

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**REVIZIJA PROCESA PRODAJE PRI IZBRANEM IZVAJALCU  
GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB**

Ljubljana, februar 2021

BLAŽ BOŽIČ

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Blaž Božič, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Revizija procesa prodaje pri izbranem izvajalcu gospodarskih javnih služb, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem,

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu prek Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, 25. februarja 2021

Podpis študenta: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 OPREDELITEV KLJUČNIH RAČUNOVODSKIH KATEGORIJ .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Terjatve .....</b>	<b>4</b>
<b>1.2 Prihodki.....</b>	<b>5</b>
<b>1.3 Časovne razmejitve .....</b>	<b>6</b>
<b>2 OPREDELITEV GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB, REGULATIVNI OKVIR IN OBLIKOVANJE CEN .....</b>	<b>8</b>
<b>2.1 Gospodarske javne službe (GJS) .....</b>	<b>8</b>
<b>2.2 Uredba o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Uredba MEDO).....</b>	<b>10</b>
2.2.1 Splošno .....	11
2.2.2 Oskrba s pitno vodo .....	11
2.2.3 Odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode.....	12
2.2.4 Ravnanje s komunalnimi odpadki .....	12
<b>2.3 Prikaz kalkulacije cene obvezne občinske GJS zbiranja komunalnih odpadkov in zaračunavanje .....</b>	<b>13</b>
<b>3 OPREDELITEV REVIDIRANJA IN MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA .....</b>	<b>18</b>
<b>3.1 Splošno o revidiranju .....</b>	<b>18</b>
<b>3.2 Mednarodni standardi revidiranja.....</b>	<b>18</b>
3.2.1 MSR 200: Glavni cilji in izvajanje revizije v skladu z MSR .....	19
3.2.2 MSR 230: Revizijska dokumentacija .....	19
3.2.3 MSR 240: Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov .....	20
3.2.4 MSR 250: Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov .....	21
3.2.5 MSR 260: Obveščanje pristojnih za upravljanje .....	21
3.2.6 MSR 265: Obveščanje o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju .....	22
3.2.7 MSR 315: Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja .....	22
3.2.8 MSR 320: Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.....	23
3.2.9 MSR 330: Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.....	24

3.2.10	MSR 450: Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb .....	24
3.2.11	MSR 520: Analitični postopki.....	25
3.2.12	MSR 530: Revizijsko vzorčenje.....	25
3.2.13	MSR 700: Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih.....	25
3.2.14	MSR 705: Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.....	26
3.2.15	MSR 706: Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja .....	26
<b>4</b>	<b>PRAKTIČEN PRIKAZ REVIDIRANJA PROCESA PRODAJE NA PRIMERU KOMUNALE X.....</b>	<b>27</b>
<b>4.1</b>	<b>Predstavitev podjetja .....</b>	<b>27</b>
<b>4.2</b>	<b>Organizacijska struktura .....</b>	<b>28</b>
<b>4.3</b>	<b>Informacijski sistem .....</b>	<b>28</b>
<b>4.4</b>	<b>Opis izvajanja prodajnega procesa v Komunalni X.....</b>	<b>29</b>
4.4.1	Obračun komunalnih storitev (OKS) .....	29
4.4.1.1	<i>Matični podatki o strankah .....</i>	<i>29</i>
4.4.1.2	<i>Ceniki .....</i>	<i>30</i>
4.4.1.3	<i>Opravljanje obvezne GJS oskrbe s pitno vodo ter GJS odvajanja in čiščenja odpadnih voda.....</i>	<i>30</i>
4.4.1.4	<i>Opravljanje obvezne GJS zbiranja KO.....</i>	<i>31</i>
4.4.1.5	<i>Obračun .....</i>	<i>33</i>
4.4.2	Dopolnilne dejavnosti.....	33
4.4.2.1	<i>Pogrebna in pokopališka dejavnost .....</i>	<i>34</i>
4.4.2.2	<i>Delovni nalogi (DN) .....</i>	<i>34</i>
<b>4.5</b>	<b>Preizkušanje notranjih kontrol (predhodna faza revizije) .....</b>	<b>37</b>
4.5.1	Vzorčno primerjanje postavk na izdanih računih s postavkami v potrjenih cenikih .....	37
4.5.2	Preverjanje možnosti dostopa do šifranta cen .....	38
4.5.3	Vzorčna preveritev ustreznosti sprememb storitev pri odjemnih mestih .....	38
4.5.4	Preverjanje pravilnosti podatkov v zvezi z obračunom.....	38
4.5.5	Pregled popolnosti evidenc.....	38
4.5.6	Ugotovitve po preizkušanju NK.....	38
<b>4.6</b>	<b>Preizkušanje podatkov (končna faza revizije) .....</b>	<b>39</b>
4.6.1	Primerjava prihodkov s preteklim letom .....	39

4.6.2	Analiza prihodkov po mesecih .....	40
4.6.3	Analiza odprtih terjatev in PVT.....	40
4.6.4	Analiza kupcev .....	41
4.6.5	Analiza terjatev po starosti .....	41
4.6.6	Pregled usklajenosti glavne knjige in analitičnih evidenc.....	41
4.6.7	Pregled usklajenosti in potrjenosti izpisov odprtih postavk s strani kupcev ...	42
4.6.8	Pregled problematičnih kupcev .....	42
4.6.9	Pregled PVT.....	43
4.6.10	Pregled odpisov terjatev .....	43
4.6.11	Pregled izdanih dobropisov .....	44
4.6.12	Pregled količinskega poročila pri odpadkih.....	45
4.6.13	Pregled kontov zaračunavanja v tujem imenu za tuj račun .....	45
4.6.14	Pregled izdanih računov .....	46
4.6.15	Preizkus časovnega preseka prihodkov (angl. cut-off test) .....	46
4.6.16	Pregled drugih poslovnih prihodkov (konto 768).....	46
4.6.17	Pregled drugih prihodkov (konto 78) .....	47
4.6.18	Pregled AČR, ki se nanašajo na prodajo .....	47
4.6.19	Pregled PČR, ki se nanašajo na prodajo .....	47
<b>4.7</b>	<b>Pregled letnega poročila .....</b>	<b>48</b>
<b>4.8</b>	<b>Revizorjevo mnenje.....</b>	<b>50</b>
<b>5</b>	<b>UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA.....</b>	<b>50</b>
	<b>SKLEP.....</b>	<b>51</b>
	<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>52</b>
	<b>PRILOGE.....</b>	<b>55</b>

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1:	Predračunska količina zbranih komunalnih odpadkov za leto 2020 .....	14
Tabela 2:	Kalkulacija predračunske cene javne infrastrukture za leto 2020 .....	15
Tabela 3:	Kalkulacija predračunske cene storitve za leto 2020.....	15
Tabela 4:	Izračun sodila za porazdelitev količin zbiranja KO med uporabnike za leto 2020 .....	16
Tabela 5:	Prikaz postavk na računu za gospodinjstvo s štirimi prijavljenimi osebami.....	17

Tabela 6: Prikaz postavk na računu za pravno osebo s 120-litrskim zabojnikom in mesečnim odvozom.....	17
Tabela 7: Pregled razkritij v povezavi s terjatvami.....	49
Tabela 8: Pregled razkritij v povezavi s časovnimi razmejitvami .....	49
Tabela 9: Pregled razkritij v povezavi s prihodki .....	49

## KAZALO PRILOG

Priloga 1: Primer revizijske tabele – primerjava prihodkov med leti 2017 in 2018 v Komunalni X.....	1
Priloga 2: Revizorjevo poročilo Komunalni X za leto 2018.....	2

## SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

**AČR** – aktivne časovne razmejitve

**BB** – bruto bilanca

**BIO** – biološko razgradljivi kuhinjski odpadki in zeleni vrtni odpad

**DDV** – davek na dodano vrednost

**DN** – delovni nalog(i)

**FRS** – finančno-računovodska služba

**GJS** – gospodarska javna služba

**IOP** – izpis odprtih postavk

**IS** – informacijski sistem

**KO** – komunalni odpadki

**LP** – letno poročilo

**MKO** – mešani komunalni odpadki

**MSR** – mednarodni standard(i) revidiranja

**NK** – notranja kontrola/notranje kontrole

**OKS** – obračun komunalnih storitev

**PČR** – pasivne časovne razmejitve

**PVT** – popravek vrednosti terjatev

**RI** – računovodski izkaz(i)

**SRS** – slovenski računovodski standard(i)

**TDK** – (kratkorodne) terjatve do kupcev

**ZGD-1** – Zakon o gospodarskih družbah

**ZGJS** – Zakon o gospodarskih javnih službah

**ZPPDej** – Zakon o pogrebni in pokopališki dejavnosti

**ZRev-2** – Zakon o revidiranju

**ZVO-1** – Zakon o varstvu okolja

## UVOD

Proces prodaje je v vsakem podjetju ena najpomembnejših poslovnih funkcij tako z vidika poslovanja in donosnosti podjetja kot tudi z vidika zunanjih uporabnikov in zunanjega poročanja. Kot proces prodaje z vidika revidiranja razumemo vse, kar je povezano s prihodki podjetij oz. na le-te vpliva (terjatve, popravki vrednosti terjatev, kupci, časovne razmejitve, cene, izterjava itd.). Že prihodki so običajno vrednostno najpomembnejša postavka v računovodskih izkazih (v nadaljevanju RI) vsakega podjetja, poleg tega pa obstaja tudi tveganje napake ali prevare na tem področju. Če temu dodamo še terjatve in ostale računovodske kategorije, povezane s prodajo, postane jasno, da je ta proces res izjemno pomemben za vsak poslovni subjekt.

Z vidika revizorja v nobenem podjetju ne moremo zanemariti tveganj, ki se pojavljajo tako pri prodaji kot tudi pri vseh ostalih poslovnih procesih. Orodje za učinkovito upravljanje s tveganji v podjetju se imenuje sistem notranjih kontrol.

Kot navaja Kenton (2020), so notranje kontrole (angl. internal controls) mehanizmi, pravila in postopki, implementirani v podjetju, z namenom zagotovitve integritete finančnega in računovodskega poročanja, odgovornosti zaposlenih in preprečevanja prevar. Poleg zagotavljanja skladnosti z regulativo in preprečevanja kraje ali zlorab s strani zaposlenih pa lahko tudi pripomorejo k učinkovitosti poslovanja z izboljšanjem natančnosti in pravočasnosti finančnega in računovodskega poročanja. Za revizorja je to zelo pomemben vidik poslovanja podjetja, zato je pregledu in preizkušanju notranjih kontrol namenjena praktično celotna t. i. predhodna faza revizije (prvi del revizije, največkrat pred zaključkom leta, ki je predmet revidiranja).

Končna faza (zaključna faza, po zaključku leta, ki je predmet revidiranja) pa je namenjena predvsem revizijskim postopkom preizkušanja podatkov (angl. substantive procedures). To so postopki, namenjeni pridobivanju in zbiranju dokazov, s katerimi revizor lahko potrdi, da so navedbe v RI podjetja v vseh pomembnih pogledih resnične in poštene. V praksi pa to pomeni izvajanje postopkov, kot so pregledovanje stanj na kontih, ustreznosti razkritij, vsebine in razlogov za posamezne zneske in navedbe, vzorčenje dokumentov, ustreznost knjiženja poslovnih dogodkov, skladnost s standardi računovodskega poročanja itd. (Bragg, 2019).

Gospodarske javne službe imajo na področju prodaje (in tudi na ostalih področjih) precej posebnosti oz. razlik v primerjavi z običajnimi gospodarskimi družbami, le-te pa se odražajo tudi pri revidiranju. Za razumevanje teh posebnosti moramo najprej s pravnega vidika opredeliti, kaj so gospodarske javne službe.

Glede na Zakon o gospodarskih javnih službah (ZGJS), Ur. l. RS, št. 32/1993, 30/98 – ZZLPPO, 127/06 – ZJZP, 38/10 – ZUKN in 57/11 – ORZGJS40, so gospodarske javne službe namenjene zagotavljanju materialnih javnih dobrin, ki so v javnem interesu in jih

zagotavlja Republika Slovenija, občina ali druga lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja javnih potreb, in sicer v obsegu in času, ko le-teh ni možno zagotoviti na trgu.

Zakon o varstvu okolja (ZVO-1), Ur. l. RS št. 39/06 – UPB, 49/06 – ZMetD, 66/06 – odl. US, 33/07 – ZPNačrt, 57/08 – ZFO-1A, 70/08, 108/09, 108/09 – ZPNačrt-A, 48/12, 57/12, 92/13, 56/15, 102/15, 30/16, 61/17 – GZ, 21/18 – ZNOrg in 84/18 – ZIURKOE in 158/20, v 148. in 149. členu določa obvezne državne in obvezne gospodarske javne službe varovanja okolja (v nadaljevanju GJS). Obvezne državne GJS so ravnanje z radioaktivnimi odpadki in odlaganje le-teh, sežiganje komunalnih odpadkov, ravnanje z določenimi živalskimi odpadki in zbiranje, predelava ali odstranjevanje določenih vrst drugih odpadkov. Obvezne občinske GJS pa so v skladu z ZVO-1 oskrba s pitno vodo, odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode, zbiranje določenih vrst komunalnih odpadkov, obdelava določenih vrst komunalnih odpadkov, odlaganje ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov ter urejanje in čiščenje javnih površin.

V magistrskem delu se osredotočam na občinske GJS, saj državne GJS v praksi izvajajo druga podjetja in ne lokalna komunalna podjetja.

Računovodenje v Sloveniji je v pretežni meri urejeno s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS), Ur. l. št. 95/15, 74/16 – popr., 23/17, 57/18, 81/18.

Zaradi specifičnosti poslovanja izvajalcev GJS v Sloveniji uporabljamo poseben računovodski standard SRS 32 – Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb. Le-ta izvajalcem GJS predpisuje izkazovanje poslovnega izida za vsako GJS, uporabo sodil za razporejanje posrednih stroškov, dodatna pojasnila k RI itd.

Ena pomembnejših regulativ za izvajalce GJS je Uredba o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Uredba MEDO), Ur. l. RS, št. 87/12, 109/12, 76/17, 78/19. Ta Uredba ima posebej pomemben vpliv prav na področju prodaje, saj določa način oblikovanja cen GJS. Izvajalcem GJS nalaga vsakoletno oblikovanje elaborata o določitvi oz. izračunu cen za posamezno GJS, le-tega pa mora potrditi občina, v kateri posamezen izvajalec GJS deluje.

V Sloveniji se srečujemo s sistemskim problemom glede GJS, ki izvira iz šibke pravne urejenosti omenjenega področja na lokalni (občinski) ravni. Pri državnih GJS problem ni tako izrazit, saj obstajajo različni posebni zakoni in akti, ki natančneje določajo njihovo izvajanje in poslovanje. V zvezi z lokalnimi GJS pa ne obstajajo podrobnejše regulative oz. predpisi (razen nekaj splošnih določil v ZGJS in ZVO-1), zato so občine prepuščene same sebi pri organizaciji in izvajanju lokalnih GJS (Pirnat, 2013, str. 5).

Kot je razvidno iz napisanega, gre za precej regulirano in obsežno panogo z veliko posebnostmi in zanimivostmi. Še posebej podrobno in na drugačen način pa lahko problematiko analiziramo z revizijskega vidika, saj ima revizor dostop do prav vseh



podatkov in dokumentacije v podjetju. Ker gre za specifično in dokaj neraziskano področje v Sloveniji, sem se odločil prav za tovrstno tematiko.

Najprej sem v teoretičnem delu opredelil glavne računovodske kategorije, povezane s prodajo, zatem pa predstavil zakonodajni okvir in regulativo, ki je relevantna za izvajalce GJS. Sledita analiza in komentar kalkulacije GJS zbiranja komunalnih odpadkov. Zadnje vsebinsko poglavje v teoretičnem delu je opredelitev revizije in proučitev mednarodnih standardov revidiranja. V drugem, empiričnem delu magistrskega dela sledijo sinteza in aplikacija omenjenih teoretičnih konceptov ter prikaz celotnega poteka revidiranja procesa prodaje v praksi z vidika revizorja na primeru Komunale X.

Namen magistrskega dela je analizirati in prikazati problematiko revidiranja procesa prodaje pri izvajalcu GJS na praktičnem primeru Komunale X. Delo je namenjeno računovodjam, revizorjem, zaposlenim v komunalnih podjetjih in vsej zainteresirani javnosti, ki se zanima za operativni vidik dela revizorja in delovanje ter ureditev gospodarskih javnih služb v Sloveniji, predvsem z vidika prodaje (cen, zaračunavanja, prihodkov itd.).

Temeljni cilji pri izdelavi magistrskega dela pa so naslednji:

- opredeliti temeljne računovodske kategorije oz. pojme, ki so ključni za razumevanje izbrane problematike;
- predstaviti zakonodajno ureditev GJS v Sloveniji s poudarkom na obveznih občinskih GJS;
- analizirati primer kalkulacije cene GJS zbiranja komunalnih odpadkov;
- predstaviti koncept revidiranja in proučiti mednarodne standarde revidiranja;
- prikazati delo revizorja in izvajanje revizijskih postopkov v praksi na primeru Komunale X.

Magistrsko delo je razdeljeno na teoretični in praktični (empirični) del. Pri teoretičnem delu je uporabljena deskriptivna (opisna) metoda raziskovalnega dela, s katero opisujemo pojave, jih primerjamo ali analiziramo itd. Uporabljal sem predvsem sekundarne vire podatkov (tj. strokovna literatura v zvezi z gospodarskimi javnimi službami ter računovodski in revizijski standardi) in lastno znanje, pridobljeno med študijem na Ekonomski fakulteti, ter delovne izkušnje, pridobljene z večletnim delom v revizijski družbi, ki se v pretežni meri ukvarja z obravnavano problematiko.

V praktičnem (empiričnem) delu sem izvedel kvalitativno raziskavo pri izbranem izvajalcu GJS. Uporabil sem metodo analize in sinteze. V tem delu magistrskega dela so viri podatkov večinoma primarni, pridobljeni z nestrukturiranimi intervjuji zaposlenih pri izbranem izvajalcu GJS. Poleg tega sem uporabil tudi podatke iz interne in zaupne revizijske dokumentacije, ki bodo spremenjeni oz. prilagojeni z namenom ohranjanja zaupnosti. Iz enakega razloga ime podjetja ni razkrito, temveč je imenovano Komunala X.

# 1 OPREDELITEV KLJUČNIH RAČUNOVODSKIH KATEGORIJ

## 1.1 Terjatve

V skladu s Slovenskim računovodskim standardom 5 (v nadaljevanju SRS 5), ki v splošnem ureja definicijo, pripoznanje in vrednotenje terjatev, se terjatev opredeli kot pravica zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo stvari ali opravitev storitev (v primeru danega predplačila), pri čemer je ta pravica zasnovana na premoženjskopравnih ali drugih razmerjih. Gre za sovpadajočo pravico ene pogodbene stranke, da dobi denar, in druge pogodbene stranke, da izpolni obveznost (razen v primeru danih predplačil).

Terjatve se delijo na različne načine, ki so opisani v nadaljevanju.

- Poslovne in finančne terjatve

Prva in najosnovnejša delitev terjatev je delitev na poslovne in finančne terjatve. Ker SRS neposredno ne definirajo razlike, je to natančneje določeno v Zakonu o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (ZFPPIPP), Ur. l. RS, št. 13/14 – uradno prečiščeno besedilo, 10/15 – popr., 27/16, 31/16 – odl. US, 38/16 – odl. US, 63/16 – ZD-C, 54/18 – odl. US, 69/19 – odl. US, 74/20 – odl. US in 85/20 – odl. US. Le-ta navaja, da so finančne terjatve tiste, ki so nastale na podlagi kreditne pogodbe, poročstva, finančnega leasinga, pogodbe o bančni garanciji, posojilne pogodbe ipd. Vse druge terjatve se štejejo kot poslovne terjatve.

Iz SRS 5 pa izhajajo naslednje delitve terjatev:

- Terjatve do kupcev in terjatve do drugih

Najpogosteje se terjatve pojavljajo v odnosu do kupcev oz. drugih financerjev prodanih proizvodov/storitev. Pojavljajo pa se tudi kot terjatve do zaposlenih, države, dobaviteljev itd.

Terjatve do kupcev so terjatve, povezane s prodanimi proizvodi, storitvami, trgovskim blagom ali drugimi sredstvi. Terjatve do drugih financerjev pa so predvsem terjatve do države (najpogosteje iz naslova državnih podpor ali subvencij). Kot posebno vrsto terjatev pa poznamo tudi terjatve do države iz naslova vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) in terjatve za odloženi davek.

- Kratkoročne in dolgoročne terjatve

Terjatve se glede na zapadlost delijo na kratkoročne in dolgoročne. Kratkoročne terjatve so praviloma unovčljive znotraj leta dni od njihovega nastanka. Kot dolgoročne terjatve pa razumemo vse ostale terjatve (torej zapadlost nad eno leto). V bilanci stanja je dolgoročne terjatve treba prerazvrstiti med kratkoročne, ko je njihova zapadlost pod eno leto.

- Terjatve do oseb doma in do oseb v tujini
- Terjatve do organizacij v skupini in druge terjatve

V magistrskem delu se bom osredotočal na kratkoročne poslovne terjatve, natančneje na kratkoročne terjatve do kupcev (v nadaljevanju TDK). Omenjena kategorija je praviloma v podjetjih najpogostejša in tudi vrednostno najvišja.

Zelo pomembna postavka v sklopu terjatev je tudi popravek vrednosti terjatev (v nadaljevanju PVT). Da bi ta koncept razumeli, je treba najprej definirati, kdaj se terjatev v poslovnih evidencah pripozna.

SRS 5 navaja: »Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, če:

- je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in
- je mogoče njeno izvirno vrednost zanesljivo izmeriti.«

V praksi je najpogostejša osnova za vzpostavitev terjatve izdani račun. Le-ta izpolnjuje oba navedena pogoja (verjetno je, da bo račun poravnana, izvirna vrednost pa izhaja iz zneska računa). Kratkoročne terjatve do kupcev se knjigovodsko izkazujejo na kontih skupine 12 (aktivni konti na strani sredstev; povečanja v debet in zmanjšanja v kredit).

Dokaj pogosto pa se v podjetjih zgodi, da se kasneje izkaže, da vzpostavljena terjatev ne bo poravnana (račun ne bo plačan). V teh primerih je v skladu s SRS 5 treba pripoznati popravek vrednosti terjatve. Le-ta se lahko pripozna delno ali v celoti, v vsakem primeru pa morajo za to obstajati nepristranski dokazi. Oblikovanje PVT imenujemo tudi slabitev terjatev.

PVT se pripozna na kontu 129, ki prav tako kot konto TDK vsebinsko sodi med sredstva. Razlika je v tem, da je konto PVT, tehnično gledano, pasivni konto (povečanja v kredit, zmanjšanja v debet). Namen opisanega je, da PVT efektivno zmanjšuje vrednost TDK. Vredno pa je poudariti, da se z namenom zmanjševanja vrednosti terjatve zaradi slabitve nikoli ne zmanjšuje stanja (saldo) na kontu TDK. To se vedno na izvede na kontu PVT.

Protiknjižba oblikovanju PVT je prevrednotovalni poslovni odhodek (iz naslova terjatev). Poenostavljeno povedano; s slabitvijo terjatve prek konta PVT izkažemo odhodek v izkazu poslovnega izida. Postopek slabitve terjatev torej vpliva tako na bilanco stanja (zmanjšanje vrednosti sredstev) kot na izkaz poslovnega izida (povečanje odhodkov oz. zmanjšanje poslovnega izida).

## 1.2 Prihodki

Prihodke v računovodskem smislu ureja Slovenski računovodski standard 15 (v nadaljevanju SRS 15). V skladu z le-tem se prihodki definirajo kot povečanja gospodarskih

koristi v določenem obdobju v obliki povečanja sredstev ali zmanjšanja dolgov (tukaj ni mišljeno odplačilo dolga, temveč odpis dolga oz. drugačna vrsta opustitve poravnave). Prihodki prek poslovnega izida vplivajo na bilančno kategorijo kapitala.

SRS 15 prihodke deli na naslednji način: poslovni, finančni (ti dve kategoriji spadata med redne prihodke) in drugi prihodki.

- Poslovni prihodki se delijo na prihodke od prodaje in druge poslovne prihodke, povezane s poslovnimi učinki (ter prevrednotovalne poslovne prihodke):
  - prihodki od prodaje so tisti prihodki, ki nastajajo na podlagi pogodb s kupci o prodaji blaga/storitev (najpogosteje računi);
  - drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, so praviloma razne dotacije, subvencije, kompenzacije ipd.;
  - prevrednotovalni poslovni prihodki so povezani predvsem z odtujitvami (prodajami) osnovnih sredstev, in sicer kot pozitivna razlika med prodajno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo (torej dobiček pri prodaji osnovnih sredstev) ali pa s terjatvami (odprava slabitev terjatev).
- Finančni prihodki so prihodki, ki se nanašajo na investiranje. Povezani so s finančnimi naložbami, gre predvsem za prejete obresti in deleže v dobičku drugih. Finančni prihodki se prav tako kot poslovni lahko še podrobneje razčlenjujejo, vendar te členitve za izbrano temo magistrskega dela niso ključne in jih ne bom navajal.
- Drugi prihodki so sestavljeni iz neobičajnih postavk (torej neki izredni dogodki, ki niso del ustaljenega poslovanja) in ostalih prihodkov, ki povečujejo poslovni izid.

V podjetjih je praviloma vrednostno največja kategorija poslovnih prihodkov, natančneje prihodkov od prodaje.

S spremembo SRS 15 se je spremenilo tudi pripoznavanje prihodkov (po novem temelji na izpolnjevanju izvršitvenih obvez). Ker pa namen magistrskega dela ni poglobljena analiza tehnike pripoznavanja prihodkov, podrobnosti v zvezi s tem ne bom analiziral oz. pojasnjeval.

### 1.3 Časovne razmejitve

Računovodska kategorija časovnih razmejitev je urejena s Slovenskim računovodskim standardom 11 (v nadaljevanju SRS 11). Le-ta časovne razmejitve definira takole:

»Časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v roku, za katerega so oblikovane in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena. Terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še neznanne pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenile.«

Povedano drugače; gre za terjatve oz. obveznosti, ki še niso realizirane, je pa verjetno (torej več kot 50 % verjetnosti), da bodo nastale, in sicer v vnaprej predvidenem obdobju. Vrednost teh terjatev oz. obveznosti pa mora biti zanesljivo ocenjena.

Časovne razmejitve se v skladu s SRS 11 delijo na dolgoročne in kratkoročne, pri čemer se kratkoročne uporabljajo, kadar je njihova zapadlost pod eno leto, dolgoročne pa v ostalih primerih.

Po vsebini pa se časovne razmejitve delijo na:

- Aktivne (usredstvene) časovne razmejitve (v nadaljevanju AČR). Le-te obravnavamo kot terjatve v širšem smislu (niso niti stvar niti denar).

Podrobneje se delijo v dve kategoriji, in sicer:

- odloženi stroški in nezaračunani prihodki.

Odloženi stroški so v skladu s SRS 11 zneski, ki ob nastanku še ne vplivajo na poslovni izid, zato se jih kot strošek ne sme pripoznati, bodo pa v prihodnjih obdobjih postali strošek in bremenili poslovni izid.

Primer odloženih stroškov je vnaprej prejet (oz. plačan) račun za najemnino za poslovni prostor za celo leto. Govorimo torej o znesku vnaprej zaračunane (oz. plačane) najemnine, ki se nanaša na celo leto in ne le na obdobje oz. mesec plačila, zato ga ne smemo pripoznati kot strošek trenutnega meseca (saj strošek še ni nastal). Za celotni znesek se oblikuje AČR – odloženi stroški, ki se jih v deležu po posameznih mesecih enakomerno prenaša med stroške. Protiknjižba je obveznost do dobavitelja oz. zmanjšanje TRR (če je plačilo že izvedeno). AČR se pripoznajo na aktivnem kontu med sredstvi (kot že ime pove). AČR prenehajo obstajati, ko je celoten znesek, ki je bil oblikovan (torej znesek celoletne najemnine), prenesen med stroške. Če smo najemnino plačali v začetku leta za celotno leto, bodo AČR iz tega naslova odpravljene konec leta.

Nezaračunani prihodki se glede na SRS 11 pripoznajo, kadar se v poslovnem izidu upoštevajo tudi prihodki, za katere še ni bilo prejeto plačilo in jih ni bilo možno zaračunati.

Primer nezaračunanih prihodkov je izvedba marketinške akcije decembra, pri čemer račun izdamo šele januarja naslednje leto. Ker je storitev že opravljena, a še ni bila zaračunana ali plačana, pripoznamo AČR – nezaračunane prihodke v višini skupne (celotne) vrednosti del, pri čemer je protiknjižba prihodek. Ko bomo naslednje leto izdali račun, bomo AČR zaprli in zneske prenesli na terjatve do kupcev.

- Pasivne (udolgovljene) časovne razmejitve (v nadaljevanju PČR). Le-te obravnavamo kot dolgove v širšem smislu (niso niti kapital niti obveznost do lastnikov).

Podrobneje se delijo v dve kategoriji, in sicer:

- vnaprej vračunani stroški in odloženi prihodki.

Vnaprej vračunani stroški se glede na določbe SRS 11 pojavijo na osnovi enakomernega obremenjevanja dejavnosti in zalog s stroški, ki so pričakovani, a še niso realizirani.

Primer vnaprej vračunanih stroškov je prejet račun za ogrevanje za december, ki ga prejmemo šele januarja naslednje leto. Ker vemo, da je ta strošek že nastal, oblikujemo PČR – vnaprej vračunane stroške, protiknjižba je strošek. Zneske ob prejemu računa prenesemo s PČR na obveznosti do dobaviteljev. PČR se vodijo na pasivnem kontu med obveznostmi.

Odloženi prihodki se v skladu s SRS 11 definirajo kot zneski, ki nastajajo, če storitve, ki so že bile zaračunane ali plačane, še niso bile opravljene. Oblikujejo se v primeru, ko iz tega naslova ni vzpostavljena obveznost, ki velja kot prejeti predujem. Med odložene prihodke se uvršča tudi donacije, subvencije ipd., ki so namenjene pridobitvi osnovnih sredstev (ali pokrivanju določenih stroškov). V teh primerih gre praviloma za dolgoročno odložene prihodke, saj se med prihodke prenašajo skladno z obračunano amortizacijo oz. z nastankom stroškov, za pokrivanje katerih so namenjene (kar običajno traja več let).

Primer odloženih prihodkov je izdaja računa na začetku leta za celoletno zavarovanje (oz. prejeto plačilo). Pravzaprav gre za ravno obratni primer kot pri odloženih stroških. Račun izdamo, preden je storitev opravljena, pri čemer vemo, da se ta prihodek ne nanaša le na obdobje, v katerem je bil račun izdan, ampak na celo leto. Zato ob izdaji računa v celotni višini oblikujemo PČR – odložene prihodke, ki jih enakomerno obdobjno (mesečno) prenašamo med prihodke in s tem prikažemo pravilno sliko realiziranih prihodkov po mesecih. Protiknjižba oblikovanja odloženih prihodkov je terjatev do kupcev oz. TRR (če je račun že plačan). PČR iz tega naslova bodo odpravljene, ko bo naša storitev do konca opravljena (torej konec leta, ko zavarovanje preneha).

## **2 OPREDELITEV GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB, REGULATIVNI OKVIR IN OBLIKOVANJE CEN**

### **2.1 Gospodarske javne službe (GJS)**

V slovenskem pravnem sistemu velja splošna definicija, da so GJS dejavnosti, ki so s področnimi zakoni oz. regulativo določene kot javne službe. Glavni zakon, ki določa oz. ureja GJS v Sloveniji, je ZGJS. Ta določa le dejavnosti, na področju katerih naj bi se vzpostavile GJS (komunalno in vodno gospodarstvo, energetika, promet, varstvo okolja itd.). Podrobneje pa določitev oz. način opravljanja GJS določajo posamezni pravni akti, pogosto lokalne narave, npr. odloki občin (Inštitut za javno-zasebno partnerstvo, brez datuma).

V skladu z ZGJS se GJS delijo na:

- Obvezne GJS

Obvezne GJS so opredeljene kot tiste, ki se jih določi z zakonom. Zakon, ki podrobneje določa obvezne GJS, ki jih običajno opravljajo lokalna komunalna podjetja, je ZVO-1. Te GJS se imenujejo GJS varstva okolja. Obvezne GJS varstva okolja se v skladu z ZVO-1 delijo na:

- Obvezne državne GJS varstva okolja

Primeri obveznih državnih GJS varstva okolja so ravnanje z radioaktivnimi odpadki, ravnanje z živalskimi odpadki, predelava oz. odstranjevanje določenih vrst drugih odpadkov ipd.

Državne GJS so v pristojnosti podjetij oz. organizacij na državni ravni (kot že ime pove) in niso predmet lokalnih komunalnih podjetij.

- Obvezne občinske GJS varstva okolja

Obvezne občinske GJS varstva okolja so: oskrba s pitno vodo, odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode, zbiranje določenih vrst komunalnih odpadkov, obdelava določenih vrst komunalnih odpadkov, odlaganje ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov ter urejanje in čiščenje javnih površin. To so dejavnosti, ki jih običajno opravljajo lokalna komunalna podjetja (v določenih primerih vse navedene, v ostalih pa le posamezne).

- Izbirne GJS

Izbirne GJS so v ZGJS zelo skopo opredeljene. Navedeno je le, da niso obvezne, razen če odlok ali zakon določa drugače. Za izvajanje oz. neizvajanje posameznih izbirnih GJS se odloči vsaka občina posebej, praviloma na podlagi prepoznanih potreb, ki jih ne nudijo izvajalci na trgu. Občina določi tudi način izvajanja službe in izvajalca (z odlokom). Primer izbirne GJS je izvajanje linijskega prevoza ali upravljanje parkirišč.

Ena od dejavnosti, ki jo pogosto izvajajo komunalna podjetja, je pogrebna in pokopališka dejavnost. Krovni zakon v tem primeru ni ZVO-1, temveč Zakon o pogrebni in pokopališki dejavnosti (ZPPDej), Ur. l. RS, št. 62/16. Le-ta pa kot obvezno občinsko GJS določa samo 24-urno dežurno službo (torej stalno pripravljenost izvajalca v primeru smrti), pri čemer pa v skladu z istim zakonom pogrebna dejavnost vključuje še pripravo, prevoz in upepelitev umrlega ter izvedbo (in pripravo) pogreba. Pokopališka dejavnost pa pomeni upravljanje in urejanje pokopališč. Torej v primeru, ko komunalno podjetje izvaja pogrebno in pokopališko dejavnost, izvaja tako obvezno (24-urna dežurna služba) kot izbirno GJS (ostalo, kar spada pod pogrebno in pokopališko dejavnost). Zato same dejavnosti ne

moremo enačiti z GJS, saj je dejavnost lahko precej širši pojem kot (izbirna oz. obvezna) GJS.

V vseh krovnih zakonih, ki določajo posamezne občinske GJS (npr. ZVO-1, ZPPDej itd.), je določeno, da te GJS zagotavlja občina. Občina pa v naslednjem koraku z odlokom podeli koncesijo izvajalcem. Za večino GJS varstva okolja so koncesionarji komunalna podjetja (oskrba s pitno vodo, odvajanje in čiščenje odpadne vode, ravnanje z odpadki, v precej primerih tudi urejanje in čiščenje javnih površin). Pogosto občina le-tem podeli tudi koncesijo za opravljanje pogrebne in pokopališke dejavnosti (sploh v manjših občinah). Zagotovo pa se z vidika prejetih koncesij za različne dejavnosti med posameznimi občinami komunalna podjetja razlikujejo (nekatera imajo pokopališko dejavnost, nekatera izvajajo še upravljanje parkirišč, spet druga opravljajo še stanovanjsko dejavnost itd.). V večjih občinah se tudi GJS varstva okolja lahko delijo med več različnih izvajalcev zaradi velikosti občine oz. števila prebivalcev (vodovod in kanalizacijo upravlja eno podjetje, zbiranje odpadkov drugo, obdelavo in odlaganje odpadkov pa tretje). V praksi je zelo pogosto tudi podeljevanje koncesij za GJS istemu podjetju s strani več manjših občin ali pa s strani večje občine v dogovoru z manjšimi okoliškimi občinami. V obeh primerih je jasen namen optimizacije stroškov, saj ni smotno, da ima prav vsaka občina svoje komunalno podjetje. V teh primerih gre praviloma tudi za deljeno lastništvo vseh omenjenih občin v komunalnem podjetju.

Kot že omenjeno v uvodu magistrskega dela, komunalna podjetja pri svojem poslovanju uporabljajo tudi Slovenski računovodski standard 32 (SRS 32). Standard je predvsem pomemben pri izdelavi letnega poročila (predpisuje dodatna razkritja in izdelavo izkaza poslovnega izida po dejavnostih). Nima pa pomembnega vpliva na proces prodaje, razen v zvezi z okoljskimi podatki (pojasnjeno v naslednjem poglavju), zato ga podrobno ne bom razčlenjeval.

## **2.2 Uredba o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Uredba MEDO)**

Uredba MEDO je v praksi za komunalna podjetja eden najpomembnejših pravnih aktov. Sprejeta je bila na osnovi določb ZVO-1, ki določa, da vlada podrobneje predpiše metodologijo za oblikovanje cen, oskrbovalne standarde ter druge ukrepe in normative za opravljanje GJS varstva okolja. Na tem mestu velja poudariti, da Uredba MEDO ureja le obvezne občinske GJS varstva okolja (torej šest obveznih občinskih GJS, ki izhajajo iz ZVO-1) in ne posega na področje izbirnih občinskih oz. državnih GJS ali GJS, ki izhajajo iz drugih zakonov (npr. pogrebna in pokopališka dejavnost).

V nadaljevanju bom na kratko povzel ključne določbe Uredbe MEDO, ki so najpomembnejše za poslovanje komunal in oblikovanje cen GJS.



### 2.2.1 Splošno

Uredba določa, da mora izvajalec enkrat letno pripraviti elaborat o oblikovanju cene izvajanja storitev javne službe (v nadaljevanju elaborat) in ga predložiti občinskemu organu v potrditev. Uredba v primeru več občin z istim izvajalcem dopušča možnost različnih cen GJS, če se občine med sabo ne dogovorijo za enotne. Izvajalec mora vsako obračunsko obdobje za preteklo obračunsko obdobje ugotoviti razliko med potrjeno ceno (torej ceno, ki jo je potrdila občina in temelji na podatkih iz prejšnjih obdobj) in obračunsko lastno ceno (tj. cena, ki temelji na dejanskih stroških trenutnega obdobja, ki jih je podjetje imelo z izvajanjem GJS). Izračunana razlika se upošteva v sklopu izračuna cen za naslednje obdobje. V nadaljevanju Uredba tudi podrobno opisuje obvezne sestavine elaborata, ki pa niso ključne za razumevanje obravnavane problematike. V splošnem gre za to, da je treba upoštevati vse relevantne faktorje (količine, stroški, odmiki, donos itd.), ki imajo vlogo pri izračunu cene GJS, ti podatki pa temeljijo na preteklem obračunskem obdobju.

Uredba prepoveduje vsakršno diferenciacijo cen znotraj iste občine med posameznimi uporabniki oz. vrstami uporabnikov.

V nadaljevanju je Uredba razdeljena na tri vsebinske sklope, in sicer: oskrba s pitno vodo, odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode ter ravnanje s komunalnimi odpadki.

### 2.2.2 Oskrba s pitno vodo

Ključna določba na področju oskrbe s pitno vodo je, da je cena GJS sestavljena iz omrežnine in vodarine.

Omrežnina predstavlja fiksni strošek za uporabnika, ki je določen s premerom vodomera (večji kot je premer vodomera, višji je mesečni znesek omrežnine). Znesek omrežnine je torej neodvisen od porabe, po vsebini pa je namenjen pokritju stroškov, ki jih ima izvajalec z upravljanjem javne infrastrukture (amortizacija, zavarovanje, morebitne odškodnine, stroški obnov in vzdrževanja itd.), pa tudi strošek plačila za vodno pravico (v skladu z regulativo, ki ureja vode).

Vodarina je spremenljivi del GJS oskrbe s pitno vodo (odvisna od porabe). Namenjena je pokrivanju stroškov opravljanja javne službe. Vključuje neposredne stroške materiala, dela in storitev ter druge neposredne stroške, splošne proizvodjalne, nabavno-prodajne in upravne stroške itd. Z zaračunavanjem vodarine se pokrivajo tudi stroški vodnega povračila.

Vodarina se obračunava uporabnikom na podlagi dejanskih podatkov (poraba po vodomeru), merska enota je kubični meter (m<sup>3</sup>).

### 2.2.3 Odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode

Določbe v tem delu Uredbe so zelo podobne kot v delu v zvezi z oskrbo s pitno vodo. Tudi količina opravljene storitve se meri na osnovi porabe vode (količina storitve odvajanja in čiščenja je torej enaka količini storitve oskrbe s pitno vodo). Razlika v primerjavi z oskrbo s pitno vodo je ta, da je cena sestavljena iz treh postavk, in sicer omrežnine (velja enako kot pri oskrbi s pitno vodo), cene opravljanja storitev javne službe (po vsebini pokriva enake stroške kot vodarina pri oskrbi s pitno vodo) in okoljske dajatve (obračunava se na m<sup>3</sup>).

Okoljska dajatev je neodvisna od velikosti vodomera, plačuje se glede na količino storitve odvajanja in čiščenja (kar je tudi enako količini dobavljene oz. porabljene vode). V skladu z Uredbo o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja odpadnih voda, Ur. l. RS št. 80/12 in 98/15, se zaračunava v polni višini v primeru greznic in v višini 10 % v primeru priklopa na javno kanalizacijsko omrežje ali v primeru male komunalne čistilne naprave. Omenjena okoljska dajatev v skladu s SRS 32 ni prihodek komunalnega podjetja. Namesto tega se vzpostavi obveznost do države (konti skupine 26).

### 2.2.4 Ravnanje s komunalnimi odpadki

Glede na določbe Uredbe javna služba zajema:

- zbiranje določenih vrst komunalnih odpadkov: zbiranje ločenih frakcij določenih komunalnih odpadkov in kosovnih odpadkov, zbiranje embalaže, biološko razgradljivih kuhinjskih odpadkov in zelenega vrtnega odpada (v nadaljevanju BIO) ter zbiranje mešanih komunalnih odpadkov (v nadaljevanju MKO);
- obdelavo določenih vrst komunalnih odpadkov (v nadaljevanju KO);
- odlaganje ostankov predelave oz. odstranjevanja KO.

Na računu se prikazujejo naslednje postavke:

- javna infrastruktura zbiranja KO (pri čemer je v tej ceni všteti tudi strošek zbiranja embalaže in drugih frakcij, razen BIO – velja za vse spodnje postavke, povezane s KO),
- storitev zbiranja KO,
- javna infrastruktura obdelave KO,
- storitev obdelave KO,
- javna infrastruktura odlaganja KO,
- storitev odlaganja KO,
- javna infrastruktura zbiranja BIO,
- storitev zbiranja BIO.

Okoljska dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov se posebej ne zaračuna na računu uporabniku (vključena je v ceno ostalih postavk). Zavezanec za plačilo le-te je izvajalec GJS odlaganja KO.

V sklopu oblikovanja cene javne infrastrukture se upoštevajo vsebinsko enaki stroški kot pri vodarini (amortizacija, zavarovanje itd.), prav tako tudi v sklopu oblikovanja cene postavke storitve (stroški materiala, storitev, dela itd.).

V skladu z Uredbo je cena izražena v kilogramu (kg) opravljene storitve in se oblikuje na podlagi prostornine zabojnika za MKO oz. BIO in frekvence odvoza. Najmanj enkrat letno mora izvajalec razdeliti maso v zadnjem obračunskem obdobju zbranih MKO oz. BIO odpadkov na uporabnike znotraj posamezne občine, v skladu z volumnom zabojnika in frekvenco odvoza. Prikaz tega izračuna oz. porazdelitve mora tudi objaviti (da je dostopna uporabnikom).

V praksi pogosto prihaja do dilem v zvezi s poračunom pri ravnanju z odpadki. Dilema nastane v povezavi s tem, kdaj je treba opraviti količinski in kdaj cenovni poračun. Uredba MEDO namreč neposredno govori le o cenovnem poračunu. Računsko sodišče Republike Slovenije v mnenju iz 20. januarja 2015 pojasnjuje, da obveznost poračuna posredno izhaja iz člena Uredbe, ki je opisan v prejšnjem odstavku (torej da izvajalec enkrat letno razdeli maso na uporabnike; iz tega logično izhaja, da je razlike v količinah treba poračunati). Računsko sodišče pojasnjuje, da naj bi se količinski poračun izvedel v primeru, kadar prihaja do razlik v količini opravljenih storitev, cenovni poračun pa v primeru, kadar prihaja do razlik med načrtovanimi in dejanskimi stroški, pri čemer količina ne odstopa. V praksi to pomeni, da se količinski poračun izvede, kadar je izvajalec GJS ob preračunu konec leta ugotovil, da je dejansko zbral (in odložil ter obdelal) več oz. manj količin, kot je v elaboratu predvideval. To se tehnično izvede tako, da se uporabnikom na položnicah zmanjša/poveča količina opravljene storitve, a po ceni, ki je potrjena (in se ne spremeni). Cenovni poračun pa se izvede npr., kadar se zniža oz. zviša strošek obdelave in odlaganja odpadkov (to pogosto izvaja podizvajalec komunalnega podjetja), pri čemer so dejansko zbrane količine enake načrtovanim. V tem primeru sta možni dve rešitvi; da se na položnicah upošteva razlika v ceni (pri nespremenjenih količinah) ali pa da se korigira cena, ki bo oblikovana za prihodnje obdobje (v elaboratu).

### **2.3 Prikaz kalkulacije cene obvezne občinske GJS zbiranja komunalnih odpadkov in zaračunavanje**

Izvajalci GJS morajo enkrat letno pripraviti elaborat o oblikovanju cene izvajanja storitev javne službe. Ker je razumevanje elaborata (predvsem v teoriji) lahko precej zahtevno, bom najpomembnejšo sestavino elaborata (tj. kalkulacija cene) prikazal na praktičnem primeru – KSP Litija, d.o.o. Zaradi obsega se bom osredotočil le na GJS zbiranja komunalnih odpadkov, ki je tudi v praksi najzanimivejša (izračun temelji na povprečjih,

ocenah in predpostavkah). Ker je za BIO izračun glede na način izdelave praktično enak kot za KO, ga posebej ne bom predstavljal.

Iz Elaborata o oblikovanju cen storitev obvezne občinske gospodarske javne službe varstva okolja (ravnanja s komunalnimi odpadki) za leto 2020 v občinah Litija in Šmartno pri Litiji, ki ga je pripravilo KSP Litija (2019a), izhaja naslednje:

- podatki za izračun za leto 2020 temeljijo na podatkih zadnjega zaključenega leta, tj. leto 2018;
- javno infrastrukturo pri obeh občinah predstavljajo ekološki otoki;
- v kalkulaciji so upoštevani vsi stroški zbiranja KO (zbiranje in odvoz MKO, odpadne embalaže in ločenih frakcij na ekoloških otokih, zbiranje ločenih frakcij na zbirnem centru, zbiranje kosovnih odpadkov po predhodnem naročilu in enkrat letno tudi zbiranje nevarnih odpadkov).

Cena je v skladu z Uredbo oblikovana na kilogram opravljene storitve, uporabnikom pa se zaračuna glede na volumen zabojnika in frekvenco odvoza, pri čemer se upošteva minimalni volumen na osebo (80 l/osebo/mesec).

Na podlagi predpostavk oz. pojasnil in določb Uredbe so izdelane tabele, prikazane v nadaljevanju.

Tabela 1 prikazuje predvideno količino zbranih KO v letu 2020, pri čemer je osnova za oceno dejanska količina zbranih KO v letu 2018.

*Tabela 1: Predračunska količina zbranih komunalnih odpadkov za leto 2020*

<b>Količina zbranih odpadkov</b>	<b>Komunalni odpadki v kg</b>
Občini Litija in Šmartno	4.900.000
<b>SKUPAJ</b>	<b>4.900.000</b>

*Prerejeno po KSP Litija (2019a).*

Iz tabele 2 izhaja, da bi strošek javne infrastrukture moral znašati 0,0006 EUR na kilogram zbranih KO. Ker pa je KSP Litija v preteklih letih imela presežek iz tega naslova, je upoštevan poračun teh presežkov. Kot je razvidno, vrednost poračuna presega strošek javne infrastrukture. Uporabnikom se zato iz tega naslova ne bo zaračunavalo nič, dokler se razlika med presežki in stroški javne infrastrukture ne pobota.

Tabela 2: Kalkulacija predračunske cene javne infrastrukture za leto 2020

Postavke	Vrednost
Stroški najema javne infrastrukture (v EUR)	2.907
Stroški zavarovanja javne infrastrukture (v EUR)	0
<b>SKUPAJ (v EUR)</b>	<b>2.907</b>
Predračunska količina zbranih odpadkov (v kg)	4.900.000
<b>Predračunska cena javne infrastrukture (v EUR/kg)</b>	<b>0,0006</b>
Poračun presežka poslovnega izida 2015 (v EUR)	-38
Poračun presežka poslovnega izida 2016 (v EUR)	-4.657
Poračun presežka poslovnega izida 2017 (v EUR)	-8.054
<b>SKUPAJ poračun (v EUR)</b>	<b>-12.749</b>
<b>Poračun cene na predračunsko količino (v EUR/kg)</b>	<b>-0,0026</b>
<b>Predračunska cena 2020 s poračunom (v EUR/kg)</b>	<b>0,0000</b>

Prirejeno po KSP Litija (2019a).

V tabeli 3 je prikaz stroškov in drugih postavk v skladu z Uredbo, ki se upoštevajo pri izračunu cene. Na koncu se lastna cena deli s količino predvidenih KO v 2020, rezultat pa je cena izvajanja storitve na kilogram (0,1821 EUR/kg).

Tabela 3: Kalkulacija predračunske cene storitve za leto 2020

Postavke	Vrednost
<b>NEPOSREDNI STROŠKI MATERIALA IN STORITEV (v EUR)</b>	<b>208.250</b>
<b>Neposredni stroški materiala (v EUR)</b>	<b>88.700</b>
Stroški materiala	13.800
Stroški elektrike	900
Stroški pogonskega goriva	62.600
Stroški nadomestnih delov	7.200
Drugi stroški materiala	4.200
<b>Neposredni stroški storitev (v EUR)</b>	<b>119.550</b>
Stroški vzdrževanja osnovnih sred. občine	1.350
Stroški OS izvajalca (vdrž., zavarov., teh. pregledi)	48.000
Stroški prevozov na deponijo	18.000
Stroški najemnine Širjava	7.800
Stroški monitoringa, hidrološkega poročila	15.700
Stroški odstranjevanja in prevzemanja odpadkov	21.000
Stroški drugih storitev	7.700
<b>NEPOSREDNI STROŠKI DELA (v EUR)</b>	<b>433.500</b>
<b>DRUGI NEPOSREDNI STROŠKI (v EUR)</b>	<b>70.060</b>
Amortizacija OS izvajalca	68.500
Drugi neposredni stroški	1.560
<b>SPLOŠNI POSREDNI PROIZ. STROŠKI (v EUR)</b>	<b>0</b>
<b>SPLOŠNI NABAVNO-PRODAJNE STR. (v EUR)</b>	<b>50.500</b>
Popravki vrednosti terjatev	1.000
Splošno nabavno prodajni stroški	49.500

se nadaljuje

Tabela 3: Kalkulacija predračunske cene storitve za leto 2020 (nad.)

Postavke	Vrednost
<b>SPLOŠNI UPRAVNI STROŠKI (v EUR)</b>	<b>74.200</b>
<b>OBRESTI FINANCIRANJA (v EUR)</b>	<b>0</b>
<b>NEPOSREDNI STROŠKI PRODAJE (v EUR)</b>	<b>12.420</b>
<b>DRUGI POSLOVNI ODHODKI (v EUR)</b>	<b>0</b>
<b>DONOS (v EUR)</b>	<b>68.270</b>
<b>SKUPAJ STROŠKI IZVAJANJA STORITVE (v EUR)</b>	<b>917.200</b>
Prihodki od prodaje odpadkov	-11.900
Prihodki od drugih posebnih storitev	-5.900
Prihodki - vračilo trošarin od pogonskega goriva	-2.700
Prihodki od odškodnin - zahtevki zavarovalnici	-4.350
<b>SKUPAJ STROŠKI ZA IZRAČUN LASTNE CENE (v EUR)</b>	<b>892.350</b>
Predračunska količina zbranih odpadkov (v kg)	4.900.000
<b>Predračunska cena izvajanja storitve (v EUR/kg)</b>	<b>0,1821</b>

Prirejeno po KSP Litija (2019a).

Na podlagi tabel 1, 2 in 3 je torej izračunana cena zbiranja KO na kilogram. V nadaljevanju pa je treba določiti še preračun količine zbranih KO iz kilogramov v kubične metre ( $m^3$ ), da se lahko uporabnikom na položnicah prikaže ustrezno količino v kilogramih (v skladu z Uredbo).

Tabela 4 prikazuje porazdelitev skupne količine predvidenih KO v letu 2020 glede na obračunski volumen v  $m^3$ . V obračunskem volumnu je že upoštevana frekvenca odvozov. Izvede se 13 odvozov na leto, kar pomeni, da je povprečno število mesečnih odvozov 1,08. Kot že omenjeno, se gospodinjstvom zaračunava mesečno 80 l odpadkov na osebo. Da se lahko teh 80 l/osebo/mesec uporabniku zaračuna, pa je treba poznati normativ oz. sodilo za preračun iz kg v l (oz. v  $m^3$ ). V KSP Litija to sodilo za leto 2020 znaša 215,71 kg/ $m^3$  (KSP Litija, 2019b).

Tabela 4: Izračun sodila za porazdelitev količin zbiranja KO med uporabnike za leto 2020

Postavke	Vrednost
Masa predvideno zbranih odpadkov (v kg)	4.900.000,00
Obračunska prostornina (v $m^3$ )	22.715,92
<b>Sodilo za preračun (v kg/<math>m^3</math>)</b>	<b>215,71</b>

Prirejeno po KSP Litija (2019b).

Pri uporabnikih iz gospodinjstev bo tako izračun mesečne količine na položnici naslednji:

$$\text{Količina} = \text{št. prijavljenih oseb} * 80 \text{ l na osebo} (= 0,08 \text{ m}^3 \text{ na osebo}) * \text{sodilo kg/m}^3 \quad (1)$$

Ta količina pa se seveda pomnoži še s ceno (ločeno za javno infrastrukturo in storitev).

V tabeli 5 so prikazane postavke, ki jih bo imelo na računu gospodinjstvo s štirimi prijavljenimi osebami.

*Tabela 5: Prikaz postavk na računu za gospodinjstvo s štirimi prijavljenimi osebami*

Naziv storitve	Količina (kg)	Cena brez DDV (EUR)	Znesek brez DDV (EUR)
Javna infrastruktura zbiranja KO	69,03	0,0000	0,00
Storitev zbiranja KO	69,03	0,1821	12,57

*Vir: lastno delo.*

Na tem mestu velja omeniti, da pri tovrstnem izračunu za gospodinjstvo volumen dejanskega zabojnika nima vpliva na zaračunano količino.

V sklopu ravnanja z odpadki sta na računu seveda prikazani tudi količina in cena obdelave in odlaganja, vendar to ne spada v GJS zbiranja KO. Gre namreč za ločeni GJS obdelave KO in GJS odlaganja KO, ki nista del tega prikaza kalkulacije.

Pri izračunu količine zbiranja KO za gospodarstvo (pravne osebe in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost) pa je sistem obračuna zastavljen malo drugače, in sicer v odvisnosti od dejanskega volumna zabojnika in števila odvozov (ti dve spremenljivki se praviloma določita v pogodbi o ravnanju z odpadki).

Enačba za izračun je naslednja:

$$Količina = volumen zabojnika * frekvenca praznjenja * sodilo \text{ kg/m}^3 \quad (2)$$

V tabeli 6 so prikazane postavke, ki jih bo imela na računu pravna oseba z mesečnim odvozom in 120-litrskim zabojnikom.

*Tabela 6: Prikaz postavk na računu za pravno osebo s 120-litrskim zabojnikom in mesečnim odvozom*

Naziv storitve	Količina (kg)	Cena brez DDV (EUR)	Znesek brez DDV (EUR)
Javna infrastruktura zbiranja KO	25,89	0,0000	0,00
Storitev zbiranja KO	25,89	0,1821	4,71

*Vir: lastno delo.*

### **3 OPREDELITEV REVIDIRANJA IN MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA**

#### **3.1 Splošno o revidiranju**

Revidiranje (oz. revizija) je v širšem smislu opredeljeno kot proces zbiranja dokazov v zvezi z navedbami, izkazanimi v RI (oz. drugih predmetih revidiranja). Namen je potrditi popolnost in pravilnost informacij oz. navedb ter s tem potrditi zanesljivost le-teh. To pomeni, da revizor s pomočjo revizijske metodologije in postopkov ugotavlja, ali je v RI predstavljeno resnično in pošteno stanje poslovnih dogodkov. Resnično in pošteno stanje pa lahko opredelimo kot dejstvo, da so poslovni dogodki res nastali, da so bili pravilno evidentirani in da so v RI na pravilen način predstavljeni (Ministrstvo za finance, brez datuma).

Poznamo več oblik revidiranja. V splošnem ločimo notranjo in zunanjo revizijo. Tema tega magistrskega dela je zunanje revidiranje oz. revidiranje RI.

Krovni zakon, ki ureja področje revidiranja RI (in posle dajanja zagotovil ter druge podobne posle) v Sloveniji, je Zakon o revidiranju (ZRev-2), Ur. l. št. 65/08, 63/13 – ZS-K in 84/18. Poleg tega pa revizorje obvezujejo tudi Mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR). Z ZRev-2 pa se sicer ureja le izvajanje Uredbe 537/2014/EU in prenos Direktive 537/2014/EU v slovenski pravni red.

Najpomembnejše določbe, ki izhajajo iz ZRev-2, so naslednje:

- institucija, ki je pristojna za nadzor nad revidiranjem v Sloveniji, je Agencija za javni nadzor nad revidiranjem;
- v skladu z ZRev-2 se posli revidiranja lahko opravljajo na podlagi naročila ali na podlagi zakona;
- revizor mora vse podatke, ki jih izve pri revidiranju, varovati kot tajne, pri revidiranju pa mora delovati nepristransko in neodvisno;
- ob koncu revizije revizijska družba izda revidirani družbi revizijsko poročilo. Nosilec revizije oz. ključni revizijski partner (podpisnik poročila) mora biti pooblaščen revizor. To pomeni, da je opravil usposabljanje za pridobitev omenjenega naziva pri Agenciji za javni nadzor nad revidiranjem. Pri revizijah pa razen njega lahko sodelujejo tudi druge osebe, ki niso pooblaščen revizorji, vendar le-te ne morejo podpisati revizijskega poročila.

#### **3.2 Mednarodni standardi revidiranja**

Ključna regulativa in hkrati orodje pri delu revizorjev so Mednarodni standardi revidiranja. Le-ti so bili sprejeti s strani Mednarodnega združenja računovodij (natančneje Mednarodni



odbor za pravila revidiranja). Obveznost uporabe MSR določa ZRev-2, zato v tem primeru ne govorimo zgolj o priporočilih oz. smernicah, pač pa o zavezujočem pravnem aktu.

Ker so standardi zelo obsežni (37 standardov) in ker so napisani na način, da zadostijo uporabi v vseh panogah in situacijah, se bom v nadaljevanju osredotočil le na tiste, ki so v splošnem najpomembnejši za osnovno razumevanje poteka revizije.

### 3.2.1 MSR 200: Glavni cilji in izvajanje revizije v skladu z MSR

MSR zahtevajo, da revizor pri izvajanju revizije pridobi sprejemljivo zagotovilo, da RI ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare. Sprejemljivo zagotovilo je pridobljeno takrat, kadar revizor pridobi zadostne (merilo količine) in ustrezne (merilo kakovosti) revizijske dokaze, da je revizijsko tveganje zmanjšano na sprejemljivo raven, pri čemer revizijsko tveganje pomeni, da revizor izda neustrezno mnenje. Na tem mestu pa standard določa, da sprejemljivo zagotovilo nikakor ne pomeni absolutnega zagotovila zaradi naravnih omejitev revizije (Slovenski inštitut za revizijo, 2009a).

Revizorji pri svojem delu uporabljajo koncept pomembnosti. Napačne navedbe razumemo kot pomembne takrat, kadar lahko utemeljeno pričakujemo, da bodo vplivale na odločitve uporabnikov RI. Pomembnost pa ni absolutno objektivni pojem, saj se o njej presoja v skladu z okoliščinami, revizorjevo oceno zaznavanja potreb uporabnikov RI, velikostnim rangom napačne navedbe ipd. Ker se revizorjevo mnenje nanaša na RI kot celoto, revizor ni odgovoren za ugotavljanje nepomembnih napačnih navedb (Slovenski inštitut za revizijo, 2009a).

MSR od revizorja zahtevajo, da pri delu ves čas ohranja t. i. poklicno nezaupljivost in strokovno presojo. Če revizor ne pridobi sprejemljivega zagotovila in mnenje s pridržki ne zadošča, mora zavrniti mnenje. Revizor mora vedno delovati v skladu z etičnimi načeli (vključujoč neodvisnost), pri čemer se opira na Kodeks etike IFAC (Slovenski inštitut za revizijo, 2009a).

### 3.2.2 MSR 230: Revizijska dokumentacija

Revizor mora pripraviti dokumentacijo v obsegu, ki omogoča nepovezanemu izkušenemu revizorju, da spozna (Slovenski inštitut za revizijo, 2009b):

- vrsto, čas in obseg postopkov, ki so bili opravljeni skladno z MSR in drugimi regulativnimi zahtevami;
- rezultate omenjenih postopkov in pridobljene dokaze;
- bistvene zadeve, ugotovljene med opravljanjem revizije, ter s tem povezane sklepe in presoje, ki so vodili do teh sklepov.

Revizor zbere pridobljeno dokumentacijo v revizijski spis. Po zaključeni sestavitvi le-tega revizor ne sme izločati revizijske dokumentacije iz spisa. (Slovenski inštitut za revizijo, 2009b).

Obseg, vsebina in oblika revizijske dokumentacije so odvisni od različnih dejavnikov, kot so velikost organizacije, prepoznana tveganja, vrsta načrtovanih postopkov, uporabljena revizijska metodologija ipd. Revizorjeve ustne razlage ne predstavljajo ustrezne podlage za sklepe, lahko pa služijo kot razlaga ali pojasnilo le-tem (Slovenski inštitut za revizijo, 2009b).

### 3.2.3 MSR 240: Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov

Napačne navedbe v RI so lahko dveh vrst; na podlagi napake ali na podlagi prevare. Razlika med obema je v nameri (Slovenski inštitut za revizijo, 2009c).

Postopki ocenjevanja tveganj s strani revizorja obsegajo zlasti (Slovenski inštitut za revizijo, 2009c):

- poizvedovanje pri poslovodstvu (poslovodska ocena tveganja za pomembno napačno navedbo zaradi prevare, vzpostavljenost postopkov v organizaciji za prepoznavanje tveganj prevar itd.);
- poizvedovanje pri drugih v organizaciji (ali vedo, za kakšno prevaro oz. ali jo slutijo);
- poizvedovanje pri notranji reviziji, če le-ta obstaja (njihovo stališče o tveganju).

Revizor ovrednoti zbrane informacije in presodi, ali le-te nakazujejo na tveganje prevare. V povezavi z oceno tveganja revizor načrtuje nadaljnje postopke. V primeru zaznanega tveganja to pomeni npr. povečanje vzorca, podrobno spremljanje zaposlenih, povečana pozornost v zvezi z možnostjo prevarantskega računovodenja in/ali uporabo subjektivnih računovodskih ocen (Slovenski inštitut za revizijo, 2009c).

Ne glede na revizorjevo oceno tveganja pa mora izvesti (Slovenski inštitut za revizijo, 2009c):

- postopke preizkušanja primernosti zapisov v glavno knjigo in drugih uskladitev, povezanih s pripravo RI (poizveduje, presoja zapise ob koncu obdobja, po potrebi preizkusi zapise v dnevnik);
- pregled računovodskih ocen v luči pristranskosti ob vzpostavitvi teh ocen in presoditi, ali ugotovljene okoliščine predstavljajo tveganje za pomembno napačno navedbo;
- pregled nenavadnih poslov oz. poslov, ki ne sodijo v običajno poslovanje organizacije, v skladu z revizorjevim poznavanjem narave poslovanja organizacije.

Revizor od posloводства pridobi pisne predstavitve, v katerih je izraženo, da posloводство potrjuje svojo odgovornost v zvezi s sistemom notranjega kontroliranja, da so revizorju razkrili svojo oceno tveganja in svoje poznavanje prevar ali sumov prevar ter da so razkrili poznavanje prevar ali sumov prevar, ki so jih sporočili drugi, npr. bivši zaposleni, regulatorji ipd. (Slovenski inštitut za revizijo, 2009c).

#### 3.2.4 MSR 250: Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov

Revizor med opravljanjem revizije pridobi ustrezne in zadostne dokaze v zvezi z ravnanjem skladno z zakoni oz. drugimi predpisi, ki neposredno vplivajo na določitev pomembnih zneskov oz. razkritja v RI. Pri tem poizveduje pri poslovodu, ali se organizacija drži omenjenih zakonov oz. drugih predpisov, in pregleda morebitno korespondenco z regulativnimi organi. Revizor mora ves čas biti pozoren na možnost, da ga drugi izvedeni postopki lahko opozorijo na kršenje zakonov ali drugih predpisov (Slovenski inštitut za revizijo, 2018a).

Če revizor med izvajanjem revizije izve za informacijo o neupoštevanju zakonov ali drugih predpisov (oz. se vzpostavi sum), se seznanj z vrsto kršenja in okoliščinami ter z dodatnimi informacijami v zvezi z ovrednotenjem potencialnih vplivov na RI. Če ima revizor sum, da prihaja do neupoštevanja, se o tem pogovori s poslovodstvom (in s pristojnimi za upravljanje, če je potrebno). Če mu omenjena organa ne posreduje dovolj informacij, ki dokazujejo ravnanje v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, in če je po revizorjevi presoji vpliv neupoštevanja lahko pomemben za RI, revizor presodi, ali je treba pridobiti pravno mnenje oz. nasvet (Slovenski inštitut za revizijo, 2018a).

Če revizor sklene, da gre za neupoštevanje zakonov oz. drugih predpisov in da so učinki, ki niso prikazani, pomembni za RI, poda odklonilno mnenje ali mnenje s pridržki (Slovenski inštitut za revizijo, 2018a).

#### 3.2.5 MSR 260: Obveščanje pristojnih za upravljanje

Revizor se mora med drugim s pristojnimi za upravljanje pogovoriti o (Slovenski inštitut za revizijo, 2018b):

- revizorjevem stališču o vidikih računovodskih postopkov organizacije (skupaj z računovodskimi usmeritvami, ocenami in razkritji v RI);
- morebitnih bistvenih in nepričakovanih težavah, ki jih je odkril;
- morebitnih okoliščinah, ki imajo vpliv na revizorjevo poročilo;
- morebitnih drugih zadevah po presoji revizorja, ki so pomembne za nadziranje računovodskega poročanja.

V primeru, da niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje, pa tudi (Slovenski inštitut za revizijo, 2018b):

- o bistvenih zadevah v zvezi z revizijo, o katerih je komuniciral s poslovodstvom;
- o pisnih predstavitev, ki jih revizor zahteva.

### 3.2.6 MSR 265: Obveščanje o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju

Revizor presodi, ali je pri opravljanju revizije ugotovil pomanjkljivosti na področju notranjih kontrol. Pri tem se odloči, ali so te pomanjkljivosti (individualno ali v kombinaciji) bistvene z vidika RI (Slovenski inštitut za revizijo, 2009d).

Revizor mora poslovodstvo pisno obvestiti o pomanjkljivostih pri notranjih kontrolah, o katerih namerava poročati pristojnim za upravljanje (razen če zaradi okoliščin ni primerno obvestiti poslovodstva). Omenjeno pisno obvestilo (imenovano tudi pismo poslovodstvu) vsebuje opis pomanjkljivosti in pojasnilo potencialnih vplivov teh pomanjkljivosti ter dovolj informacij, da bodo naslovniki lahko razumeli kontekst opisanega. Revizor pojasni predvsem, da je bila v sklopu revizije opravljena proučitev notranjih kontrol z namenom določitve ustreznih nadaljnjih postopkov in ne z namenom podajati mnenje o delovanju oz. uspešnosti notranjega kontroliranja. Revizor pojasni tudi, da v obvestilu poroča le o pomanjkljivostih, za katere je sklepal, da so dovolj pomembne, da je o njih smiselno poročati (Slovenski inštitut za revizijo, 2009d).

### 3.2.7 MSR 315: Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja

Revizor mora izvesti postopke ocenjevanja tveganj z namenom zagotavljanja osnove za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v RI. Pri tem pa je pomembno, da omenjeni postopki sami po sebi niso zadostni in ustrezni revizijski dokazi, na katerih bi lahko temeljilo revizorjevo mnenje (Slovenski inštitut za revizijo, 2013).

Postopki ocenjevanja tveganj zajemajo (Slovenski inštitut za revizijo, 2013):

- poizvedovanje pri poslovodstvu, notranji reviziji oz. pri drugih, ki bi utegnili pomagati prepoznati tveganja;
- izvajanje analitičnih postopkov (v povezavi s finančnimi ali nefinančnimi informacijami);
- pregledovanje relevantne dokumentacije (npr. poslovni načrt, poročila o uspešnosti itd.) in opazovanje.

Na podlagi navedenega revizor presodi, ali so pridobljene informacije koristne za prepoznavanje tveganj v zvezi s pomembno napačno navedbo (Slovenski inštitut za revizijo, 2013).

Če revizor namerava uporabiti spoznanja iz preteklih izkušenj s to organizacijo, mora ugotoviti, ali je v zvezi s temi spoznanji prišlo do kakšnih sprememb v primerjavi s preteklimi revizijami, ki bi lahko vplivale na ustreznost teh spoznanj v tekočem letu (Slovenski inštitut za revizijo, 2013).

Revizor mora spoznati (Slovenski inštitut za revizijo, 2013):

- področje dejavnosti revidirane organizacije, regulativne in ostale dejavnike ter primerni okvir računovodskega poročanja,
- lastnosti organizacije (poslovanje, lastništvo, upravljanje, vrste naložb itd.),
- izbor in uporabo računovodskih usmeritev,
- strategijo in cilje ter povezana tveganja, ki bi lahko privedla do pomembno napačne navedbe,
- ocenjevanje in merjenje finančnih dosežkov.

Med spoznavanjem kontrol revizor presodi primernost obstoječih kontrol in ugotovi njihovo delovanje na način, da poleg poizvedovanja opravi določene postopke (opazovanje, pregledovanje, dokumentiranje, vzorčenje itd.) (Slovenski inštitut za revizijo, 2013).

Revizor presodi, ali je organizacija vzpostavila interne postopke ocenjevanja tveganj (prepoznavanje poslovnih tveganj, oceno verjetnosti tveganj in presojo bistvenosti le-teh ter odločanje o ukrepih za odziv na tveganja). Če revizor prepozna tveganja pomembno napačne navedbe, ki jih poslovodstvo ni prepoznalo, presodi, ali to predstavlja bistveno pomanjkljivost v notranjem kontroliranju organizacije (Slovenski inštitut za revizijo, 2013).

Revizor mora tudi spoznati delovanje informacijskega sistema v organizaciji v delu, ki je pomemben za računovodsko poročanje ali pa z njim povezano (Slovenski inštitut za revizijo, 2013).

Revizor mora oceniti tveganja na ravni RI in na ravni uradnih trditev o vrstah poslov, stanj na posameznih kontih in razkritjih (z namenom načrtovanja nadaljnjih revizijskih postopkov) (Slovenski inštitut za revizijo, 2013).

### 3.2.8 MSR 320: Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije

Pri pripravi revizijske strategije v zvezi s posamezno organizacijo mora revizor določiti pomembnost na ravni celote RI. Če v organizaciji obstajajo posli, stanja na kontih ali razkritja, za katere upravičeno pričakujemo, da bodo vplivali na odločitve uporabnikov, a so manjši od pomembnosti, določene za celoto RI, mora revizor določiti raven pomembnosti, ki se uporabi pri teh vrstah poslov, stanjih na kontih ali razkritjih (Slovenski inštitut za revizijo, 2009e).

Revizor določi izvedbeno pomembnost pri opravljanju posamezne revizije. Izvedbena pomembnost je znesek, ki je nižji od zneska pomembnosti za celoto RI in je določen tako, da zmanjša na primerno nizko raven verjetnost, da bi skupna vsota nepopravljenih oz. neodkritih napačnih navedb presegla pomembnost na ravni RI (Slovenski inštitut za revizijo, 2009e).

### 3.2.9 MSR 330: Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja

Revizor mora opraviti preizkuse kontrol z namenom pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z uspešnostjo delovanja vzpostavljenih kontrol v primeru, ko revizor ocenjuje, da kontrole delujejo uspešno ali kadar postopki preizkušanja podatkov ne predstavljajo zadostnih in ustreznih dokazov na ravni uradnih trditev (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f).

Ne glede na ocenjena tveganja mora revizor izvesti postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, stanje na kontu ali razkritje (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f).

Postopki preizkušanja podatkov zajemajo (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f):

- usklajevanje oz. potrjevanje podatkov v RI z evidencami, na katerih temeljijo;
- pregledovanje oz. preiskovanje pomembnih vpisov v dnevnik knjiženja in drugih prilagoditev oz. uskladitev.

### 3.2.10 MSR 450: Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb

Revizor med opravljanjem revizije zbira vse napačne navedbe, razen očitno neznatnih. Če je poslovodstvo na podlagi revizorjeve zahteve popravilo določeno vrsto poslov, stanj na kontih ali razkritij, revizor izvede dodatne postopke z namenom ugotavljanja, ali so napačne navedbe še vedno prisotne (Slovenski inštitut za revizijo, 2009g).

Revizor sporoči primerni ravni poslovodstva vse napačne navedbe, ki jih je med revizijo ugotovil, in od njega zahteva popravke teh navedb. Če poslovodstvo odkloni popravke, revizor ovrednoti razloge poslovodstva za tovrstno ravnanje in to upošteva pri ocenjevanju pomembno napačnih navedb na ravni RI. V tem primeru od poslovodstva zahteva, da pisno izjavi v poslovodskih predstavitvah svoje prepričanje o nepomembnosti nepopravljenih napačnih navedb na RI kot celoto (Slovenski inštitut za revizijo, 2009g).

Revizor pristojnim za upravljanje sporoči nepopravljene napačne navedbe in učinek le-teh na mnenje v revizorjevem poročilu ter zahteva, da se napačne navedbe popravijo (Slovenski inštitut za revizijo, 2009g).

### 3.2.11 MSR 520: Analitični postopki

Revizor pri izvajanju analitičnih postopkov preizkušanja podatkov (Slovenski inštitut za revizijo, 2009h):

- z upoštevanjem ocenjenih tveganj določi primernost posameznih postopkov;
- ovrednoti zanesljivost informacij, na podlagi katerih revizor oblikuje pričakovanja o zneskih ali razmerjih;
- oblikuje pričakovanja v zvezi s knjiženimi zneski ali razmerji in ovrednoti, ali je pričakovanje dovolj natančno, da se lahko na podlagi tega opredeli pomembno napačno navedbo;
- določi sprejemljivo odstopanje med knjiženimi zneski in pričakovanimi zneski, katerega ni treba podrobneje raziskovati.

Analitični postopki vključujejo med drugim analiziranje primerjav računovodskih podatkov (npr. glede na pretekla obdobja, glede na pričakovanja organizacije ali revizorja, glede na panogo ipd.) in proučevanje razmerij (npr. med sestavinami računovodskih podatkov, za katere se predvideva, da bodo sledile napovedljivemu vzorcu s strani organizacije, ali med ustreznimi računovodskimi in neračunovodskimi podatki ipd.) (Slovenski inštitut za revizijo, 2009h).

### 3.2.12 MSR 530: Revizijsko vzorčenje

Revizor pri oblikovanju vzorca upošteva lastnosti populacije, iz katere bo vzorčil, in namen revizijskega postopka. Pri tem se določi vzorec, ki je tako velik, da se tveganje pri vzorčenju zmanjša na sprejemljivo nizko raven (Slovenski inštitut za revizijo, 2009i).

Če se revizor odloči za statistično vzorčenje, mora izbirati vzorčne enote tako, da ima vsaka enota vnaprej znano verjetnost, da bo izbrana. V primeru nestatističnega vzorčenja pa se vzorčne enote izbirajo po presoji. Vsekakor pa je pomembno, da je izbrani vzorec reprezentativen, saj se tako izognemo pristranskosti (Slovenski inštitut za revizijo, 2009i).

### 3.2.13 MSR 700: Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih

Revizor po končani reviziji oblikuje mnenje o tem, ali so RI v vseh pomembnih pogledih skladni s primernim okvirjem računovodskega poročanja. Revizor mora ugotoviti, ali je pridobil sprejemljivo zagotovilo, da RI ne vsebujejo pomembno napačnih navedb (zaradi prevare ali napake) (Slovenski inštitut za revizijo, 2018c).

Revizor ovrednoti predvsem (Slovenski inštitut za revizijo, 2018c):

- ali RI ustrezno izkazujejo uporabljene ključne računovodske usmeritve;

- ali so uporabljene računovodske usmeritve v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in kot take ustrezne;
- ali so računovodske ocene organizacije (poslovodstva) sprejemljive;
- ali so informacije v RI zanesljive, ustrezne, primerljive in razumljive;
- ali RI vsebujejo primerna razkritja;
- ali so v RI uporabljeni ustrezni izrazi.

Revizor izda neprilagojeno mnenje (mnenje brez pridrzkov), kadar ugotovi, da so RI v vseh pomembnih pogledih v skladu s primernim okvirjem računovodskega poročanja. Če navedeno ni izpolnjeno, revizor prilagodi mnenje v skladu z MSR 705 (Slovenski inštitut za revizijo, 2018c).

#### 3.2.14 MSR 705: Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja

Revizor ima v okviru prilagoditev možnost izdaje mnenja s pridrčki, izdaje odklonilnega mnenja ali pa zavrnitve mnenja (Slovenski inštitut za revizijo, 2018d).

Revizor izrazi mnenje s pridrčki, kadar (Slovenski inštitut za revizijo, 2018d):

- na podlagi zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov presodi, da so napačne navedbe pomembne z vidika RI, vendar niso vseobsegajoče;
- ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za utemeljitev mnenja, a sklepa, da bi bili potencialni učinki napačnih navedb z vidika RI lahko pomembni, a ne vseobsegajoči.

Revizor izrazi odklonilno mnenje, kadar na podlagi zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov presodi, da so napačne navedbe pomembne za RI in vseobsegajoče (Slovenski inštitut za revizijo, 2018d).

Revizor zavrne mnenje, kadar ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za utemeljitev mnenja, a sklepa, da bi bili potencialni učinki napačnih navedb z vidika RI lahko pomembni in vseobsegajoči (Slovenski inštitut za revizijo, 2018d).

#### 3.2.15 MSR 706: Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja

Če revizor meni, da je uporabnike RI treba opozoriti na zadevo, ki izhaja iz RI in je po revizorjevi presoji temeljna za uporabnikovo razumevanje RI, se v poročilo vključi odstavek o poudarjanju zadeve. Omenjeno se vključi v poročilo le takrat, kadar revizorju ni treba prilagoditi mnenja (kadar izda mnenje brez pridrzkov) oz. kadar predmetna zadeva ni opredeljena kot ključna revizijska zadeva, o kateri je treba poročati v poročilu (Slovenski inštitut za revizijo, 2018e).



Odstavek o drugi zadevi pa se v poročilo doda v primeru, ko revizor meni, da je uporabnika RI treba obvestiti o zadevi, ki ni predstavljena v RI, a je po revizorjevi presoji pomembna za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali poročila. Odstavek o drugi zadevi pa se vključi v poročilo le, če to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom oz. če predmetna zadeva ni opredeljena kot ključna revizijska zadeva, o kateri je treba poročati v poročilu (Slovenski inštitut za revizijo, 2018e).

## **4 PRAKTIČEN PRIKAZ REVIDIRANJA PROCESA PRODAJE NA PRIMERU KOMUNALE X**

Kot omenjeno v uvodu, bom v nadaljevanju predstavil praktičen primer revizije prodajnega procesa v komunalnem podjetju. Zaradi tajnosti podatkov, ki izhajajo iz interne revizijske dokumentacije, je omenjeno podjetje imenovano Komunala X. Določeni elementi obravnavane Komunale so prilagojeni z namenom zagotavljanja tajnosti (npr. imena in drugi zelo specifični podatki).

Predmetno obdobje revidiranja je poslovno leto 2018 (1. januar – 31. december 2018). Predstavljeni bodo ključni revizijski postopki in procesi, ki so temelj za izdajo končnega mnenja in se jim v praksi posveča največ pozornosti (preizkušanje notranjih kontrol, preizkušanje podatkov).

### **4.1 Predstavitev podjetja**

Komunala X je komunalno podjetje v popolnem lastništvu občine X. Glede na velikost se uvršča med mala podjetja, zato zakonsko ni zavezano k reviziji. Ustanovljeno je bilo v petdesetih letih prejšnjega stoletja z namenom opravljanja javnih služb v občini X. Pravnoorganizacijsko gre za družbo z omejeno odgovornostjo (d.o.o.), opredeljeno kot javno podjetje (podjetje v lasti občine oz. države, ki je ustanovljeno z namenom zagotavljanja javnih dobrin). Občina X kot lastnica Komunale X se je prostovoljno odločila za vsakoletno revizijo RI z namenom zagotavljanja korektnega, transparentnega in poštenega poslovanja.

Komunala X izvaja naslednje dejavnosti:

- oskrba s pitno vodo (obvezna občinska GJS),
- odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode (obvezna občinska GJS),
- zbiranje komunalnih odpadkov (obvezna občinska GJS),
- pogrebna in pokopališka dejavnost (delno obvezna, delno izbirna občinska GJS).

Poleg državnih predpisov, ki sem jih že omenjal v prejšnjih poglavjih, za Komunalo X veljajo še naslednji krovni občinski predpisi:

- Odlok o oskrbi s pitno vodo v občini X,
- Odlok o odvajanju in čiščenju komunalne in padavinske odpadne vode v občini X,
- Odlok o ravnanju s komunalnimi odpadki v občini X,
- Odlok o pogrebni in pokopališki dejavnosti v občini X.

Podjetje ima v lasti dve poslovni stavbi – glavno stavbo in pomožno stavbo (slednja se uporablja kot sedež pogrebne in pokopališke dejavnosti in je locirana ob enem od pokopališč v občini X).

## 4.2 Organizacijska struktura

Podjetje je imelo 31. decembra 2018 57 zaposlenih. Struktura podjetja je naslednja:

- direktor
  - sektor za investicije (3 zaposleni),
  - sektor za kakovost in varovanje okolja (3 zaposleni),
  - sektor podpore poslovanju/IT (2 zaposlena),
  - tehnični sektor (37 zaposlenih),
    - enota vodovod (10 zaposlenih),
    - enota kanalizacija (9 zaposlenih),
    - enota ravnanje z odpadki (14 zaposlenih),
    - pogrebna enota (4 zaposleni),
  - finančno-računovodski sektor (8 zaposlenih),
    - računovodstvo (5 zaposlenih),
    - nabava (3 zaposleni),
  - sektor za splošne zadeve in kadre (3 zaposleni).

Podjetje ima oblikovano tudi skupščino (hierarhično najvišji organ; z namenom nadzora nad poslovanjem). Člani skupščine so predstavniki lastnika (občine) in niso zaposleni v podjetju.

## 4.3 Informacijski sistem

Komunala X uporablja integrirani informacijski sistem (v nadaljevanju IS) slovenskega ponudnika, ki ponuja računalniške rešitve, prilagojene poslovanju komunalnih podjetij. IS je razdeljen na več modulov, pri čemer so najpomembnejši:

- komunalni modul (obračun KS, evidenca zabojujnikov, vodomero, odjemnih mest, storitev itd.),
- modul ostalega fakturiranja (fakturiranje posameznih storitev),
- kadrovski modul (podatki o zaposlenih, plačnih razredih itd.),
- modul plač (obračun plač in stroškov dela, povračil itd.),

- saldakonti kupcev in dobaviteljev (terjatve do kupcev, obveznosti do dobaviteljev itd.),
- modul glavne knjige (knjiženje, glavna knjiga, pomožne evidence, poročila itd.),
- modul delovnih nalogov,
- skladiščno-materialni modul,
- modul osnovnih sredstev.

Komunala X ima s strani ponudnika IS dodeljenega svetovalca, ki je praviloma zelo odziven in se prilagaja potrebam Komunale. Posledično je IS mogoče individualizirati in nastaviti na način, ki odgovarja posameznim poslovnim procesom v podjetju. Poleg tega je s pomočjo svetovalca možno pridobiti tudi poročila in izpise, ki sicer uporabniku niso neposredno razpoložljivi v IS. Možno je prilagajati tudi dostope do posameznih modulov, omejevati brisanje postavk, dodajanje argumentov v baze podatkov ipd.

#### **4.4 Opis izvajanja prodajnega procesa v Komunali X**

V nadaljevanju je podroben opis procesa izvajanja dejavnosti v Komunali X, ki je nastal v času izvajanja revizij omenjene Komunale v preteklih letih. Podatki v celoti izhajajo iz interne revizijske dokumentacije in v praksi predstavljajo osnovni pripomoček pri vsakoletni reviziji.

V Komunali X se prodajni proces deli na opravljanje GJS, ki se zaračunava prek obračuna komunalnih storitev (v nadaljevanju OKS), in na izvajanje dopolnilne dejavnosti.

##### **4.4.1 Obračun komunalnih storitev (OKS)**

Obračun komunalnih storitev izvaja ena zaposlena, ga. Novak.

Osnova za izvedbo obračuna so matični podatki o strankah, matični podatki o cenah (ceniki) in količinski podatki o porabi vode.

##### *4.4.1.1 Matični podatki o strankah*

V okviru matičnih podatkov o strankah se vnese ime stanovalca in naslov stanovanja (odjemnega mesta), podatke o števcu (tip, šifra, datum potrebne zamenjave itd.), število oseb v stanovanju (uporablja se tako za izračun ključa za delitev stroškov v bloku kot za izračun količin pri odpadkih).

Kar se tiče matičnih podatkov, je najbolj problematično pridobiti točne podatke o številu oseb v stanovanjih. Ti podatki so potrebni za izračun postavk ravnanja z odpadki in za razdelitev stroškov porabljene vode med stanovalci v bloku. To v Komunali skušajo reševati z usklajevanjem svojih evidenc z upravno enoto (podatki o prijavljenih osebah v

občini X iz upravne enote – enkrat letno). Načeloma uporabniki sami javijo vsakršno spremembo števila oseb v gospodinjstvu.

V sklopu spremembe števila oseb v gospodinjstvu se zahtevajo ustrezne priloge (potrdilo upravne enote ali potrdilo o prijavi/odjavi stalnega oz. začasnega prebivališča).

Če na določenem naslovu ni prijavljenih oseb, se to v matičnih podatkih o strankah zabeleži tako, da se pod število oseb vnese število nič. Fature se za takšne primere izpišejo samo s postavko omrežnine za oskrbo s pitno vodo in odvajanje ter čiščenje.

#### *4.4.1.2 Ceniki*

Vnos cen iz cenikov se ne opravlja vsakič sproti, ampak se cene zgolj popravljajo ob morebitnih spremembah. Cenike vnaša ga. Vrhovnik Lah (vodja finančno-računovodske službe, v nadaljevanju FRS), ki ima tudi edina dostop do spreminjanja cen v IS.

S 1. januarjem 2018 so bile na podlagi Elaborata o oblikovanju cen storitev obveznih GJS v občini X sprejete nove cene za omrežnino in vodarino pri oskrbi s pitno vodo ter cena omrežnine in storitve za čiščenje in odvajanje odpadnih voda.

S 1. januarjem 2018 je tudi nova cena javne infrastrukture zbiranja komunalnih odpadkov. Cena storitve zbiranja komunalnih odpadkov pa velja še od 1. januarja 2016.

#### *4.4.1.3 Opravljanje obvezne GJS oskrbe s pitno vodo ter GJS odvajanja in čiščenja odpadnih voda*

Osnova za vnos podatkov o porabljeni vodi je popis števecov. Popis števecov se izvaja enkrat letno. Izvajajo ga zaposleni na enoti vodovod, in sicer s čitalci (terminali). Skupaj je v občini približno 2000 števecov.

Popis se opravlja po posameznih rajonih (občina X je razdeljena na deset rajonov). Popisovalec vzame terminal in na terenu za vsak števec (gospodinjstvo) ročno vnese podatek o stanju števca. Če stranke ni doma v času popisa (in do vodomera ni mogoče priti brez dovoljenja stranke), popisovalec na vratih pusti sporočilo, da je treba stanje števca sporočiti v Komunalo. To je bolj problematično v stanovanjskih blokih pri popisu odštevalnih števecov, saj v tem primeru ni mogoče opraviti poročila zgolj s popisom glavnega števca, ampak je treba popisati tudi vse odštevalne števece.

Če popisovalec na terenu v terminal za popis števca vnese podatek, ki odstopa od pavšala, terminal popisovalca zvočno opozori, da gre za morebitno napako. Ga. Novak naredi ročno kontrolo (pregled uvoženih podatkov iz terminala – preveri velike porabe in negativne popise stanj porabe vode). Negativno stanje je lahko posledica previsoke akontacije. Vodja vodovodne dejavnosti v teh primerih na teren pošlje delavce, da preverijo, ali je prišlo do

okvare priključka oz. do drugega defekta. V primeru, da se napake ne ugotovi, sami odjemalci oziroma plačniki storitev izvedejo reklamacijo računa.

Popisovalec po končanem popisu terminal prinese v Komunalo (zaposleni, ki skrbi za obračun komunalnih storitev). Terminal se nato poveže z računalnikom – popisna stanja števecv se prenesejo v modul za obračun komunalnih storitev. Po opravljenem prenosu se izpiše seznam nepopisanih števecv in seznam popisanih števecv. Pri nepopisanih števcih skušajo stanje števca pridobiti od stanovalcev.

Oznake na kartici porabe vode pri posameznem OM so: A – akontacija ali P – popis. Kadar gre za uvoz iz terminala, je to označeno v opombah.

Stranke lahko kadarkoli sporočijo stanje števca po telefonu ali prek interneta. Na tej podlagi si fakturistka pripravlja posebne sezname, na katerih označi, kdo je klical in za kateri števec je sporočil podatek ter stanje števca. Pred izvedbo obračuna te podatke ročno vnese v računalniško rešitev. Tu mora biti pazljiva, da ne pride do napak pri vnašanju. Če bi do napake vseeno prišlo, bi se to ugotovilo ob naslednjem popisu števca.

Popis podjetij, ki so večji odjemalci, se opravlja vsak mesec (teh je cca 50), kar pomeni, da se podjetjem vedno zaračunava dejansko porabo vode in ne na podlagi akontacij.

Skladno z občinskim odlokom plača prvo montažo vodovodnega števca stranka sama, medtem ko zamenjave vodovodnih števecv predstavljajo strošek podjetja (to se pokriva iz prihodka od omrežnin). V skladu s Pravilnikom o merilnih instrumentih, Ur. l. RS št. 19/16, je vsak vodomer treba zamenjati in ponovno overiti po preteku petih let od zadnje menjave.

Ga. Novak vodi evidence o potrebnih zamenjavah števecv. Nekaj primerov je brez vgrajenega vodovodnega števca. Tem osebam se zaračunava 36 m<sup>3</sup> na mesec ne glede na osebe (kar je v skladu z Uredbo MEDO – 1,2 m<sup>3</sup> na dan \* 30 dni).

V IS se vidi, kdaj je bil nazadnje števec montiran. Na podlagi tega se pošlje vodovodarju obvestilo, da je treba števec zamenjati. Po opravljeni menjavi vodovodar prinese dokument o menjavi števca v službo fakturiranja.

Ga. Novak na letni ravni preverja, ali je pri posameznih števcih rok že potekel. V IS se tudi vidi, kadar gre za menjavo števca (oznaka M).

#### *4.4.1.4 Opravljanje obvezne GJS zbiranja KO*

Odlok o ravnanju s komunalnimi odpadki v občini X je bil sprejet leta 2013. V primerjavi s prejšnjim odlokom je zdaj dodano še poglavje »Biološko razgradljivi kuhinjski odpadki in zeleni vrtni odpad«. Povzročitelji bioloških odpadkov brez vrta, kjer bi lahko takšne

odpadke kompostirali, morajo odpadke prepustiti izvajalcu javne službe (zabojniki za biološke odpadke).

Skladno z Odlokom o ravnanju z odpadki v občini X je Komunala X izvajalec zgoj zbiranja odpadkov, obdelavo in odlaganje pa izvaja podjetje CERO X (Center za ravnanje z odpadki občine X), ki razpolaga z deponijo in potrebno infrastrukturo. Storitve obdelave in odlaganja se kljub temu prikazujejo na računih uporabnikom, vendar je zraven zapisano, da gre za zaračunavanje v tujem imenu za tuj račun (v imenu in za račun CERO X). Omenjeni storitvi torej nista prihodek (in strošek) Komunale in se izkazujejo zgoj prek kontov poslovanja za tuji račun (prefakturiranje).

Zabojniki so v lasti Komunale X.

V sistem odvoza odpadkov so vključene vse osebe v občini X. Večinoma je to individualno pobiranje (manjše posode), nekaj odpadkov pa se pobira s skupinskimi posodami (večstanovanjske zgradbe, težje dostopni kraji ...). Obstaja pa še pogodbeni odvoz (podjetja). Pravne osebe, samostojni podjetniki posamezniki ali posamezniki, ki samostojno opravljajo dejavnost, morajo z izvajalcem skleniti pogodbo o ravnanju s komunalnimi odpadki.

Odvoz odpadkov se opravlja na 14 dni (MKO in embalaža), BIO odpadki pa se odvažajo tedensko (tako za fizične kot za pravne osebe).

Enota mere je v skladu z Uredbo MEDO kilogram opravljene storitve. Način, kako se izračuna kilograme na položnici, pa se razlikuje glede na vrsto uporabnika (pravne oz. fizične osebe, tj. gospodarstvo/gospodinjstva).

Gospodinjstvom (fizične osebe) se storitev ravnanja z odpadki zaračuna glede na št. prijavljenih oseb (in št. odvozov).

Gospodarstvu (pravne osebe) se storitve zaračunajo glede na velikost zabojnika in število odvozov na mesečni ravni.

Če v hiši (npr. vikendi) ni prijavljenih oseb, se ne zaračunajo odpadki v primeru, da je ta ista oseba že prijavljena drugje v občini. Če pa ta oseba ni prijavljena v občini, se zaračuna polovica količine, ki bi se zaračunala, če bi bila na naslovu prijavljena ena oseba.

Cene za storitve ravnanja z odpadki so enake za gospodinjstva in za gospodarstvo.

Vsem se na položnici ločeno izkaže javna infrastruktura in storitev (v skladu z Uredbo MEDO).

#### 4.4.1.5 Obračun

- Izvedba obračuna komunalnih dejavnosti (voda, odvajanje in čiščenje ter odpadki)

Mesečno se izda cca 8.000 računov za komunalne storitve.

Ko so količinski podatki o porabi vode, spremembe matičnih podatkov in spremembe cenikov vneseni, fakturistka izvede obračun komunalnih storitev. Obračun komunalnih storitev se izvaja za vsak rajon posebej.

Pri izračunu vrednosti postavk, pri katerih je osnova količina porabljene vode (vodarina, storitev odvajanja in čiščenja, okoljska dajatev), se obračun izvaja tako, da se za tri mesece vnaprej zaračuna akontacijo, po opravljenem popisu pa se izvede poračun glede na dejansko porabljeno vodo. Akontacija se ne izračuna po vsakem popisu sproti (glede na podatke v preteklem trimesečju), ampak je določena na podlagi letnega povprečja, ki so ga v Komunali sami izračunali v preteklosti. Vsak stanovalec ima možnost spremeniti višino akontacije. Tega se stranke poslužujejo predvsem v primerih, ko vedo, da bodo npr. opravljale določena dela in bo poraba vode v prihodnjih mesecih višja od povprečja.

- Izpis podatkov

Ko je obračun izveden, se preveri, ali je število tako pripravljenih položnic pravilno (PDF-oblika računov). To se preveri za vsak rajon posebej. Preveri se, ali se število pripravljenih položnic ujema s številom strank. Če je vse v redu, se podatke pošlje po elektronski pošti podjetju, ki tiska račune.

- Reklamacije

Reklamacije so najpogosteje zaradi puščanja vode. V takšnih primerih gre eden izmed vodovodarjev na teren k stranki preveriti, kaj se je zgodilo oziroma ali je reklamacija upravičena. Izda se dobropis ali pa se sprejme dogovor, da se previsok znesek poročuna s fakturami, izdanimi v naslednjih mesecih.

- Zamudne obresti

Zakonske zamudne obresti se neplačnikom zaračunavajo na izstavljenih položnicah za pretekli mesec. Zaračunavajo se tako fizičnim kot pravnim osebam. Zamudne obresti se avtomatsko prenašajo iz saldakontov na fakturo. Tudi morebitna preplačila se poročunajo sproti pri izdaji fakture.

#### 4.4.2 Dopolnilne dejavnosti

Dopolnilne dejavnosti v Komunali X predstavljajo pogrebna in pokopališka dejavnost ter tržne dejavnosti, ki se zaračunavajo na podlagi DN.

#### 4.4.2.1 Pogrebna in pokopališka dejavnost

- Fakturiranje grobnin

Za obračun grobnin se v Komunali X uporablja Odlok o pogrebni in pokopališki dejavnosti v občini X (iz leta 2017). Višino grobnine določi občina.

Komunala X ima v upravljanju osem pokopališč v občini X.

Grobnine zaračunava ga. Andrejčič. Le-te se zaračunavajo enkrat letno (novembra). Pred izvedbo obračuna se vnese vse spremembe pogodb v modul ostalega fakturiranja. Spremembe cen v program vnese ga. Vrhovnik Lah (edina skrbnica cenikov v Komunali X). Pogodbe se hranijo na lokaciji pogrebne dejavnosti v pisarni pri vodji (g. Ternik).

Če je nov grob odprt v drugi polovici leta, zaračunajo polovico grobnine, če pa je odprt v zadnjih treh mesecih leta, pa se zaračuna glede na število mesecev do konca leta (torej za tri, dva ali en mesec).

- Fakturiranje pogrebov

Pogrebe zaračunava vodja pogrebne dejavnosti (g. Ternik). Zaračunava se samo porabljen material (po nabavnih cenah) in storitve po ceniku na podlagi občinskega odloka. V letu 2009 je bila podpisana pogodba z zunanjim izvajalcem upepelitve pokojnikov. Ta storitev (in pripadajoče storitve, ki spadajo zraven) se zaračunava po ceniku izvajalca, pri čemer Komunala X zaračuna še 5 % manipulativnih stroškov na celotno vrednost računa izvajalca.

Za ostala dela na pokopališču račune izstavlja ga. Andrejčič (urejanje robnikov, spomenikov ipd.). Ti računi se pripravijo na podlagi podpisanega delovnega naloga (vodijo se elektronsko).

#### 4.4.2.2 Delovni nalogi (DN)

- Odpiranje in zaključevanje DN

Delovne naloge izdajajo vodje posameznih enot oziroma odgovorne osebe za posamezna področja. V Komunali X se naročilo od kupcev prejme pri vratarju (osebno) ali po elektronski poti.

Delovodje v programu za DN odprejo novo številko delovnega naloga in vpišejo naslednje podatke:

- zaporedna številka DN,
- podatki o naročniku,
- enota oziroma dejavnost, na katero se DN nanaša,



- datum odprtja DN,
- stroškovno mesto (SM).

Postavk na DN se po potrditvi ne da več popravljati.

Delovni nalogi se izdajajo po zaporednih številkah. IS ne omogoča brisanja DN.

Številko delovnega naloga nato delavci uporabijo pri pisanju, izpolnjevanju zahtevnic, ki so podlaga za prevzem materiala iz skladišča. Kopije podpisanih zahtevnic (s strani delavca, ki je prevzel material, delovodje in skladiščnika) se prilagajo DN. Delovodje na DN tudi pišejo, kdo je opravil delo (ime in priimek) in koliko ur dela je opravil. Prav tako se na DN vnaša tudi podatke o opravljenih storitvah podizvajalcev (tudi kopije teh računov se priloži DN).

Ko je delo opravljeno, so delovodje zadolženi za to, da zaključijo DN (preverijo ustreznost podatkov, zberejo račune in zahtevnice) in vnesejo podatek, kdaj je bil delovni nalog zaključen.

- Statusi DN

Vsak DN ima lahko različne statuse:

- O – odprt,
- Z – zaključen (zaprt),
- F – fakturiran (zaračunan),
- S – storniran.

Nezaračunljivi DN so interni DN, ki se odpirajo le za posamezne pomembnejše aktivnosti (storitve). Strošek le-teh se krije iz prihodkov javne službe (npr. odprava defektov na vodovodu).

Na delovnih nalogih, ki se zaračunavajo, se vodijo vsi stroški:

- izdani material (na delovni nalog se vežejo izdajnice iz skladišča),
- opravljene delovne ure delavcev,
- morebitne storitve podizvajalcev.

Delovni nalogi za pogodbene odvoze odpadkov (kjer se mesečno zaračunava enako) se ne odpirajo.

- Tipi DN

V Komunalni X obstajajo naslednji tipi DN:

- GJS – gospodarska javna služba,
- INT – interni,

➤ TRG – tržni (zaračunljivi) DN.

- Fakturiranje na podlagi DN

Delavci pridobijo izpis delovnega naloga, kamor vpišejo število ur dela iz terena (ta DN je podpisan s strani stranke, kar potrjuje, da je delavec res delal toliko ur). Na podlagi tega nosilec delovnega naloga vnese ure v IS. Ko je le-ta zaključen, ga fizično odnese do fakturistke, ki delovne naloge obračunava, ter ji sporoči, da je delo opravljeno, delovni nalog zaključen oz. zaprt in da se lahko izstavi račun.

- Povzetek notranjih kontrol – DN

Proces evidentiranja podatkov in izvajanja obračuna DN se izvaja računalniško (tudi izdajnice za material se vežejo na DN). Fakturira se na podlagi uvoza podatkov iz DN na račun. Na ta način so odpravili ročno delo.

Vzpostavljena je kontrola – onemogočeno brisanje računov in DN, onemogočeno tudi popravljanje DN oz. računa po potrditvi.

Cenike vnaša zgolj ena oseba v podjetju (vodja FRS).

Kontrolo, ali so bili vsi tržni DN tudi fakturirani, izvaja fakturistka, ki preveri morebitne odprte DN, ki jih delovodja še ni zaključil, in poizveduje pri vodjah enot ter jih poziva, naj jih pravočasno zaključujejo.

Ga. Andrejčič ima v programu že vnesen cenik, tako da pri izdaji fakture navede šifro zaračunane storitve in ji avtomatsko ponudi ceno storitve. V primeru, da pride do spremembe cenika, ga. Vrhovnik Lah popravi cene v programu.

Dopolnilne dejavnosti zaračunava ga. Andrejčič. Račune se izdaja za zaključene DN, ki dobijo status fakturiran, ko se izstavi račun. DN se lahko popravlja, dokler je ta v statusu zaključen, ko pa se račun izda, popravki niso mogoči (ko DN dobi oznako fakturiran).

Odvoz fekalij (greznice) se tudi v letu 2018 opravlja na podlagi naročila (naročilnice). Račun se sestavi na podlagi zaključenega delovnega naloga (in prevoznice, ki je priložena DN). Delovne naloge zaključuje vodja kanalizacije. Ga. Andrejčič kreira račun na osnovi DN – podatki se uvozijo na izdani račun.

Odvoz odpadkov, ki se opravi na podlagi naročila (naročilnice), se zaračuna na podlagi podpisanega delovnega naloga.

Strojne storitve in prevozne storitve se zaračunavajo na podlagi podpisanega delovnega naloga oz. prevoznice. Tudi te storitve se opravljajo na podlagi naročila. Pri storitvah, ki vključuje porabo materiala (DN je priložena kopija podpisane zahtevnice), se zaračunajo manipulativni stroški (nabava, skladiščenje in izdaja materiala) v višini 5 % knjigovodske

vrednosti materiala po stanju na dan izstavitve računa. Material se izda na DN, tako da se ob fakturiranju vidi, ali je bila poraba materiala na posameznem DN.

Izdelava hišnih priključkov in vgradnja vodomeroev se opravlja na podlagi naročila, zaračunava pa se na podlagi podpisanega delovnega naloga.

Mesečno ga. Andrejčič izvede kontrolo, ali so vsi DN fakturirani. Če ugotovi, da ostaja nek DN dlje časa odprt, pozove delovodjo, da poda ustrezna pojasnila (ni še zaključen, se bo zaračunal prihodnji mesec ipd.).

#### **4.5 Preizkušanje notranjih kontrol (predhodna faza revizije)**

Kot že omenjeno v uvodu, je revizija RI praviloma razdeljena na dve fazi: predhodno fazo, ki se običajno izvede med poslovnim letom, ki je predmet revidiranja, in končno oz. zaključno fazo, ki se izvede po zaključku poslovnega leta, ko so poslovne evidence za leto, ki je predmet revidiranja, zaključene. Predhodna faza revizije je pretežno posvečena postopkom, ki so povezani s tveganji za napačne navedbe v RI. Ti postopki vključujejo predvsem (v primeru, da smo to podjetje revidirali že v preteklih letih): opravljanje razgovorov s ključnimi zaposlenimi in upravo, ažuriranje internih zabeležk v zvezi s procesi v podjetju, beleženje sprememb glede na preteklo leto, poizvedovanje o novostih, novih tveganjih, spremembah v IS, zaposlenih, pravnih aktih, pravilnikih itd. Najobsežnejši del predhodne faze revizije pa predstavlja preizkušanje oz. testiranje notranjih kontrol (v nadaljevanju NK). To je ključno revizorjevo orodje za ocenjevanje tveganj v zvezi s potencialnimi napačnimi navedbami v RI. Postopki testiranja NK niso natančno opredeljeni v MSR oz. v drugih aktih, ki urejajo revidiranje, zato se vsak revizor oz. revizijska družba postopkov testiranja NK loti v skladu s svojo presojo. Iz tega seveda sledi tudi dejstvo, da so v vsaki dejavnosti ključne drugačne NK (npr. NK v trgovinski dejavnosti niso enake kot NK v komunalni dejavnosti). Glavni cilj NK pri procesu prodaje pri komunalnih podjetjih je zagotovo zagotavljanje pravilnosti višine prihodkov (in posledično terjatev), le-ti pa so odvisni v pretežni meri od količin (tj. kilogrami opravljenih storitev v sklopu ravnanja s komunalnimi odpadki, kubični metri pri oskrbi s pitno vodo in odvajanju ter čiščenju odpadnih vod itd.) in cen (cena vodarine, ravnanja z odpadki itd.). Zaradi navedenega je tudi testiranje NK v komunalnem podjetju pri procesu prodaje usmerjeno predvsem v preverjanje pravilnosti zaračunanih količin in cen.

V nadaljevanju izpostavljam le najpomembnejše postopke, ki smo jih z namenom preizkusa NK izvedli v Komunali X v letu 2018.

##### **4.5.1 Vzorčno primerjanje postavk na izdanih računih s postavkami v potrjenih cenikih**

Nismo zasledili nepravilnosti, vse postavke se ujemajo s ceniki (tako pri računih iz OKS kot pri dopolnilnih dejavnostih).

#### 4.5.2 Preverjanje možnosti dostopa do šifranta cen

Dostop do spreminjanja cen ima izključno vodja FRS, to je razvidno tudi iz zapisov pomožnih evidenc; cene so bile spremenjene samo na datum sprememb cenikov. To zmanjšuje tveganje nepooblaščenih sprememb cen.

#### 4.5.3 Vzorčna preveritev ustreznosti sprememb storitev pri odjemnih mestih

Za vzorčno izbrana odjemna mesta smo preverili podporno dokumentacijo za spremembo storitev (npr. sprememba št. prijavljenih oseb ali prekinitev odvoza odpadkov). Vsa dokazila so ustrezna in v skladu z veljavnimi odloki. Nismo zasledili nepravilnosti.

#### 4.5.4 Preverjanje pravilnosti podatkov v zvezi z obračunom

Tveganje napačnih stanj pri oskrbi s pitno vodo ter odvajanju in čiščenju odpadnih voda je nizko, saj temelji na avtomatskem prenosu stanj iz popisnih terminalov. Obstaja tveganje napačnega vnosa stanja v terminal, vendar je sprejemljivo nizko, saj terminal opozori na visoka odstopanja. Poleg tega bi se nepravilnosti ugotovile ob menjavi vodomera – takrat se vodomer slika in stranka podpiše dokument o menjavi, kjer je navedeno tudi stanje števca.

Količina odpadkov pri gospodinjstvu temelji na številu prijavljenih oseb, ki se redno usklajuje s centralnim registrom prebivalstva (CRP). Glede na število prijavljenih oseb je določen minimalni mesečni volumen, ki se ga množi s sodilom. Preverili smo ustreznost izračuna sodila. Izračun je pravilen.

Pri gospodarstvu količina odpadkov temelji na volumnu in frekvenci. Vzorčno smo preverili v pogodbah s podjetji, ali se volumni in frekvenca ujemajo s količinami na računih. Podatki so v vseh primerih usklajeni.

Nismo zasledili nepravilnosti.

#### 4.5.5 Pregled popolnosti evidenc

Za različne baze podatkov (delovni nalogi, izdani računi OKS, izdani računi dopolnilnih dejavnosti itd.) smo preverili popolnost zaporedja dokumentov. Manjkajočih številčk nismo zasledili v nobeni bazi.

#### 4.5.6 Ugotovitve po preizkušanju NK

Na podlagi ugotovitev po preizkusu NK ocenjujemo tveganje za pomembno napačno navedbo kot nizko. Ključne NK so vzpostavljene in delujejo.

## 4.6 Preizkušanje podatkov (končna faza revizije)

Končna faza revizije je najboljšežnejši in najpomembnejši del revizije RI. V tej fazi pregledujemo salde (stanja) na vseh pomembnejših kontih, izvajamo analize in primerjave ter zbiramo revizijske dokaze oz. dokumentacijo, ki potrjuje izkazane zneske. Omenjene postopke imenujemo preizkušanje podatkov. To področje je v MSR in regulativi, povezani z revizijo, bolje dokumentirano in natančneje določeno. Za razliko od testiranja NK, kjer se ocenjuje tveganja za napačno navedbo v RI in v splošnem preverja sisteme v podjetju, ki se nanašajo na prepoznavanje in soočanje s tveganji, pri preizkušanju oz. testiranju podatkov dejansko pregledujemo zneske, ki so zavedeni v poslovnih evidencah, in jih dokumentiramo v obsegu in na način, da se čim bolj prepričamo o ustreznosti in pravilnosti RI, ki so izpeljani na podlagi teh podatkov.

Pri reviziji prodajnega procesa Komunale X za leto 2018 smo v skladu z interno revizijsko metodologijo izvedli postopke, ki jih bom predstavil v nadaljevanju. Pri vsakem bom najprej opisal, kako smo se postopka lotili oz. na katerih podatkih ta temelji, zatem pa predstavil ugotovitve, do katerih smo prišli pri izvajanju postopka.

### 4.6.1 Primerjava prihodkov s preteklim letom

#### Opis postopka

S pomočjo preglednice smo izvedli primerjavo prihodkov po posameznih kontih glede na preteklo leto (2017). Podatki za leto 2018 izhajajo iz bruto bilance (v nadaljevanju BB), ki so nam jo posredovali v podjetju, podatki za leto 2017 pa izhajajo iz revizijske dokumentacije preteklega leta (v osnovi pa prav tako iz BB).

#### Ugotovitve

Prihodki so v splošnem primerljivi s preteklim letom (skupno 7-odstotno povečanje). Povečanja zaznamo na kontih prihodkov iz naslova GJS oskrbe s pitno vodo (dva konta – omrežnina in vodarina); oba sta se povečala za cca 10 %. Razlog za povečanje je zvišanje cen tako omrežnine kot vodarine (oba za cca 10 %) v Elaboratu za leto 2018 (nove cene veljajo celo leto, od 1. januarja). Do povečanj prihaja tudi na kontih prihodkov iz naslova GJS odvajanja in čiščenja odpadnih vod in zbiranja KO (javna infrastruktura), iz enakega razloga kot prej (povišanje cen). Na ostalih kontih prihodkov od prodaje omembe vrednih sprememb nismo zaznali.

Drugi poslovni prihodki (konto 768) so izkazani v višini 1.377 EUR, kar je prav tako primerljivo s preteklim letom (6 % nižji glede na 2017).

Prevrednotovalni poslovni prihodki (konto 769) se v celoti nanašajo na prihodke iz naslova plačila terjatev, za katere je bil predhodno oblikovan PVT. Gre za relativno nizke zneske (2.025 EUR), ki so primerljivi s preteklim letom.

Na kontu drugih prihodkov (konto 780) so prihodki iz naslova odškodnin, prejeti s strani zavarovalnic. Ti so v letu 2018 precej višji kot v letu 2017 (2017: 1.267 EUR, 2018: 12.335 EUR). Razlog je v tem, da so v letu 2018 uveljavljali škodo na tovornem vozilu (prometna nesreča).

Odstopanja prihodkov na kontih skupin 76 in 78 v letu 2018 glede na leto 2017 so nizka, logična in ustrezno pojasnjena.

Primer revizijske tabele za primerjavo prihodkov med leti 2018 in 2017 v Komunali X je v prilogi tega magistrskega dela.

#### 4.6.2 Analiza prihodkov po mesecih

##### Opis postopka

Pridobili smo izpis glavne knjige za leto 2018. Izbrali smo le konte prihodkov in ustvarili tabelo (v stolpcih konti, v vrsticah meseci knjiženja). Ustvarili smo tudi grafikon, ki v tem primeru bolje pokaže odstopanja kot sama tabela.

##### Ugotovitve

Prihodki so med meseci enakomerno porazdeljeni. Poleti se porabi nekaj več vode, zato je takrat razvidno malenkostno povečanje konta prihodkov iz naslova vodarine. Nekih posebnosti ali nelogičnih odstopanj ni.

#### 4.6.3 Analiza odprtih terjatev in PVT

##### Opis postopka

Na podlagi podatkov iz BB za leto 2018 (konti terjatev in PVT) smo izdelali tabelo in izvedli primerjavo z letom 2017 (podatki iz dokumentacije preteklega leta).

##### Ugotovitve

V primerjavi s preteklim letom zaznamo rahlo povečanje terjatev do kupcev (cca 10-odstotno), kar je logična posledica zvišanja cen in prihodkov (višje cene pomenijo višje prihodke in višje zneske položnic, posledično tudi zvišanje TDK).

Konti PVT so na podobni ravni kot preteklo leto, opazimo rahlo neto zmanjšanje. Podrobna analiza PVT sledi v nadaljevanju.

Pomembnih odstopanj glede na preteklo leto nismo zaznali.

#### 4.6.4 Analiza kupcev

##### Opis postopka

Prejeli smo podatke o kupcih iz saldakontov (tj. ločena pomožna evidenca terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev), in sicer razvrščene po partnerju po velikosti prometa in po velikosti odprtega salda (na 31. december 2018). Na ta način smo izluščili 20 največjih kupcev glede na letni promet in 20 največjih kupcev glede na odprti saldo na dan 31. december 2018. Omenjeno smo primerjali s podatki za leto 2017.

##### Ugotovitve

Med največjimi 20 kupci ni pomembnih sprememb niti v odprtem saldu niti v letnem prometu. Gre za večinoma enake kupce kot v preteklih letih. Spremembe v saldirah variirajo do 5 % glede na leto 2017, spremembe v prometu pa do 10 %. To so normalna odstopanja. Tudi razvrstitev kupcev po saldu večinoma sovпада z razvrstitvijo po prometu, kar je pričakovano.

Posebnosti ali ključnih sprememb pri večjih kupcih nismo ugotovili, vse je primerljivo s preteklim letom.

#### 4.6.5 Analiza terjatev po starosti

##### Opis postopka

Na podlagi izpisa odprtih terjatev iz saldakontov (na 31. december 2018) smo ustvarili tabelo, ki prikazuje skupni seštevek terjatev po kategorijah zapadlosti (nezapadlo, zapadlo do 30 dni, zapadlo od 30 do 90 dni, zapadlo od 90 do 365 dni in zapadlo nad eno leto).

##### Ugotovitve

Nezapadlih terjatev je 82 %, zapadlih do 30 dni 14 %, zapadlih od 30 do 90 dni 2 %, zapadlih od 90 do 365 dni 1 % in zapadlih nad eno leto 1 %. Struktura terjatev po zapadlosti je primerljiva s preteklim letom (spremembe do dve odstotni točki). Struktura je normalna (celo boljša) v primerjavi z ostalimi komunalnimi podjetji in kaže na relativno visoko unovčljivost terjatev.

#### 4.6.6 Pregled usklajenosti glavne knjige in analitičnih evidenc

##### Opis postopka

Analitiko odprtih TDK na 31. december 2018 (izpis iz saldakontov) smo v tabeli razvrstili po kontih in primerjali s saldi na kontih TDK v BB (podatki v BB so neposredno preneseni iz glavne knjige).

## Ugotovitve

Analitika odprtih TDK po kontih se v vseh primerih ujema s saldi na kontih TDK v BB. Skupna razlika je 2 EUR, kar je materialno nepomemben znesek. Analitika in BB (oz. glavna knjiga) sta usklajeni.

### 4.6.7 Pregled usklajenosti in potrjenosti izpisov odprtih postavk s strani kupcev

#### Opis postopka

Za največjih 20 kupcev (po odprtem saldu in po prometu) smo od podjetja pridobili izpise odprtih postavk (v nadaljevanju IOP) po stanju na dan 31. december 2018, ki so jih poslali kupcem, le-ti pa potrdili in poslali nazaj.

#### Ugotovitve

Najprej smo pridobili le 14 obrazcev IOP od največjih 20 po prometu in 17 od največjih 20 po odprtem saldu. Na podlagi naše zahteve so ponovno večkrat urgirali pri kupcih, naj jim potrjene obrazce IOP vrnejo. Naknadno smo prejeli vse manjkajoče obrazce IOP. V treh primerih so delno neusklajeni za zneske, ki so pri kupcih knjiženi v januar 2019, pri Komunalni pa v december 2018 (zato je v obrazcu IOP po stanju na dan 31. december 2018, ki ga Komunalna pošlje kupcem, ta znesek vključen, pri kupcu pa ne, saj je knjižen v leto 2019). V vseh treh primerih so kupci na obrazcih IOP nedvoumno označili zneske, ki so pri njih knjiženi v 2019, in s tem posredno potrdili tudi dejstvo, da te terjatve (kljub napačnemu obdobju knjiženja) obstajajo. Vsi ostali obrazci so usklajeni in ustrezno podpisani (pri enem je razlika 5 EUR, kar je materialno nepomemben znesek). S pregledanimi obrazci IOP smo potrdili 34 % vseh odprtih terjatev (v komunalah je to relativno visok odstotek, saj je večina kupcev fizičnih oseb, katerim se ne pošilja obrazcev IOP). Ni pomanjkljivosti.

### 4.6.8 Pregled problematičnih kupcev

#### Opis postopka

Prejeli smo izpis dvomljivih in spornih terjatev iz saldakontov na dan 31. december 2018. Dvomljive terjatve so tiste, za katere se pričakuje (oz. obstaja velika verjetnost), da ne bodo poplačane, in tiste, ki so zapadle nad eno leto. Komunalna X v tem primeru oblikuje 100-odstotni PVT. Za sporne terjatve pa se štejejo terjatve, za katere je vložena izvršba oz. drugo pravno sredstvo. Tudi za to vrsto terjatev Komunalna X oblikuje 100-odstotni PVT.

#### Ugotovitve

Primerjali smo pridobljeni izpis z istovrstnim izpisom za leto 2017. Ugotovili smo, da so problematični kupci v pretežni meri enaki kot v preteklem letu (največje zneske



predstavljajo podjetja, ki so v stečaju že več let). Na novo so oblikovali za 12.432 EUR PVT, in sicer v celoti za terjatve do fizičnih oseb. Pri komunalnih podjetjih namreč vedno obstaja element t. i. »socialnih problemov«, tj. določeno število fizičnih oseb, ki svojih terjatev ne poravnava (največkrat zaradi slabe finančne sposobnosti). Uporabnike terjajo po sodni poti, kadar terjatev ne plačajo tudi po trikratnem opominu. Pri tem upoštevajo smiselnost tožbe (glede na znesek oz. plačilno sposobnost dolžnika).

Vse terjatve, za katere so v letu 2018 dodatno oblikovali PVT, so zapadle nad eno leto. Za vse terjatve z zapadlostjo nad eno leto je oblikovan PVT, kar je ustrezno. Pomanjkljivosti ali napak nismo zasledili.

#### 4.6.9 Pregled PVT

##### Opis postopka

Prejeli smo konto kartice (tj. prikaz vseh knjiženj na določenem kontu v celem letu) za konte PVT, konto prevrednotovalnih poslovnih prihodkov in konto prevrednotovalnih poslovnih odhodkov ter izpis odpisanih terjatev in izpis terjatev, za katere je bil oblikovan PVT in so bile naknadno plačane.

Ob oblikovanju PVT na kontih 129 je protiknjižba na kontu prevrednotovalnih poslovnih odhodkov (konto 722). V primeru, da podjetje prejme plačilo terjatve, za katero je že oblikovan PVT, pa to knjiži kot zmanjšanje PVT in zmanjšanje terjatve, na drugi strani pa kot povečanje TRR in prihodek na kontu prevrednotovalnih poslovnih prihodkov (konto 769). Pri tem je treba biti pozoren na promet na kontih PVT, saj se na teh kontih kot zmanjšanje knjižijo tudi odpisi oz. izbrisi terjatev (tj. izločitev terjatev iz poslovnih evidenc).

##### Ugotovitve

Zmanjšanja na kontih PVT so znašala skupno 11.236 EUR, pri čemer se 9.211 EUR nanaša na odpise terjatev ob inventuri (podrobneje v naslednjem postopku), razlika (2.025 EUR) pa se nanaša na plačila terjatev, za katere je bil oblikovan PVT, kar potrjuje tudi pomožna evidenca plačanih terjatev po oblikovanju PVT. Zneske iz naslova plačanih terjatev po oblikovanju PVT v ustrezni višini najdemo tudi na kontu prevrednotovalnih poslovnih prihodkov (konto 769). Povečanja PVT se nanašajo na oblikovanje novega PVT (kot že opisano v prejšnjem postopku) in so v ustreznem znesku pripoznana na kontu prevrednotovalnih poslovnih prihodkov (konto 722). Vse knjižbe so med seboj usklajene in ni razlik.

#### 4.6.10 Pregled odpisov terjatev

##### Opis postopka

Prejeli smo seznam odpisanih terjatev, podpisan inventurni zapisnik v zvezi z odpisom terjatev in sklep o likvidaciji inventurnih razlik ter dokumente medsebojno primerjali in uskladili. Preverili smo odobritev odpisov in vsebinske razloge za odpis.

#### Ugotovitve

Skupni znesek na seznamu odpisanih terjatev se ujema tako s knjižbami kot z inventurnim zapisnikom in sklepom o likvidaciji inventurnih razlik. Odpisov terjatev je bilo za 9.211 EUR, pri čemer je za vse odpisane terjatve bil predhodno oblikovan PVT. Inventurni zapisnik je podpisan s strani vseh treh članov inventurne komisije in direktorja, sklep o likvidaciji inventurnih razlik pa s strani direktorja in vodje FRS. Terjatve so bile odpisane iz dveh temeljnih razlogov, in sicer neutemeljenost izterjave (veliko majhnih zneskov, ki so nižji od posameznega stroška izvršbe) oz. neuspešnost izterjave (dolžnik nima premoženja oz. zaključek stečajnega postopka brez poplačila). Vsi odpisi so bili izvedeni ob inventuri, medletnih odpisov ni bilo.

#### 4.6.11 Pregled izdanih dobropisov

##### Opis postopka

Prejeli smo bazo vseh izdanih dobropisov v letu 2018 in v januarju 2019. Izbrali smo 10 največjih in 10 naključno izbranih primerov dobropisov v letu 2018 skupaj z osnovnim računom in morebitnim novim (naknadno izdanim) računom. Poleg tega smo izbrali pet dobropisov, izdanih v zadnjem tednu decembra 2018, in pet dobropisov, izdanih v prvem tednu januarja 2019. Pri prvem vzorcu je namen preveriti, ali se dobropisi izdajajo na podlagi ustreznih razlogov in v pravih višinah, pri drugem vzorcu pa je namen ugotoviti, ali so dobropisi, izdani ob koncu leta in ob začetku naslednjega leta, uvrščeni v pravo obdobje.

##### Ugotovitve

Iz dobropisov, računov in prilog je razvidno, da so se dobropisi izdajali za utemeljene razloge. Najpogosteje so to reklamacije strank (napake pri oddaji stanj vodomerov, izlivov vode, napačno zaračunanih postavk itd.). V vseh primerih je bil naknadno izdan nov, popravljen račun z ustreznimi postavkami.

V dveh od petih primerov dobropisov, izdanih v prvem tednu januarja 2019, smo ugotovili, da gre za napačno obdobje knjiženja. Prvotni račun se namreč v obeh primerih nanaša na december 2018, zato bi tudi dobropisa morala biti v tem obdobju. Skupni znesek napake znaša 543 EUR, kar ni materialno pomemben znesek in nima pomembnega vpliva na RI. Kljub temu smo o napaki obvestili poslovodstvo in jim svetovali, naj bodo v prihodnje pazljivejši pri izbiri obdobja ob izdajanju dobropisov na začetku leta.

#### 4.6.12 Pregled količinskega poročuna pri odpadkih

##### Opis postopka

Prejeli smo evidence dejansko zbranih odpadkov po vrstah (KO in BIO) iz tehničnega sektorja in izpis zaračunanih količin zbranih odpadkov uporabnikom iz obračunskega oddelka. Namen postopka je ugotoviti, ali bi Komunala X morala izvesti količinski poročun in v kakšni višini.

##### Ugotovitve

Ugotovili smo, da je Komunala X v letu 2018 uporabnikom zaračunala manj odpadkov, kot jih je dejansko zbrala. Ovrednotena razlika pri KO znaša 18.547 EUR, pri BIO pa 13.129 EUR. Količinski poročun je bil dejansko izveden v januarju 2019 (uporabniki so doplačali), na dan 31. december 2018 pa je znesek izkazan na kontu AČR – nezaračunani prihodki (konto 191). To je ustrezno.

#### 4.6.13 Pregled kontov zaračunavanja v tujem imenu za tuj račun

Opis postopka: Prejeli smo konto kartice kontov 145 (kratkoročne terjatve za tuj račun) in 245 (kratkoročne obveznosti za tuj račun). Prejeli smo tudi vse prejete mesečne račune CERO X iz naslova obdelave in odlaganja odpadkov ter letni izpis iz obračuna KS, iz katerega so razvidne količine obdelave in odlaganja odpadkov, zaračunane uporabnikom. Namen je preveriti, ali prihaja do pomembnih razlik med zaračunanimi količinami storitev, ki jih izvajajo v imenu in za račun CERO X, ter dejanskimi količinami storitev, ki izhajajo iz računov CERO X (tehtane količine). V Komunali X se prejeti računi CERO X knjižijo na konto 145 in na konto 220 (obveznosti do dobaviteljev), izdaja računov pa na konto 245 in 120 (TDK). Kot opisano, ti poslovni dogodki ne vplivajo na prihodke in stroške oz. odhodke Komunale. Konec leta se saldi na 145 in 245 medsebojno pobotajo. Saldo v višini razlike med obema kontoma ostane na kontu 145, če je podjetje uporabnikom zaračunalo premalo, oz. na kontu 245, če je podjetje uporabnikom zaračunalo preveč.

##### Ugotovitve

Konec leta je v Komunali X saldo na kontu 145, in sicer v višini 2.412 EUR (uprabnikom so zaračunali malenkost premalo). Razlika je minimalna, kar kaže na to, da je Komunala X s sodili in preračuni relativno dobro ocenila količine in so zelo blizu dejanskim. Ta razlika se bo upoštevala oz. pobotala v naslednjem letu, saj je prenizka za izvedbo poročuna. Vsota zneskov na računih CERO X se ujema s knjižbami na kontu 145, vsota zaračunanih zneskov iz obračuna KS pa s knjižbami na kontu 245. Pomanjkljivosti nismo zasledili.

#### 4.6.14 Pregled izdanih računov

##### Opis postopka

Na podlagi analize prihodkov po mesecih in po kontih smo izbrali vzorec 20 izdanih računov s prilogami. Namen je ugotoviti, ali so računi vsebinsko knjiženi na ustrezne konte ter ali se zneski na računih ujemajo s knjiženimi zneski in s prilogami.

##### Ugotovitve

V vseh primerih so količine in cene skladne s prilogami oz. osnovo za izdajo računa. Računi so knjiženi na ustrezne konte, zneski se ujemajo s knjiženimi. Ni pomanjkljivosti.

#### 4.6.15 Preizkus časovnega preseka prihodkov (angl. cut-off test)

##### Opis postopka

Izbrali smo pet večjih računov iz decembra 2018 in zadnjih pet izdanih računov v decembru 2018 ter pet večjih računov iz januarja 2019 in prvih pet izdanih računov v januarju 2019 (vse račune smo prejeli s prilogami). Namen postopka je ugotoviti, ali se računi knjižijo v ustrezno obdobje (leto) glede na datum opravljene storitve.

##### Ugotovitve

Vsi računi so uvrščeni v pravilno obdobje (glede na datum opravljene storitve, ki je razviden iz priloga računom). Ni pomanjkljivosti.

#### 4.6.16 Pregled drugih poslovnih prihodkov (konto 768)

##### Opis postopka

Prejeli smo konto kartico drugih poslovnih prihodkov (konto 768). Namen je pregledati naravo teh prihodkov in presoditi, ali so izkazani v ustrezni višini. Za posamezne knjižbe prihodkov je treba presoditi, ali vsebinsko spadajo med druge poslovne prihodke.

##### Ugotovitve

Vse knjižbe na kontu drugih poslovnih prihodkov se nanašajo na prihodke od povračila sodnih stroškov za uspešno izterjane terjatve (skupni znesek 1.377 EUR). Vsebinsko so to stroški postopka, ki jih je podjetje moralo plačati ob pričetku izvršbe, a jih je dobilo v izvršilnem postopku povrnjene (pokril jih je dolžnik). Prejeli smo izpis omenjenih izvršb, zneski se ujemajo s knjiženimi. V omenjenem primeru gre za prihodke, ki so povezani s poslovanjem (z običajno poslovno prakso), zato je prav, da so izkazani na kontu drugih poslovnih prihodkov.

#### 4.6.17 Pregled drugih prihodkov (konto 78)

##### Opis postopka

Prejeli smo konto kartico drugih prihodkov (konto 78). Namen je pregledati naravo teh prihodkov in presoditi, ali so izkazani v ustrezni višini. Za posamezne knjižbe prihodkov je treba presoditi, ali vsebinsko spadajo med druge prihodke.

##### Ugotovitve

Kot že ugotovljeno v sklopu analize prihodkov, so se drugi prihodki glede na preteklo leto, relativno gledano, močno povišali. Vrednostno najpomembnejši je prihodek iz naslova povračila škode za tovorno vozilo v višini 11.104 EUR (prometna nesreča). Pridobili smo dokumentacijo, ki omenjeni znesek potrjuje (dopis zavarovalnice, zapisnik itd.). Ker gre za enkraten dogodek, ki ni povezan z redno poslovno prakso, je prav, da je ta znesek izkazan na kontu drugih prihodkov. Ostali prihodki na tem kontu (skupaj 1.231 EUR) se nanašajo na tri manjša izplačila škod s strani zavarovalnice. Zaradi nizkega zneska dodatne dokumentacije nismo pregledovali.

#### 4.6.18 Pregled AČR, ki se nanašajo na prodajo

##### Opis postopka

Prejeli smo konto kartico nezaračunanih prihodkov (konto 191). Konto odloženih stroškov (konto 190) se vsebinsko ne nanaša na prodajo, zato ne spada v ta postopek.

Namen je preveriti, ali so zneski na kontu nezaračunanih prihodkov pravilno izkazani in ali je vsebinsko ustrezno, da so razmejeni.

##### Ugotovitve

Na kontu nezaračunanih prihodkov je le znesek količinskega poračuna v zvezi z ravnanjem z odpadki, in sicer v višini 31.676 EUR (skupaj BIO in KO), kar je v skladu s podporno dokumentacijo (pregledana v sklopu kontrole količinskega poračuna). To je prihodek, ki ga je Komunala realizirala tekom leta, ni pa še bil zaračunan uporabnikom oz. kupcem (računov na 31. december 2018 še niso izdali), zato je ustrezno, da je izkazan na kontu nezaračunanih prihodkov.

#### 4.6.19 Pregled PČR, ki se nanašajo na prodajo

##### Opis postopka

Prejeli smo konto kartico odloženih prihodkov (konto 291). Konto vnaprej vračunanih stroškov (konto 290) se vsebinsko ne nanaša na prodajo, zato ne spada v ta postopek.

Namen je preveriti, ali so zneski na kontu odloženih prihodkov pravilno izkazani in ali je vsebinsko ustrezno, da so razmejeni.

Ugotovitve

Komunala X na kontu odloženih prihodkov izkazuje 205 EUR iz naslova zaračunanih nedokončanih storitev. Znesek je materialno nepomemben in ga nismo nadalje raziskovali.

#### **4.7 Pregled letnega poročila**

Po zaključku postopkov testiranja podatkov smo s strani Komunale X prejeli še zaključeno letno poročilo (v nadaljevanju LP). Namen pregleda LP je ugotoviti, ali so v njem predstavljena ustrezna razkritja in pojasnila ter predvsem ali se RI ujemajo z ugotovitvami in zneski, ki smo jih potrdili med opravljanjem revizije. Razkritja ter pojasnila in ostale zadeve, predstavljene v LP, določata Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 – ZPosS in 158/20 – ZIntPK-C, in SRS. ZGD-1 določa tudi členitev LP na poslovno in računovodsko poročilo.

V sklopu pregleda LP smo se najprej lotili pregleda računovodskega poročila, natančneje usklajevanja RI s podatki, ki izhajajo iz BB (in smo jih preverjali v sklopu testiranja podatkov). To smo izvedli s posebno uskladitveno tabelo. Ugotovili smo, da so podatki iz BB popolnoma usklajeni s podatki, ki izhajajo iz RI v LP.

Naslednji postopek, ki smo ga izvedli, je vsebinski pregled pojasnil k RI. Namen pojasnil je natančneje opisati, kaj vključujejo in kaj pomenijo posamezni zneski, izkazani v RI. Ugotovili smo, da so pojasnila v LP vsebinsko skladna z ugotovitvami, pojasnili in obrazložili, ki smo jih prejeli med revizijo. Pojasnila so napisana in obrazložena v skladu s SRS in ZGD-1.

Pregledali smo tudi celotno poslovno poročilo, vse zahtevane zadeve so ustrezno pojasnjene in razkrite v skladu z ZGD-1.

Zadnji postopek, povezan z LP, je pregled ustreznosti razkritij. Obvezna razkritja v zvezi s prodajo določajo SRS 5 (terjatve), SRS 11 (časovne razmejitve) in SRS 15 (prihodki). Za lažje sledenje zahtevam in preverjanje izkazovanja pri delu uporabljamo tabele, prirejene po SRS.

Tabele, ki jih prikazujem v nadaljevanju, smo uporabili pri reviziji procesa prodaje Komunale X za leto 2018 in so izpolnjene z relevantnimi ugotovitvami.

V tabeli 7 so prikazana razkritja, povezana s terjatvami (povzeto po SRS 5).

*Tabela 7: Pregled razkritij v povezavi s terjatvami*

<b>Razkritje</b>	<b>Odgovor</b>
Ali razkrivajo nezavarovane in zavarovane poslovne terjatve?	Ni relevantno, zavarovanih terjatev ni.
Ali razkrivajo računovodsko usmeritev za prevrednotenje terjatev?	Da.
Ali razkrivajo informacije o izpostavljenosti tveganjem po vrstah?	Da.
Ali razkrivajo informacije o instrumentih za varovanje pred tveganji?	Ni relevantno, jih nimajo.
Ali razkrivajo členitev terjatev glede na zapadlost?	Da.

*Prirejeno po interni revizijski dokumentaciji za Komunalo X.*

V tabeli 8 so prikazana razkritja, povezana s časovnimi razmejitvami (povzeto po SRS 11).

*Tabela 8: Pregled razkritij v povezavi s časovnimi razmejitvami*

<b>Razkritje</b>	<b>Odgovor</b>
Ali razkrivajo razloge in pogoje za oblikovanje pri posameznih vrstah čas. razmejitev?	Da.
Ali razkrivajo metode in predpostavke pri ocenjevanju vrednosti čas. razmejitev in način obravnavanja nastalih razlik?	Da.
Ali razkrivajo razlike med načrtovanim in uresničenim oblikovanjem/črpanjem pri posameznih vrstah čas. razmejitev?	Da.

*Prirejeno po interni revizijski dokumentaciji za Komunalo X.*

V tabeli 9 so prikazana razkritja, povezana s prihodki (povzeto po SRS 15).

*Tabela 9: Pregled razkritij v povezavi s prihodki*

<b>Razkritje</b>	<b>Odgovor</b>
Ali razkrivajo metodo merjenja prihodkov?	Da.
Ali se razkrivajo zneski in obseg posameznih postavk prihodkov (če so te postavke pomembne za pojasnitev dosežkov)?	Da.

*Prirejeno po interni revizijski dokumentaciji za Komunalo X.*

Na podlagi izvedenih postopkov lahko (z vidika prodajnega procesa) zaključimo, da:

- se RI in ostali podatki v LP ujemajo s podatki in ugotovitvami, ki smo jih pridobili med opravljanjem revizije;
- je LP sestavljeno skladno z določili in razkritji, ki jih določata ZGD-1 in SRS;
- so v LP ustrezno vsebinsko pojasnjene zadeve, ki se navezujejo na RI.

#### **4.8 Revizorjevo mnenje**

Ker pomembnih nepravilnosti nismo zasledili niti na področju prodaje niti na ostalih področjih poslovanja, smo prejeli sprejemljivo zagotovilo, da RI v vseh pomembnih pogledih pošteno prikazujejo finančni položaj Komunale X na dan 31. december 2018.

Na podlagi tega smo izdali mnenje brez pridržkov (neprilagojeno mnenje). Revizorjevo mnenje je Komunala X vključila v javni objavi LP.

Primer revizorjevega poročila Komunalni X za leto 2018 je v prilogi tega magistrskega dela.

### **5 UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA**

Kot že omenjeno, pomembnih nepravilnosti v zvezi z revidiranjem Komunale X za leto 2018 nismo zasledili. Lahko pa podam nekaj splošnih ugotovitev in priporočil v zvezi s celotno obravnavano tematiko.

Prva ugotovitev je povezana z regulativnim okvirjem. Občinske GJS so v splošnem precej skopo urejene v slovenski regulativi. V zvezi s tem najdemo le nekaj splošnih določb v krovnih zakonih (ZGJS, ZVO-1). Metodologija oblikovanja cen je sicer določena v Uredbi MEDO, vendar je tudi ta na določenih mestih dokaj nejasna in nespecifična in ne predvideva vseh možnih scenarijev, ki se dogajajo v komunalnih podjetjih. Velja torej, da se občine morajo same odločati, katere GJS bodo zagotavljale in na kakšen način, zato med njimi lahko prihaja do pomembnih razlik.

V zvezi z navedenim bi podal priporočilo, da se področje občinskih GJS v Sloveniji podrobneje uredi s pomočjo natančnejših podzakonskih aktov (npr. pravilniki, navodili itd.) oz. pojasnil. Na ta način bi bile občinske GJS med posameznimi občinami enotneje organizirane, v praksi pa se ne bi pojavljalo toliko dilem in razlik.

Druga ugotovitev je povezana z elaboratom, ki ga komunalnim podjetjem nalaga Uredba MEDO. Zaradi povsem različnih načinov izdelave elaborata med posameznimi komunalnimi podjetji lahko pride do razlik tudi pri kalkulacijah. Uredba namreč le v nekaj alinejah določa obvezne sestavine elaborata (in kalkulacije), nikjer pa ni prikaza, kako naj bi bil ta videti v praksi. Na tem mestu bi predlagal, da se na državni ravni izda primer oz. okvirno predlogo elaborata. Tako bi se zagotovila večja primerljivost med elaborati in kalkulacijami posameznih komunalnih podjetij.

Finančno-računovodskim sektorjem in upravam v komunalnih podjetjih bi priporočil, da se pri planiranju procesov v podjetju osredotočijo predvsem na oblikovanje in izvajanje NK. Dober sistem NK namreč zelo uspešno preprečuje prevare oz. napake, v določenih primerih pa lahko tudi optimizira delo (predvsem v primeru vzpostavitve sistemske kontrole v IS namesto ročnih kontrol). Pri tem je tudi smiselno, da se določene osnovne



NK določi v internih pravilnikih in se jih tako formalizira. Seveda pa je najpomembneje zagotoviti, da se te NK v praksi tudi dosledno izvajajo.

Zadnje priporočilo je usmerjeno revizorjem, ki revidirajo komunalna podjetja. Le-ta se namreč v več pogledih razlikujejo od običajnih podjetij, ki delujejo na trgu. Obstaja precej predpisov in postopkov, ki jih je treba poznati pred začetkom revidiranja. Kot že omenjeno, so ti predpisi na državni ravni pogosto lahko nejasni oz. splošni, na občinski ravni pa se medsebojno lahko zelo razlikujejo. Revizorjem zato svetujem, da posvetijo pozornost predvsem spoznavanju panoge v splošnem (vključno z regulativo in drugimi specifikami) ter spoznavanju podjetja z vidika poslovnih procesov in vzpostavljenih NK. Z vidika regulative pa priporočam, da se poleg Uredbe MEDO osredotočajo predvsem na relevantne občinske predpise.

## **SKLEP**

Poslovanje izvajalcev GJS v Sloveniji je v precej pogledih različno od poslovanja običajnih podjetij, ki delujejo na trgu. Največja razlika z vidika prodajnega procesa je način pridobivanja prihodkov; izvajalci GJS oz. komunalna podjetja le-teh namreč ne generirajo na podlagi konkurenčnosti na trgu, temveč na podlagi kombinacije državnih in občinskih predpisov, ki določajo njihovo delovanje. Za celovito razumevanje poslovanja komunalnih podjetij je potrebno poznavanje osnovnih določb teh predpisov. Iz tega razloga sem se v drugem poglavju magistrskega dela med drugim posvetil tudi predstavitvi relevantne regulative v povezavi z GJS.

Cene GJS oz. komunalnih storitev se oblikujejo z upoštevanjem stroškov, povezanih z opravljanjem posamezne GJS iz preteklih let. Z vidika oblikovanja cen in določanja količin opravljenih storitev so problematične predvsem GJS ravnanja z odpadki. Te kalkulacije zaradi narave dejavnosti namreč ne temeljijo na neposredno merljivih enotah opravljene storitve, pač pa na ocenah in predpostavkah, ki se spreminjajo iz leta v leto. Zaradi navedenega je kalkulacija za povprečnega bralca lahko prezapletena za razumevanje. V magistrskem delu sem stremel k čim bolj razumljivi predstavitvi sistema določanja cen in količin. Na ta način sem želel pojasniti, na kakšen način so določene cene in količine, ki jih vsako gospodinjstvo mesečno plačuje prek položnic, izdanih s strani lokalnega komunalnega podjetja. Razumevanje načina kalkulacije je zelo pomembno tudi z vidika revizorja, saj se s tem posredno določa tudi višina prihodkov (in posledično tudi terjatev).

Za razumevanje praktičnega primera revidiranja prodajnega procesa je treba najprej poznati določene ključne pojme in standarde, ki se v praksi uporabljajo tako pri računovodenju kot pri revidiranju. S tem namenom sem v prvem poglavju predstavil ključne računovodske kategorije, ki so neposredno povezane s prodajnim procesom v komunalnem podjetju (terjatve, prihodki in časovne razmejitev). V tretjem poglavju pa sem se osredotočil na teoretični vidik revidiranja in predstavil revidiranje v splošnem ter

opisal ključne določbe MSR. To je namreč ključna teoretična in regulativna podlaga, na kateri temelji revidiranje v praksi.

V prvi polovici empiričnega dela magistrskega dela sem prikazal postopke, ki jih revizor izvede pri revidiranju prodajnega procesa, in sicer na primeru Komunale X za leto 2018. Ker je za celovito razumevanje izvedenih revizijskih postopkov potrebno poznavanje podjetja in njegovih specifik, sem najprej predstavil osnovne podatke o podjetju, njegovo organizacijsko strukturo in informacijski sistem. V nadaljevanju sem podrobno opisal potek prodajnega procesa in način dela v Komunali X.

V drugi polovici empiričnega dela so predstavljeni in opisani revizijski postopki v zvezi s prodajnim procesom, ki so ločeni na dve glavni kategoriji – preizkušanje NK in preizkušanje podatkov. V prvem sklopu (preizkušanje NK) je glavni cilj prepoznati in oceniti tveganja, ki imajo lahko vpliv na RI, pa tudi ovrednotiti trenutni sistem prepoznavanja in soočanja s tveganji v podjetju. Na primeru Komunale X za leto 2018 v tej fazi pomembnih pomanjkljivosti nismo zasledili. Drugi sklop (preizkušanje podatkov) pa je usmerjen v pridobivanje zadostnih in ustreznih dokazov in revizijske dokumentacije v zvezi s posameznimi navedbami v RI. Namen izvedenih postopkov je pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da so RI v vseh pomembnih pogledih pošteno in pravilno prikazani. Večjih nepravilnosti ali napak v primeru Komunale X za leto 2018 v tem sklopu nismo ugotovili, kar velja tudi za LP in RI, ki so v njem predstavljeni. Ker so bile ugotovitve na ostalih področjih poslovanja Komunale X za leto 2018 enake kot na področju prodaje, smo izdali neprilagojeno revizorjevo mnenje oz. mnenje brez pridržkov.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bragg, S. (2019, 8. avgust). Substantive procedures. *AccountingTools*. Pridobljeno 15. oktobra 2020 iz <https://www.accountingtools.com/articles/what-are-substantive-procedures.html>
2. Inštitut za javno-zasebno partnerstvo. (brez datuma). *Javne službe in javna infrastruktura*. Pridobljeno 10. januarja 2021 iz <http://www.pppforum.si/podrocje/javne-sluzbe-in-javna-infrastruktura/>
3. Kenton, W. (2020, 28. julij). Internal Controls. *Investopedia*. Pridobljeno 15. oktobra 2020 iz <https://www.investopedia.com/terms/i/internalcontrols.asp>
4. KSP Litija d.o.o. (2019a). *Elaborat o oblikovanju cen storitev obvezne občinske gospodarske javne službe varstva okolja (ravnanja s komunalnimi odpadki) za leto 2020 v občinah Litija in Šmartno pri Litiji*. Litija: KSP Litija d.o.o.
5. KSP Litija d.o.o. (2019b). *Preračun porazdelitve količin opravljenih posameznih vrst storitev ravnanja s komunalnimi odpadki med uporabnike v občini Litija od 1.1.2020 dalje*. Litija: KSP Litija d.o.o.
6. Ministrstvo za finance. (brez datuma). *Revidiranje*. Pridobljeno 19. septembra 2020 iz <https://www.gov.si teme/revidiranje/>

7. Pirnat, R. (2013). Pravna vprašanja prenosa nekaterih pristojnosti v zvezi z zagotavljanjem gospodarskih javnih služb z občin na državo. *Zbornik XVI. posvetovanja Organiziranje, financiranje in računovodenje gospodarskih javnih služb* (str. 5). Ljubljana: LM Veritas d.o.o.
8. Računsko sodišče RS. (2015, 20. januar). *Poračun cen storitev v skladu z Uredbo MEDO*. Pridobljeno 10. januarja 2021 iz <http://www.rs-rs.si/stalisca-in-mnenja/javne-gospodarske-sluzbe/stalisce/poracun-cen-storitev-v-skladu-z-uredbo-medo-20-1-2015/>
9. Slovenski inštitut za revizijo. (2009a). *Mednarodni standard revidiranja MSR 200*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1519/msr\\_200.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1519/msr_200.pdf)
10. Slovenski inštitut za revizijo. (2009b). *Mednarodni standard revidiranja MSR 230*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1413/msr\\_230.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1413/msr_230.pdf)
11. Slovenski inštitut za revizijo. (2009c). *Mednarodni standard revidiranja MSR 240*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1427/msr\\_240.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1427/msr_240.pdf)
12. Slovenski inštitut za revizijo. (2009d). *Mednarodni standard revidiranja MSR 265*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1494/msr\\_265.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1494/msr_265.pdf)
13. Slovenski inštitut za revizijo. (2009e). *Mednarodni standard revidiranja MSR 320*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1429/msr\\_320.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1429/msr_320.pdf)
14. Slovenski inštitut za revizijo. (2009f). *Mednarodni standard revidiranja MSR 330*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1446/msr\\_330.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1446/msr_330.pdf)
15. Slovenski inštitut za revizijo. (2009g). *Mednarodni standard revidiranja MSR 450*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1435/msr\\_450.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1435/msr_450.pdf)
16. Slovenski inštitut za revizijo. (2009h). *Mednarodni standard revidiranja MSR 520*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1439/msr\\_520.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1439/msr_520.pdf)
17. Slovenski inštitut za revizijo. (2009i). *Mednarodni standard revidiranja MSR 530*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz [https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1436/msr\\_530.pdf](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1436/msr_530.pdf)
18. Slovenski inštitut za revizijo. (2013). *Mednarodni standard revidiranja MSR 315*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1526/msr-2009-315-popravki-2016.pdf>
19. Slovenski inštitut za revizijo. (2018a). *Mednarodni standard revidiranja MSR 250*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1426/msr-250-prenovljen.pdf>

20. Slovenski inštitut za revizijo. (2018b). *Mednarodni standard revidiranja MSR 260*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1467/msr-260-prenovljen.pdf>
21. Slovenski inštitut za revizijo. (2018c). *Mednarodni standard revidiranja MSR 700*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1497/msr-700-prenovljen.pdf>
22. Slovenski inštitut za revizijo. (2018d). *Mednarodni standard revidiranja MSR 705*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1516/msr-705-prenovljen.pdf>
23. Slovenski inštitut za revizijo. (2018e). *Mednarodni standard revidiranja MSR 706*. Pridobljeno 20. septembra 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1472/msr-706-prenovljen.pdf>

## **PRILOGE**



**Priloga 1: Primer revizijske tabele – primerjava prihodkov med leti 2017 in 2018 v Komunalni X**

*Tabela 1: Primerjava prihodkov med leti 2017 in 2018 v Komunalni X*

<b>Konto</b>	<b>Naziv</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>Razlika</b>	<b>Indeks</b>
760001	OMREŽNINA - VODA	496.258	545.362	49.104	110
760002	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV - VODARINA	411.857	452.655	40.798	110
760003	OMREŽNINA - KANALIZACIJA	292.650	307.789	15.139	105
760004	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV - KANALŠČINA	87.772	92.857	5.085	106
760005	OMREŽNINA - ČIŠČENJE	301.831	325.299	23.468	108
760006	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV - ČIŠČENJE	201.554	217.678	16.124	108
760007	OMREŽNINA - GREZNICE/MKČN	81.493	87.944	6.451	108
760008	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV - GREZNICE/MKČN	28.252	30.698	2.446	109
760009	PRIHODKI OD PRODAJE STORITEV - RKO	606.822	617.408	10.586	102
760010	PRIHODKI OD JAVNE INFRASTRUKTURE ZBIRANJA RKO	38.598	40.741	2.143	106
760200	PRIHODKI OD PRODAJE STORITEV - POGREBNA DEJ.	61.555	62.014	459	101
<b>760</b>	<b>PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV NA DOMAČEM TRGU</b>	<b>2.608.642</b>	<b>2.780.445</b>	<b>171.803</b>	<b>107</b>
768000	POSLOVNI PRIHODKI, KI NISO PRIHODKI OD PRODAJE	1.458	1.377	-81	94
<b>768</b>	<b>DRUGI POSLOVNI PRIHODKI</b>	<b>1.458</b>	<b>1.377</b>	<b>-81</b>	<b>94</b>
769000	PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI IZ NASLOVA TERJATEV	1.986	2.025	39	102
<b>769</b>	<b>PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI</b>	<b>1.986</b>	<b>2.025</b>	<b>39</b>	<b>102</b>
<b>76</b>	<b>POSLOVNI PRIHODKI</b>	<b>2.612.086</b>	<b>2.783.847</b>	<b>171.761</b>	<b>107</b>
780000	PREJETE ODŠKODNINE	1.267	12.335	11.068	974
<b>780</b>	<b>DRUGI PRIHODKI</b>	<b>1.267</b>	<b>12.335</b>	<b>11.068</b>	<b>974</b>
<b>78</b>	<b>DRUGI PRIHODKI</b>	<b>1.267</b>	<b>12.335</b>	<b>11.068</b>	<b>974</b>
	<b>SKUPAJ KTO 76, 78</b>	<b>2.613.353</b>	<b>2.796.182</b>	<b>182.829</b>	<b>107</b>

*Prيرهjeno po interni revizijski dokumentaciji za Komunalno X.*

## Priloga 2: Revizorjevo poročilo Komunalni X za leto 2018

*Slika 1: Revizorjevo poročilo Komunalni X za leto 2018 – 1. del*



BM Veritas Revizija d.o.o., Dunajska cesta 106, 1000 Ljubljana  
T: 01 568 43 80, 01 568 24 36, F: 01 568 40 75

### POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Skupščini družbe  
JAVNO PODJETJE KOMUNALA X, d.o.o.

#### **Mnenje**

Revidirali smo računovodske izkaze gospodarske družbe JAVNO PODJETJE KOMUNALA X, d.o.o., ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 2018, izkaz celotnega vseobsegajočega donosa, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo finančni položaj gospodarske družbe JAVNO PODJETJE KOMUNALA X, d.o.o. na dan 31. decembra 2018 ter njen poslovni izid za tedaj končano leto v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.

#### **Podlaga za mnenje**

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh pravil so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu s Kodeksom etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA) ter etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov v Sloveniji, potrjujemo svojo neodvisnost od družbe in, da smo izpolnili vse druge etične zahteve v skladu s temi zahtevami in kodeksom IESBA.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje.

#### **Druge informacije**

Za druge informacije je odgovorno poslovdstvo. Druge informacije obsegajo poslovno poročilo, ki je sestavni del letnega poročila gospodarske družbe, vendar ne vključujejo računovodskih izkazov in našega revizorjevega poročila o njih.

Naše mnenje o računovodskih izkazih se ne nanaša na druge informacije in o njih ne izražamo nobenega zagotovila.

V povezavi z opravljeno revizijo računovodskih izkazov je naša odgovornost prebrati druge informacije in pri tem presoditi ali so druge informacije pomembno neskladne z računovodskimi izkazi, zakonskimi zahtevami ali našim poznavanjem, pridobljenim pri revidiranju, ali se kako drugače kažejo kot pomembno napačne. Če na podlagi opravljenega dela zaključimo, da obstaja pomembna napačna navedba drugih informacij, moramo o takih okoliščinah poročati. V zvezi s tem na podlagi opisanih postopkov poročamo, da:

- so druge informacije v vseh pomembnih pogledih usklajene z revidiranimi računovodskimi izkazi;

1/3

BM VERITAS REVIZIJA družba za revizijo d.o.o., Dunajska cesta 106, 1000 Ljubljana, Slovenija.  
ID št. za DDV SI92798026, TRR: SI56 0201 1015 7944 457, matična št. 3546845000, osnovni kapital 10.000,00 EUR  
e-mail: revizija@bm-veritas.si, www.bm-veritas.si

*Prirejeno po interni revizijski dokumentaciji za Komunalo X.*



## Slika 2: Revizorjevo poročilo Komunalni X za leto 2018 – 2. del



• REVIZIJA •

BM Veritas Revizija d.o.o., Dunajska cesta 106, 1000 Ljubljana  
T: 01 568 43 80, 01 568 24 36, F: 01 568 40 75

- so druge informacije pripravljene v skladu z veljavnimi zakoni in predpisi; ter
- na podlagi poznavanja in razumevanja družbe in njenega okolja, ki smo ga pridobil med revizijo, v zvezi z drugimi informacijami nismo ugotovili bistveno napačnih navedb.

### **Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze**

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z Slovenskimi računovodskimi standardi in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Posloводство je pri pripravi računovodskih izkazov družbe odgovorno za oceno njene sposobnosti, da nadaljuje kot delujoče podjetje, razkritje zadev, povezanih z delujočim podjetjem in uporabo predpostavke delujočega podjetja kot podlago za računovodenje, razen če namerava posloводство podjetje likvidirati ali zaustaviti poslovanje, ali če nima druge možnosti, kot da napravi eno ali drugo.

Skupščina je odgovorna za nadzor nad pripravo računovodskih izkazov in za potrditev revidiranega letnega poročila.

### **Revizorjeva odgovornost**

Naši cilji so pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem ali so računovodskih izkazi kot celota brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdati revizorjevo poročilo, ki vključuje naše mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je visoka stopnja zagotovila, vendar ni jamstvo, da bo revizija, opravljena v skladu z MSR, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, če ta obstaja. Napačne navedbe, lahko izhajajo iz prevare ali napake, ter se smatrajo za pomembne, če je upravičeno pričakovati, da posamič ali skupaj, vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

Med izvajanjem revidiranja v skladu z MSR uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost. Prav tako:

- prepoznamo in ocenimo tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, bodisi zaradi napake ali prevare, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke kot odzive na ocenjena tveganja ter pridobivamo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki zagotavljajo podlago za naše mnenje. Tveganje, da ne bomo odkrili napačne navedbe, ki izvira iz prevare, je višje od tistega, povezanega z napako, saj prevara lahko vključuje skrivne dogovore, ponarejanje, namerno opustitev, napačno razlago ali izogibanje notranjih kontrol;
- opravimo postopke preverjanja in razumevanja notranjih kontrol, pomembnih za revizijo z namenom oblikovanja revizijskih postopkov, ki so okoliščinam primerni, vendar ne z namenom izraziti mnenja o učinkovitosti notranjih kontrol družbe;
- presodimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen ter z njimi povezanimi razkritji posloводства;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov o obstoju pomembne negotovosti glede dogodkov ali okoliščin, ki zbujejo dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, sprejmemo sklep o ustreznosti poslovodske uporabe predpostavke delujočega podjetja, kot podlage računovodenja. Če sprejmemo sklep o obstoju pomembne negotovosti, smo dolžni v

2/3

BM VERITAS REVIZIJA družba za revizijo d.o.o., Dunajska cesta 106, 1000 Ljubljana, Slovenija.  
ID št. za DDV SI92791026, TRR: SI56 0201 025 7944 27, matična št. 3546845000, osnovni kapital 10.000,00 EUR  
e-mail: revizija@bm-veritas.si, www.bm-veritas.si

*Prerejeno po interni revizijski dokumentaciji za Komunalno X.*

Slika 3: Revizorjevo poročilo Komunalni X za leto 2018 – 3. del



BM Veritas Revizija d.o.o., Dunajska cesta 106, 1000 Ljubljana  
T: 01 368 43 80, 01 368 44 36, F: 01 368 40 75

- revizorjevem poročilu opozoriti na ustreznost razkritja v računovodskih izkazih ali, če so taka razkritja neustrezna, prilagoditi mnenje. Revizorjevi sklep temeljijo na revizijskih dokazih
- pridobljenih do datuma izdaje poročila. Vendar kasnejši dogodki ali okoliščine lahko povzročijo prenehanje organizacije kot delujočega podjetja;
- ovrednotimo splošno predstavitev, strukturo, vsebino računovodskih izkazov vključno z razkritji, in ali računovodski izkazi predstavljajo zahtevne posele in dogodke na način, da je dosežena poštna predstavitev;
- skupščino med drugim obveščamo o načrtovanem obsegu in času revidiranja in pomembnih revizijskih ugotovitvah vključno s pomanjkljivostmi notranjih kontrol, ki smo jih zaznali med našo revizijo.

Ljubljana, 9. marec 2019

mag. Matej Lončner  
pooblaščen revizor



3/3

BM VERITAS REVIZIJA družba za revizijo d.o.o., Dunajska cesta 106, 1000 Ljubljana, Slovenija,  
ID št. za DDV SI42791026, TRR: SI36 0203 005 7944 377, matična št. 3546845000, osnovni kapital 10.000,00 EUR  
e-mail: revizija@bm-veritas.si, www.bm-veritas.si

Prirjeno po interni revizijski dokumentaciji za Komunalo X.