujejo začetne zmogljivosti ali podaljšujejo dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev in jih morajo izvajalci gospodarskih javnih služb računovodsko obravnavati kot investicije v GJI.

Pravilno razmejevanje stroškov »investicijskega vzdrževanja« na tiste, ki predstavljajo investicije (in povečujejo vrednost osnovnih sredstev) in one, ki predstavljajo stroške tekočega poslovanja, je dobilo še veliko večji pomen po uveljavitvi novega sistema oblikovanja cen storitev GJS, saj imajo izvajalci GJS interes občinam dokazovati, da so določeni (večji) stroški »investicijskega vzdrževanja« izdatki za investicije, ki se krijejo iz virov, zbranih za potrebe investiranja, občine pa interes dokazovati, da predstavljajo določeni (večji) stroški »investicijskega vzdrževanja« običajne stroške vzdrževanja GJI, ki naj jih javna podjetja krijejo iz cene storitev GJS.

Problem opredelitve in pravilne razmejitev je postal še večji odkar predpisi za neposredne proračunske uporabnike zahtevajo, da občine drugače kot gospodarske družne knjižijo te izdatke.

Po spremembah SRS 2006 se od leta 2010 dalje zneski, s katerimi se podaljšuje doba koristnosti osnovnih sredstev, v javnih podjetjih ne knjižijo več v breme popravka vrednosti

osnovnih sredstev, temveč v breme njihove nabavne vrednosti. To pa ne velja za občine, ki po določbi 7. člena Pravilnika o razčlenjevanju prihodkov in odhodkov, vlaganja, ki pomenijo podaljšanje dobe koristnosti, še naprej knjižijo v breme popravkov vrednosti.

Skratka občine in javna podjetja morajo v pogodbi o najemu ali v kakšnem drugem aktu določiti jasne kriterije za to razmejevanje, če hočemo, da se bodo tako v občinah, kot v javnih podjetjih, te izdatke obravnavali na enak način.

Družba LM Veritas d.o.o. ponuja tistim izvajalcem GJS in občinam, ki v pogodbi o najemu infrastrukture (oziroma v drugih aktih) teh razmejitev niso dovolj natančno opredelili, vzorec določb tistih členov v pogodbi o najemu infrastrukture (ali v ustreznem drugem aktu), ki obravnava VZDRŽEVANJE INFRASTRUKTUE in ki podrobno in konkretno (po vrstah del) opredeljuje vsebino ter vrste stroškov vzdrževanja GJI za oskrbo s pitno vodo in za odvajanje in čiščenje komunalne odpadne in padavinske vode.

mag. Marko Lozej  
pooblaščen revizor  
LM Veritas d.o.o.