



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

DIREKTORAT ZA JAVNO RAČUNOVODSTVO
Sektor za razvoj sistema javnega računovodstva

Vojkova cesta 57, p.p. 644a, 1001 Ljubljana

T: 01 369 60 10
F: 01 369 60 99
E: gp.mf@gov.si
www.mf.gov.si

**MINISTRSTVA
OBČINE
za javne zavode
za javne agencije**

*Prosimo, da se pri odgovoru
sklicujete na našo številko.*

Številka: 450-130/2020/1
Datum: 13.05.2020

**Zadeva: Računovodska obravnava poslovnih dogodkov vezanih na COVID – 19
za posredne proračunske uporabnike (javne zavode in javne agencije)**

Državni zbor Republike Slovenije je sprejel Zakon o interventnih ukrepih za zaježitev epidemije COVID-19 in omilitve njenih posledic za državljane in gospodarstvo (ZIUZEOP), ki je začel veljati 11.4.2020 ter njegove spremembe in dopolnitve, ki so začeli veljati 1.5.2020. Zakonodajalec je sprejel ukrepe, s katerimi želi omiliti posledice nastale epidemije. Ukrepi, ki jih je določil navedeni zakon za vse organizacije prejemnice pomenijo dovoljeno državno pomoč, v kolikor so izpolnjeni pogoji, navedeni v zakonu. Učinke ukrepov po ZIUZEOP organizacije, ki sodijo v zasebni sektor, za računovodske namene obravnavajo kot državno pomoč. SRS o njej govorijo kot o državni podpori v okviru SRS 11.35. Za organizacije, ki sodijo v javni sektor pa računovodska pravila določajo, da se najprej upoštevajo določbe Zakona o računovodstvu (ZR) ter podzakonskih aktov, pripravljenih na njegovi podlagi. Če pa ni z zakonom in podzakonskimi akti urejeno drugače, se upoštevajo pravila slovenskih računovodskih standardov (SRS 2016,2019). V obravnavanem primeru pandemije COVID - 19 se pravila SRS upoštevajo tudi za javne zavode in javne agencije, ki pri evidentiranju poslovnih dogodkov upoštevajo načelo nastanka poslovnega dogodka, saj ZR ne določa posebne računovodske obravnave prejetih državnih pomoči.

Država bo na podlagi določb ZIUZEOP povrnila upravičencem nekatere stroške, ki jih ukrepi v zakonu določajo in ki so jih predhodno utrpeli zaradi pandemije COVID - 19. Stroške jim bo poravnala bodisi direktno na njihove transakcijske račune, bodisi preko posrednikov (na primer: javni zavodi občin bodo v večini primerov denarna sredstva prejeli preko občin). Kljub temu, da bodo denarna sredstva prejeli preko posrednikov, bodo javni zavodi in javne agencije te prihodke izkazali kot prihodke iz javnih sredstev (proračuna države). Občine, ki bodo posrednice, denarnih tokov ne bodo knjižile med prihodke in odhodke, temveč le preko kontov stanja. **Navodila** v zvezi s tem so bila občinam poslana z dopisom številka 410-89/2020/1, z dne 28.4.2020.

Pri načelu nastanka poslovnega dogodka je zelo pomembna informacija, kdaj se bodo prihodki in odhodki smeli pripoznati v poslovnih knjigah javnih zavodov in agencij.

Ukrepi ZIUZEOP **ustrezajo državnim pomočim, kot jo določa SRS 11.35.** Računovodski standardi vsebinsko ločijo dve vrsti državnih pomoči; tiste, ki so vezane na prejeto sredstvo, in **tiste, ki so vezane na prihodke.** Državna pomoč po ZIUZEOP spada med slednje, saj je namenjena pokrivanju stroškov, ki so pri organizacijah že nastali.

Za pripoznanje državne pomoči, ki so namenjene pokritju stroškov, ki so že nastali velja, da **proračunski uporabniki, javni zavodi in javne agencije, ki bodo upravičeni do državne pomoči po ZIUZEOP** in računovodijo po ZR, prejeta sredstva državne pomoči pripoznajo med poslovnimi prihodki, saj gre za poslovne prihodke, s katerimi se pokrivajo odhodki iz rednega poslovanja, a v izjemnih razmerah.

Na podlagi določb 60. člena Pravilnika o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur.l. RS, št. 112/09...79/19, v nadaljevanju: pravilnik EKN), se prihodki razvrstijo med poslovne prihodke, in sicer v okviru podskupine kontov **760 – Prihodki od prodaje proizvodov in storitev.** Enotni kontni načrt, ki je sestavni del pravilnika EKN, določa obvezno uporabo podskupin kontov v okviru skupine 76 – zaračunani prihodki določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. To pomeni, da so konti predpisani na tri mestna števila. Nadaljnja členitev je prepuščena posamezni organizaciji oziroma posameznim javnim zavodom in javnim agencijam. Ker pa v bodoče pričakujemo, da bodo vsi prejemniki državne pomoči morali zagotavljati poročanja o prejetih sredstvih na podlagi ZIUZEOP, predlagamo poenoteno uporabo kontov, na katerih se bodo evidentirale državne pomoči. Zato predlagamo javnim zavodom in javnim agencijam, da v svojih poslovnih knjigah, na ločenih analitičnih kontih v okviru podskupine kontov 760, vzpostavijo analitično evidenco z več konti po posameznih ukrepih ZIUZEOP. Vsi analitični konti naj vsebujejo tudi dodatek v nazivu, kot na primer: »prihodki iz sredstev javnih financ zaradi COVID-19 po 22. členu, ali prihodki iz sredstev javnih financ zaradi COVID-19 po 71. členu, ali prihodki iz sredstev javnih financ zaradi COVID-19 po 56. členu«, itd. **Analitični konti naj se odprejo v okviru konta 7608** (npr. analitično na kontu 760800, 760801,...).** Ločene evidence bodo pripomogle tudi k lažjemu pojasnjevanju razkritij teh prihodkov v letnem poročilu kot tudi pri morebitnih ostalih poročanjih.

Slovenski inštitut za revizijo (SIR) je sprejel Pojasnilo 1 k SRS 15 – Računovodsko izkazovanje državnih pomoči zaradi COVID-19 (Ur.l. RS, št. 63/20):

»Organizacije, ki bodo na podlagi Zakona o interventnih ukrepih za zajezitev epidemije COVID-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo (ZIUZEOP) ali katerega drugega zakona ali predpisa pridobile kakršnokoli državno podporo od države ali lokalne skupnosti neposredno iz proračuna, prek organov države ali lokalne skupnosti oziroma prek drugih uporabnikov proračunskih sredstev za zajezitev ali odpravo posledic epidemije COVID-19, morajo tako prejeta državno podporo izkazovati med drugimi poslovnimi prihodki v okviru kontov skupine 76 – Poslovni prihodki. Po priporočenem enotnem kontnem načrtu za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije naj organizacije vso državno podporo, pridobljeno za zajezitev ali odpravo posledic epidemije COVID-19, izkazujejo **na ločenem analitičnem kontu** v okviru konta 768 z nazivom Drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki (državna podpora zaradi COVID-19).«

Za vse proračunske uporabnike pa je obvezna uporaba enotnega kontnega načrta, ki je sestavni del pravilnika EKN, kjer so konti nekoliko drugačni, kot so konti v priporočenem kontnem okviru SIR za zasebni sektor. V računovodstvu je vedno potrebno upoštevati eno izmed temeljnih načel, ki določa prednost vsebine pred obliko. To pomeni, da moramo

zagotoviti enako obravnavo iste vsebine tudi v javnem sektorju, kar pomeni, da se bodo državne pomoči evidentirale v sklopu poslovnih prihodkov (760) in ne drugih prihodkov, ki se evidentirajo v okviru podskupine 763 – drugi prihodki. Drugi prihodki namreč vsebujejo neobičajne, redke poslovne dogodke, ki nimajo neposredne povezave s poslovanjem organizacije.

Glede na zagotavljanje kasnejših pogojev za ločeno poročanje iz poslovnih knjig pa moramo posebej opozoriti na tiste javne zavode in agencije, ki morajo za pridobitev sredstev izpolnjevati kriterije iz 22. člena ZIUZEOP. To so vsi neposredni ali posredni uporabniki proračuna Republike Slovenije ali občine, katerih delež prihodkov iz javnih virov je bil v letu 2019 **nižji od 70%**. Za te javne zavode in javne agencije namreč velja, da so upravičeni do ukrepov iz tega zakona, če izpolnjujejo pogoj, da jim bodo po njihovi oceni prihodki v letu 2020, zaradi pandemije upadli za več kot 10% glede na leto 2019.

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, ki je sestavni del Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Priloga 3) (Ur.l. RS, št. 115/02...80/19) ne omogoča ločenega spremljanja "tekočih" poslovnih prihodkov in prihodkov, pridobljenih iz naslova COVID – 19 kot državno pomoč. Vsi prihodki se namreč vključujejo v podskupino 760, v seštevku prihodkov iz poslovanja (AOP 860).

Zaradi kasnejših poročanj, bo nujno potrebno zagotavljati **dodatne, ločene evidence v okviru prihodkov od poslovanja, ločena podskupina kontov**. Zneski pridobljeni za kritje stroškov zaradi epidemije COVID -19, ne bodo sestavni del seštevka, ki se bo primerjal s poslovnimi prihodki leta 2019, vendar samo pri javnih zavodih in javnih agencijah, ki so financirani manj kot 70% iz javnih sredstev v letu 2019.

Pri zagotavljanju evidenc v poslovnih knjigah morajo javni zavodi in javne agencije upoštevati še določbo **56. členu ZIUZEOP**, ki določa nadomestilo v breme obveznega zdravstvenega zavarovanja za vse upravičence že od prvega dne bolniške dalje. Iz državnega proračuna Republike Slovenije se bodo refundacije bolniških povrnila ZZZS-ju, ki bo začasno založil sredstva. Do refundacije bolniških ne bodo upravičeni neposredni in posredni uporabniki proračuna države. Upravičenci do refundacije bolniške, od prvega dne dalje, za čas veljavnosti ZIUZEOP, pa so vse občine in njihovi javni zavodi. Zato le-tem predlagamo, da vzpostavijo ločene evidence za prihodke, pridobljene iz tega naslova, ker bodo tudi o tem morali kasneje poročati.

Vsa ministrstva in vse občine vljudno naprošamo, da dopis posredujejo vsem svojim javnim zavodom in javnim agencijam, ker se to navodilo za knjiženje nanaša na evidence v poslovnih knjigah le-teh.

S spoštovanjem,

Pripravil/a:
Vesna Milanovič
sekretarka

Milena Bremšak
generalna direktorica

Vročiti:

- ministrstva – po e-pošti
- občine – po e-pošti
- Skupnost občin Slovenije – e-naslov:
info@skupnostobcin.si
- Združenje občin Slovenije – e-naslov:
info@zdruzenjeobcin.si
- Združenje mestnih občin Slovenije – e-naslov:
zmos@koper.si
- Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev – e-naslov:
milenska.cizman@zvezarfr.si