

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**ZUNANJE KOMERCIALNO REVIDIRANJE JAVNEGA
KOMUNALNEGA PODJETJA X, d. o. o.**

Ljubljana, november 2004

JURE MARKO

Kazalo

1. Uvod	1
2. Javni sektor	2
2.1. Splošna opredelitev javnega podjetja.....	3
2.2. Učinkovitost javnega podjetja.....	4
2.3. Javno podjetje in Zakon o gospodarskih javnih službah v Sloveniji.....	5
2.4. Javne službe in lastninsko preoblikovanje v Sloveniji.....	6
2.5. Priskrba sredstev v javnem podjetju.....	7
2.5.1. Lastniški viri finančnih sredstev.....	7
2.5.2. Dolžniški viri finančnih sredstev javnega podjetja.....	8
2.6. Posebnosti računovodstva v javnem podjetju.....	8
2.6.1. Posebnosti izkazovanja sredstev v javnem podjetju.....	9
2.6.2. Prevrednotenje infrastrukturnih objektov in naprav po določbah SRS (2002).....	10
2.6.3. Posebnosti izkazovanja obveznosti do virov sredstev javnega podjetja.....	11
2.6.4. Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja.....	12
2.6.5. Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov.....	12
2.6.6. Posebnosti obračunavanja amortizacije.....	13
3. Revidiranje	15
3.1. Vrste revidiranja.....	15
3.2. Posebnosti revidiranja javnega sektorja.....	15
3.3. Posebnosti revidiranja javnega sektorja v Sloveniji.....	16
3.4. Zunanje komercialno revidiranje.....	17
3.4.1. Načrtovanje revidiranja.....	19
3.4.2. Postopki pridobivanja revizijskih dokazov.....	20
3.4.3. Revizijsko tveganje.....	22
3.4.4. Revizijsko delovno gradivo.....	23
3.4.5. Vključevanje strokovnjakov oziroma veščakovih storitev.....	23
3.5. Posebnosti pri zunanjem komercialnem revidiranju javnega podjetja.....	25
4. Predstavitve javnega komunalnega podjetja X, d. o. o.	28
4.1. Predhodna revizija.....	28
4.2. Zaključna revizija.....	29
4.2.1. Analiza bilance stanja.....	29
4.2.1.1. Sredstva.....	29
4.2.1.2. Obveznosti do virov sredstev.....	37
4.2.2. Analiza izkaza poslovnega izida.....	41
4.2.2.1. Prihodki.....	42
4.2.2.2. Stroški.....	44
4.2.2.3. Odhodki.....	45
4.2.3. Sklepne ugotovitve revizorja.....	46
5. Sklep	47
Literatura:	49
Viri	50

1. Uvod

Primarni cilj poslovanja javnega podjetja je čim večji prispevek k splošni blaginji ljudi oziroma boljši kakovosti življenja. Splošno blaginjo je mogoče opredeliti kot stanje, ki zadovolji potrebe širšega kroga prebivalstva določene države oziroma skupnosti. Zadovoljstvo posameznika v veliki meri pripomore k večji produktivnosti, ustvarjalnosti in osredotočenosti tako v poklicnem kot zasebnem življenju, zato je splošni blaginji in s tem tudi delovanju javnih podjetij treba posvetiti veliko pozornost. Komerzialna dejavnost javnega podjetja se kaže v želji po maksimiranju dobička, ki jo lahko opredelimo kot sekundarni cilj poslovanja javnega podjetja.

Kot eno izmed sodil, ki jih posameznik lahko uporabi pri presojanju uspešnosti poslovanja javnega podjetja in prispevka le-tega k povečanju splošne blaginje, velja omeniti revidirane računovodske izkaze, ki odražajo resnično in pošteno sliko finančnega stanja javnega podjetja. Revizor, ki podaja mnenje o računovodskih izkazih javnega podjetja, se znajde pred veliko poklicno in moralno odgovornostjo. Le-ta je s svojim mnenjem odgovoren stroki in uporabnikom storitev javnih podjetij. Delovanje javnih podjetij, računovodenje, posebnosti računovodenja v le-teh in dodatna razkritja, ki so jih javna podjetja dolžna pripraviti, so natančno opredeljena v splošnih Slovenskih računovodskih standardih (SRS) in posebnem računovodskem standardu SRS 35, ki opredeljuje računovodske rešitve v javnih podjetjih.

Namen diplomske naloge z naslovom Zunanje komercialno revidiranje javnega komunalnega podjetja X, d. o. o., je na praktičnem primeru prikazati postopke in naloge, ki jih mora opraviti zunanji komercialni revizor, če želi podati mnenje o računovodskih izkazih revidiranega podjetja.

Diplomska naloga je razdeljena na tri tematske sklope. V prvem so predstavljene splošne značilnosti javnega sektorja, sestava javnega sektorja v Sloveniji, splošne značilnosti javnega podjetja, splošne posebnosti pri računovodenju v javnih podjetjih in posebnosti pri računovodenju, ki jih predvidevajo SRS. V drugem sklopu je opredeljena revizijska dejavnost v Sloveniji in v svetu, posebnosti revidiranja javnega sektorja v Sloveniji in v svetu ter postopki in naloge, ki jih mora opraviti zunanji komercialni revizor, če želi podati mnenje o računovodskih izkazih javnega podjetja. Tretji del diplomske naloge temelji na računovodskih izkazih javnega komunalnega podjetja X, d. o. o., za obračunsko leto 2002. V letu 2003 podjetje X, d. o. o., ni več izpolnjevalo dveh izmed treh kriterijev za obvezno zunanje revidiranje, zato računovodski izkazi obračunskega leta 2003 niso revidirani.

Naloga zunanjega komercialnega revizorja je podati mnenje o računovodskih izkazih revidiranega podjetja. Če zunanji komercialni revizor pri preverjanju in zbiranju dokazov o resničnosti in poštenosti navedb v računovodskih izkazih odkrije nepravilnost, je dolžan pretehtati pomembnost ugotovljene nepravilnosti, njen vpliv na računovodske izkaze in v primeru, da je napaka bistvenega pomena, podati ustrezno mnenje. Zato so v tretjem delu

diplomske naloge natančno opisane ugotovitve in nepravilnosti, ki smo jih kot zunanji komercialni revizorji zasledili pri opravljanju revizije računovodskih izkazov javnega komunalnega podjetja X, d. o. o.

Diplomska naloga je sklenjena z ustreznimi rešitvami in predlogi za odpravo nepravilnosti, ki so bile odkrite pri revidiranju javnega komunalnega podjetja X, d. o. o.

2. Javni sektor

Po taksonomiji dobrin so kot čiste javne dobrine opredeljeni nacionalna obramba ter javni red in mir. Kot javne dobrine lahko opredelimo tiste, za katere je tehnično izključevanje sicer možno, ni pa zaželeno, ker so mejni stroški oskrbe dodatne osebe enaki nič. Meritorne dobrine lahko opredelimo tudi kot dobrine posebnega družbenega pomena. Za oskrbo z meritornimi dobrinami obstaja javni ali skupinski interes, ki ga zagotavlja javno financiranje ali javna oskrba na področju zdravstva, šolstva, storitev socialnega zavarovanja ... Po tezi o specifičnem egalitarizmu država nasprotuje velikim razlikam pri oskrbi z meritornimi, čistimi javnimi in javnimi dobrinami ter jih zato zagotavlja prek javnega sektorja (Stanovnik, 2004, str. 10–12).

Dejavnost javnega sektorja lahko v grobem razdelimo na večinoma prisilno pridobivanje dela dohodka ekonomskih subjektov, med katerimi prevladujejo posamezniki, in porabo pridobljenega dohodka. Pridobljeni dohodek se porablja za (Stanovnik, 2004, str. 10–12):

- transferje dohodka določenim skupinam prebivalstva
- financiranje ali oskrbo čistih javnih, javnih in meritornih dobrin

Čiste javne, javne in meritorne dobrine običajno niso predmet tržne menjave, ker odgovornost za njihovo financiranje prevzema javni sektor. Nabor in kakovost omenjenih dobrin, ki jih ponuja javni sektor, se med državami močno razlikujeta (Stanovnik, 2004, str. 10–12).

V Sloveniji delovanje javnega sektorja ureja Zakon o javnih financah. Po njem javni sektor sestavljajo (Čok, Prevodnik Rupel, 2002, str. 3):

- neposredni uporabniki državnega in občinskih proračunov (organizacije ter organi države in občin, občinska uprava)
- posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov (javni skladi, javne agencije)
- druge pravne osebe javnega sektorja (javni gospodarski zavodi, javna podjetja ipd.)

Računovodstvo javnega sektorja je povsod po svetu pritegnilo veliko pozornost zaradi (Dobovšek, 2003, str. 134):

- vloge računovodstva v boju zoper zlorabe in nesmotrno porabo sredstev ter pri vzpostavljanju »zdravega« finančnega sistema;

- vse večjega obsega poslovanja sodobnih držav in vse bolj različnih služb v sestavi vlad, kjer več denarja pomeni več in bolj zahtevne službe v sestavi vlade, manj denarja pa zahtevo po boljši učinkovitosti in boljšem gospodarjenju s sredstvi;
- možnosti, ki jo vidi stroka v lastni specializaciji za področje javnega sektorja.

2.1. Splošna opredelitev javnega podjetja

Po Zakonu o javnih financah (1999) v javni sektor sodijo tudi javna podjetja. V literaturi je mogoče zaslediti različne opredelitve oziroma razlage, kaj pomeni pojem javno podjetje. Vsem opredelitvam so lastne naslednje značilnosti javnega podjetja:

- Kot primarni cilj poslovanja javnega podjetja je mogoče opredeliti prispevek k splošni blaginji ljudi oziroma boljši kakovosti življenja. Komerzialna dejavnost javnega podjetja se kaže v želji po maksimiranju dobička, ki jo lahko opredelimo kot sekundarni cilj poslovanja javnega podjetja. V javnem podjetju največkrat prevladajo družbeni interesi, podjetniški cilji so potisnjeni v ozadje. Družbeni interesi pogosto niso skladni s cilji javnega podjetja kot gospodarske osebe. To je vzrok, da država vpliva na delovanje javnega podjetja oziroma ga usmerja. Zato se mora javno podjetje na eni strani prilagajati zahtevam trga, na drugi pa zahtevam države.
- Njegova lastnica ali vsaj večinska lastnica je država, občina ali mesto, kar se kaže v možnostih nadzora, ki so na voljo lastniku kapitala javnega podjetja. Država kot njegova lastnica ali večinska lastnica določa obseg in dejavnost javnega podjetja, cene izdelkov ali storitev, ki jih proizvaja ali opravlja javno podjetje, odloča o naložbah v javnem podjetju, ki se nanašajo na razširjeno reprodukcijo, ter o uporabi čistega dobička in poravnavi izgube kot možnih rezultatih poslovanja v določenem poslovnem letu.
- Javno podjetje ima določeno stopnjo samostojnosti, odvisno od tega, za kakšno vrsto podjetja oziroma kakšno panogo dejavnosti gre.

Razlogi za ustanavljanje javnih podjetij so naslednji (Turk et al., 1996, str. 189–190):

- Odsotnost delovanja tržnih zakonitosti pri opravljanju te dejavnosti in včasih kot posledica tega cena, ki ne omogoča niti enostavne reprodukcije, včasih pa cena, na podlagi katere lahko podjetje oblikuje dobiček in s tem vir za financiranje razširjene reprodukcije.
- Nujnost trajnega opravljanja določene dejavnosti.
- Krog uporabnikov; nekatere dejavnosti so takšne, da morajo biti njihovi proizvodi ali storitve na voljo vsem in jim tudi niso določene prodajne cene; zato je prav, da k stroškom njihovega pridobivanja prispevajo vsi uporabniki; gre za splošne dobrine,

kjer ni ustreznika med prispevkom uporabnika in koristjo, ki jo dobi z dobrino; to je vzrok za posredno pokrivanje proizvodjalnih stroškov, ki se najlažje izvede prek javnega podjetja.

- Dejavnost je treba izvajati, ne glede na to, ali tisti, ki jo izvajajo, vidijo lastne koristi ali ne. Poleg tega so nekatere dobrine tudi takšne, da jih uporabniki zaradi splošnih interesov morajo uporabljati (prisila države).
- Za izvajanje dejavnosti posebnega družbenega pomena se pogosto uporabljajo sredstva, ki niso v splošni rabi, ali naravna bogastva, ki so zunaj pravnega prometa. Zato njihova premestitev v zasebni sektor preprosto ni mogoča, saj teh sredstev ni mogoče vključiti v tista, s katerimi zasebne gospodarske družbe odgovarjajo za svoje obveznosti.

2.2. Učinkovitost javnega podjetja

V javnem podjetju družbene prednosti običajno prevladajo nad podjetniškimi cilji. Družbene prednosti in podjetniški cilji ponavadi niso skladni. Zato je poslovanje javnih podjetij pogosto predmet kritične presoje tako v primeru izgube, ko se jim pripisuje ekonomska neučinkovitost, kot tudi v primeru dobička, ki se ga navadno ne pripisuje njihovi učinkovitosti, temveč visokim tržnim cenam in izkoriščanju monopolnega položaja (Glynn, 1993, str. 104).

V praksi se javna podjetja soočajo z nizko rentabilnostjo, majhno stopnjo povečanja produktivnosti in finančno nedisciplino. Težave, s katerimi se soočajo, lahko pripišemo odnosu države do javnih podjetij. Če država določi ceno, ki ne omogoča enostavne reprodukcije, javno podjetje že obsodi na poslovanje z izgubo. Izguba javnih podjetij se pokriva predvsem iz proračuna. Zaradi tega mora država javna podjetja ščititi pred bankrotom in konkurenco zasebnega sektorja. Država jim pogosto nudi različne davčne in carinske olajšave. Zaradi državne zaščite in različnih olajšav ta postanejo neinovativna in nezainteresirana za svoj razvoj (Glynn, 1993, str. 104).

Vzroki za neučinkovitost in neuspešnost javnih podjetij v nekonkurenčnih razmerah so naslednji (Glynn, 1993, str. 105):

- slabo opredeljeni cilji, ki so hkrati vzrok za težko ocenljivo uspešnost poslovanja,
- slabo upravljanje in vzdrževanje sredstev,
- slabo načrtovanje, ki se kaže v nezadostnem razvijanju opreme in uporabi informacijske tehnologije,
- nezadostnost kontrole zaradi neustreznega sistema informiranja,
- neustrezen pristop k ocenjevanju prihodkov.

Če uspešnost javnega podjetja definiramo kot stopnjo doseganja ciljev, je javno podjetje lahko uspešno kljub temu, da ima visoke stroške in posluje z izgubo na eni strani, na drugi pa veliko prispeva k povečanju splošne blaginje in deluje v smislu zadovoljevanja javnega interesa.

Zadovoljevanje javnega interesa pomeni (Kavčič, 1993, str. 111–113):

- Ekonomsko učinkovitost, ki jo je mogoče razdeliti na dva tesno povezana vidika:
 - učinkovitost vodenja in tehnološka učinkovitost,
 - alokacijska učinkovitost.
- Dobičkonosnost, katere mera v javnem podjetju je bruto dobiček.
- Vpliv na distribucijo družbenega proizvoda, ki se kaže z možnostjo uporabe javnega podjetja kot instrumenta vlade pri uresničevanju politike na tem področju. Javna podjetja sodelujejo pri redistribuciji družbenega proizvoda nekaterim družbenim skupinam (starejši, bolniki, nezaposleni ...) in zagotavljanju nekaterih izdelkov oziroma storitev po subvencioniranih cenah, ki določenim družbenim skupinam omogočajo večjo potrošnjo, kot bi si jo sicer lahko privoščile.
- Vpliv na makroekonomsko politiko, ki se kaže z možnostjo uporabe javnega podjetja kot instrumenta vlade pri makroekonomski politiki. Med makroekonomskimi cilji, na katere z delovanjem vpliva javno podjetje, velja omeniti investicije, zaposlovanje, politiko plač, cen in uravnoveženost plačilne bilance.

2.3. Javno podjetje in Zakon o gospodarskih javnih službah v Sloveniji

Pojem javno podjetje uvaja v slovenski gospodarski prostor Zakon o gospodarskih javnih službah, ki tudi določa način njihovega delovanja. Z gospodarskimi javnimi službami se skladno s tem zakonom zagotavljajo materialne javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo zagotavlja v javnem interesu Republika Slovenija oziroma občina ali druga lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja javnih potreb. Gospodarske javne službe so opredeljene z zakoni s področja energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva, gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja ter drugih področij gospodarske infrastrukture. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb (Duhovnik, 2002, str. 39–40).

Izvajanje gospodarskih javnih služb se po Zakonu o gospodarskih javnih službah (1993, 1998) zagotavlja v:

- režijskih obratih,
- javnih gospodarskih zavodih,

- javnih podjetjih,
- koncesioniranih gospodarskih javnih službah.

Skladno s 66. členom Zakona o gospodarskih javnih službah (1993, 1998) vodita gospodarski javni zavod in javno podjetje računovodstvo po zakonu, ki ureja gospodarske družbe (zakon o gospodarskih družbah). Tudi koncesionar in oseba zasebnega prava posebej vodita računovodstvo za dejavnost, ki je gospodarska javna služba, po zakonu o gospodarskih družbah.

Po Zakonu o gospodarskih družbah (1993) se pri računovodskem spremljanju poslovanja podjetij uporabljajo SRS. Ti veljajo skladno z Zakonom o gospodarskih javnih službah tudi za računovodsko spremljanje dejavnosti gospodarskih javnih služb. Za javne službe je posebno pomemben SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih, po katerem so z javnimi podjetji mišljene vse pravne osebe, ki skladno z Zakonom o gospodarskih javnih službah zagotavljajo javne dobrine, ne glede na organizacijsko obliko (javna podjetja in gospodarski javni zavodi) in ne glede na to, ali so gospodarske javne službe njihova celotna dejavnost ali le njen del (Duhovnik, 2002, str. 39–40).

2.4. Javne službe in lastninsko preoblikovanje v Sloveniji

Javna in druga podjetja, ki so opravljala javno službo kot pretežno dejavnost, so postala lastnina države, občine ali mesta v vrednostnem deležu kapitala, ki je ustrežal vrednostnemu deležu družbenega kapitala, pridobljenega s financiranjem prek samoupravnih interesnih skupnosti oziroma s financiranjem javne porabe. Preostali del se je lastnil po Zakonu o lastninskem preoblikovanju podjetij.

Opredelitev javne službe kot pretežne dejavnosti je temeljila na sodilu iz 73. člena Zakona o gospodarskih javnih službah, po katerem so se deleži družbenega kapitala, ki so postali lastnina države, občine ali mesta, ugotavljali glede na povprečni odstotek sredstev, pridobljenih s financiranjem prek samoupravnih interesnih skupnosti oziroma s financiranjem javne porabe, v prihodku podjetja v zadnjih 10 letih oziroma od začetka izvajanja dejavnosti, če je bila ta doba krajša od 10 let. Dejavnost je bila opredeljena kot pretežna, če je bil izračunani odstotek večji od 50 % (Duhovnik, 2002, str. 40).

Podjetja, ki so opravljala javno službo kot eno od svojih dejavnosti ali kot del dejavnosti z nepretežnim deležem družbenega kapitala, ki je bil pridobljen s financiranjem prek samoupravnih interesnih skupnosti oziroma s financiranjem javne porabe, so se lastnila po Zakonu o lastninskem preoblikovanju podjetij. Pred začetkom lastninjenja je moral biti ugotovljen delež družbenega kapitala, ki je postal lastnina države, občine ali mesta. V obeh primerih so bila podjetja skladno z Zakonom o lastninskem preoblikovanju podjetij dolžna pripraviti otvoritveno bilanco stanja na dan 1. januarja 1993 po uredbi o metodologiji za izdelavo otvoritvene bilance stanja. V tem okviru so omenjena podjetja na dan 1. januarja 1993 tudi nepremičnine in opremo prevrednotila skladno z metodologijo.

Po Zakonu o gospodarskih javnih službah (1993, 1998) so lastnina države, občine oziroma mesta postali infrastrukturni objekti, naprave oziroma omrežja ter premična in druga sredstva, ki so bila namenjena izvajanju dejavnosti javnih služb, opredeljenih z zakonom. V to skupino so bila vključena tudi sredstva, financirana iz prispevkov ali povračil, iz samopriskevka ali iz sredstev, ki so se obvezno združevala po zakonu, samoupravnem sporazumu ali drugem samoupravnem splošnem aktu (sredstva solidarnosti in vzajemnosti), ter sredstva, ki so bila neodplačno prenesena v podjetja za izvajanje javnih služb, opredeljenih z zakonom (Duhovnik, 2002, str. 40).

2.5. Priskrba sredstev v javnem podjetju

Priskrbo sredstev javnega podjetja razdelimo na priskrbo lastniških virov in priskrbo dolžniških virov.

2.5.1. Lastniški viri finančnih sredstev

Lastniški viri finančnih sredstev, ki so obračunani v javnem podjetju so naslednji (Smodiš, 2002, str. 144–148):

- Največji del virov, obračunanih v javnem podjetju za namen infrastrukture, predstavljajo sredstva amortizacije.
- Sredstva za obremenjevanje voda in sredstva za obremenjevanje okolja zaradi odlaganja odpadkov. Pri planiranju sredstev taks se upoštevajo navodila in usmeritve Ministrstva za okolje, prostor in energijo ter Ministrstva za finance. Skladno s sprejetimi uredbami in navodili se sredstva planirajo po posameznih občinah. Javna podjetja so seznanjena, da se taksa za vodo dviguje približno 30 % letno po dinamiki, ki jo je postavila Vlada Republike Slovenije pred nekaj leti. Zaradi tega nimajo težav pri planiranju razpoložljivih virov, pridobljenih s pobiranjem taks. Večja težava se pojavi pri vodenju evidenc o plačani in obračunani taks ter zagotavljanju celotne dokumentacije za upravičevanje taks, saj je rok za oddajo napovedi najkasneje do 31. marca za tekoče leto. Odločb o oprostitvi takse za prijavljene investicije pri Ministrstvu za okolje, prostor in energijo ne prejemajo pravočasno. Zelo pomembno pri investicijah, ki se financirajo iz taks, pa je, da so pravočasno izvedene in do konca tekočega leta tudi zaključene. Investicijam, planiranim iz teh virov, se posveča posebna pozornost že pri načrtovanju in potrjevanju pri ustanoviteljih. Za uveljavljanje oprostitev je pomembna dejansko pobrana oziroma plačana taksa. Ne morejo pa se sredstva taks porabiti za obnove in rekonstrukcije, ampak le za nove investicije.
- Prispevki za priključke, ki morajo biti natančno opredeljeni v odlokih za posamezno gospodarsko javno službo. V primeru, ko prispevke pred priključitvijo na javni

vodovod ali kanalizacijo pobira upravljavec javne gospodarske službe, se navedena sredstva v računovodstvu evidentirajo v razredu 9 kot sredstva v upravljanju iz naslova priključkov za investicije. Porabo teh sredstev se opiše v letnem načrtu, zato je zelo pomembno, da se ob sestavitvi letnega načrta pozna približno število uporabnikov, ki bodo plačali prispevek, in višino prispevka. Posebej se v vsakem poročilu prikazujejo neporabljen sredstva iz preteklih let, ki se evidentirajo in kontinuirano prenašajo iz leta v leto. Takoj po potrditvi poročila za preteklo leto se za neporabljen sredstva pripravi rebalans plana investicij, obnov in rekonstrukcij, v katerem se naknadno razporedijo še neporabljen sredstva iz preteklih let.

2.5.2. Dolžniški viri finančnih sredstev javnega podjetja

Za dodatno pridobljene tuje vire, ki so posebej prikazani v tabelah, so z vsemi sofinancerji sklenjene pogodbe o sofinanciranju. Če se občina ali krajevna skupnost pojavita v vlogi sofinancerja, je njuno sodelovanje z javnim podjetjem uskladiti in dogovoriti že pri sestavi letnega načrta. Na osnovi potrjenih letnih načrtov se pred realizacijo izvedbe javnega razpisa oziroma izbiro ponudnika skladno z Zakonom o javnih naročilih sklone s sofinancerjem pogodba zato, da se natančno ve, koliko skupnih finančnih sredstev ima javno podjetje na razpolago v času razpisa.

Javno podjetje se prijavi na razpis za načrtovana nepovratna sredstva Ministrstva za okolje, prostor in energijo. Po prejemu odločbe o sofinanciranju posameznih investicij se pripravijo vse aktivnosti za izvedbo javnega razpisa. Nepovratna sredstva se črpajo skladno s podpisanimi pogodbami. Vsaka podpisana pogodba se v računovodstvu evidentira na kontu 145 in v razredu 9. Konto 145 se konec leta usklajuje s sofinancerji, pošilja se jim izpiske odprtih postavk tako, da se še pred sestavitvijo končnega poročila v celoti uskladijo terjatve javnega podjetja (Smodiš, 2002, str. 147).

2.6. Posebnosti računovodstva v javnem podjetju

Primerjava javnih in komercialnih podjetij nam pokaže, da razlika v primarnem cilju njihovega poslovanja in lastniška vloga države vodita do razlik pri vodenju računovodstva. Posebnosti se pojavljajo predvsem pri evidentiranju ekonomskih kategorij ter s tem pri oblikovanju računovodskih informacij in podatkov, ki jih računovodstvo v obliki računovodskih izkazov in poslovnih poročil pripravlja za notranje, predvsem pa zunanje uporabnike informacij, med katerimi sta najpomembnejši država in občina.

Javno podjetje mora upoštevati vse splošne računovodske standarde (SRS 1–SRS 30), ki izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela, in poseben računovodski standard SRS 35, ki govori o računovodskih rešitvah v javnih podjetjih.

Javno podjetje za pravilno uporabo SRS 35 potrebuje nekatere podatke, med katerimi so najpomembnejši (Duhovnik, 2002, str. 47):

- Vrednost, po kateri da država, občina ali mesto podjetju v upravljanje posamezna sredstva, in datum, ko ta sredstva preidejo v upravljanje. Pri tem je treba opredeliti nabavno vrednost, popravek vrednosti in neodpisano vrednost posameznega sredstva, prenesenega v upravljanje. Glede na zadnji odstavek SRS 35.8 (»Če tako določa predpis oziroma tako določi država ali občina, se lahko infrastrukturni objekti in druga osnovna sredstva, dana v upravljanje, prevrednotijo. Razlika med prvotno in novo vrednostjo se izkaže kot povečanje oziroma zmanjšanje obveznosti do lastnice.«) lahko lastnik da sredstva v upravljanje po na novo določeni – pošteni – vrednosti, v kateri so opredeljeni: nabavna vrednost, popravek vrednosti in neodpisana vrednost teh sredstev.
- Sestava cene javne dobrine. Da bi podjetje lahko presodilo, ali so stroški amortizacije sredstev, prenesenih v upravljanje, vračunani v ceno proizvodov oziroma storitev, potrebuje podatek o normativu stroškov oziroma sestavi cene javne dobrine. V tem okviru mora biti normativ za amortizacijo opredeljen tako, da je iz »priznane« sestave cene javne dobrine jasno razvidno, katera amortizacija je vračunana v ceno – ali amortizacija sredstev podjetja, ali amortizacija sredstev v upravljanju, ali sorazmerni del celotne amortizacije.
- Ravnanje s tistim delom amortizacije za sredstva v upravljanju, ki je vračunan v ceno proizvoda oziroma storitve. Če je cena, v katero je vključen tudi del stroškov amortizacije za sredstva v upravljanju, normativno določena in je dejanska cena enaka normativni ceni, mora biti opredeljen način ravnanja z denarnimi sredstvi, ki izvirajo iz tistega dela cene javne dobrine, ki se nanaša na vračunano amortizacijo za sredstva v upravljanju.
- Podjetja na eni strani in država, občina ali mesto na drugi se morajo dogovoriti, kako bodo usklajevala medsebojne obveznosti (podjetje) in terjatve (država, občina ali mesto), ki se nanašajo na sredstva v upravljanju.

Najbolje je, da se vsi ti podatki opredelijo s pogodbo, sklenjeno med podjetjem in državo, občino ali mestom, njihove morebitne spremembe pa z dodatki k osnovni pogodbi. V vsakem primeru sta najbolj pereči vprašanji normativov v sestavi cene in nadzora nad dejanskimi stroški, ki nastajajo v javnih podjetjih. Obe vprašanji bi morala rešiti država oziroma občina ali mesto na podlagi državnih usmeritev.

2.6.1. Posebnosti izkazovanja sredstev v javnem podjetju

V povezavi z lastninskim preoblikovanjem podjetij, ki opravljajo gospodarske javne službe,

obstajajo različne lastniške sestave javnih podjetij z različnimi deleži države in različnimi obveznostmi do države (Turk et al., 1996, str. 192):

- Če je kapital javnega podjetja v celoti last države oziroma občine in javno podjetje nima sredstev v upravljanju, posebnosti, ki jih javnemu podjetju glede posebnega izkazovanja sredstev v upravljanju narekuje SRS 35, ne pridejo do izraza. Javno podjetje je lahko zavezano ločenemu izkazovanju prihodkov od opravljanja javnih gospodarskih služb in komercialnih dejavnosti, če, kljub temu da je v 100-odstotni lasti države ali občine, opravlja tudi komercialne dejavnosti. Takšno podjetje ni zavezano sestavi podbilance sredstev v upravljanju.
- Če je kapital javnega podjetja v celoti last države oziroma občine in ima javno podjetje sredstva v upravljanju, mora, kljub temu da je v popolni lasti države, sestaviti tudi podbilanco sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov. Iz navedenega je razvidno, da mora javno podjetje v celoti upoštevati določila SRS 35 pri sredstvih zato, ker ima sredstva v upravljanju, pri prihodkih pa, kadar opravlja poleg dejavnosti gospodarskih javnih služb tudi komercialne dejavnosti, katerih produkte na trgu prodaja na enak način kot komercialna podjetja.
- Če je kapital javnega podjetja v delni lasti države oziroma občine in podjetje nima sredstev v upravljanju, le-to ni zavezano sestavi podbilance sredstev v upravljanju, mora pa voditi obveznosti do virov sredstev po lastnikih. Prav tako mora imeti sredstva ločena glede na njihovo uporabo pri posameznih dejavnostih. Za tovrstna podjetja je značilno, da običajno poleg dejavnosti gospodarskih javnih služb opravljajo tudi tržne dejavnosti, katerih prihodke in odhodke morajo izkazovati ločeno.
- Če je kapital javnega podjetja v delni lasti države oziroma občine in ima podjetje sredstva v upravljanju, mora zagotoviti največ posebnih evidenc. Sestaviti mora podbilanco sredstev v upravljanju in njihovih virov ter zagotoviti vse evidence, ki so potrebne zato, da se lahko ugotovi poslovni izid komercialnih dejavnosti in dejavnosti gospodarskih javnih služb.

2.6.2. Prevrednotenje infrastrukturnih objektov in naprav po določbah SRS (2002)

Že SRS 35 (1997) je vseboval določbo, ki je javnim podjetjem omogočala prevrednotenje infrastrukturnih objektov in naprav, ki so jih imela v upravljanju, če se je s tem strinjal lastnik infrastrukture. V letih 1997 do 2002 je bilo prevrednotenj sorazmerno malo. Vzroki za počasno odločanje o ureditvi evidenc infrastrukturnih objektov in naprav so prav gotovo na eni strani pri času, potrebnem za vzpostavitev katastra, na drugi pa so težave povezane s pomanjkanjem denarja za izvedbo cenitev teh sredstev.

SRS 35.8 (2002) še vedno dovoljuje, da se osnovna sredstva, dana v upravljanje, ponovno ovrednotijo, saj določa: »Če se na podlagi predpisa oziroma odločitve države ali občin opredmetena osnovna sredstva, dana v upravljanje, zaradi nerealno izkazane vrednosti ponovno ovrednotijo, se razlika med prvotno in novo vrednostjo na podlagi obračuna in pisnega soglasja knjigovodsko izkaže kot povečanje ali zmanjšanje obveznosti do lastnice.«

Treba je opozoriti, da v primeru ponovnega ovrednotenja ne gre za prevrednotenje (splošno revalorizacijo skladno s prejšnjim obračunskim sistemom), temveč za uskladitev nepopolnih evidenc osnovnih sredstev v upravljanju in ustrezno evidentiranje njihovih vrednosti. SRS 35 sedaj določa tudi, da mora lastnik infrastrukture pisno izraziti soglasje, da se strinja s pripravljenim obračunom. Tovrstna zahteva je povezana z vsebino ocenjenih osnovnih sredstev, saj bi lahko obračun, ki je posledica neusklajenih evidenc, vseboval tudi sredstva, ki jih občina ali država ne želi predati v upravljanje, oziroma ne vsebuje sredstev, ki jih upravljavec ne želi prevzeti v upravljanje.

Pri ponovnem ovrednotenju osnovnih sredstev imata lastnik in upravljavec proste roke pri določanju načina ocenitve osnovnih sredstev oziroma je v tem primeru to stvar presoje ocenjevalca nepremičnin ter ocenjevalca strojev in opreme. Ker gre za ponovno vrednotenje neustrezno izkazanih vrednosti infrastrukture, torej popravek napak iz preteklosti, je vsekakor treba prilagoditi izvirne vrednosti osnovnih sredstev v upravljanju, učinek pa v vsakem primeru povečuje ali zmanjšuje obveznost do lastnika (Jereb, 2002, str. 62–63).

2.6.3. Posebnosti izkazovanja obveznosti do virov sredstev javnega podjetja

V javnem podjetju pomembno vlogo igrajo tudi dotacije iz proračuna, ki so zaradi omejitev, ki jih javnim podjetjem postavlja država, skoraj stalno udeležene v prihodkih javnih podjetij. Dotacije so lahko namensko različno opredeljene. Če so le-te namenjene povečanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev ali opredmetenih osnovnih sredstev, na pasivni strani bilance stanja povečajo (Turk et al., 1996, str. 193):

- obveznosti do države oziroma občine za sredstva, prejeta v upravljanje, če je dotacija namenjena nabavi opredmetenih osnovnih sredstev, in
- dolgoročne rezervacije, če gre za osnovna sredstva v lasti javnega podjetja

Javno podjetje mora v svojih poslovnih knjigah zagotoviti spremljanje gibanja dolgoročnih rezervacij najmanj za:

- nabavo in obnovo opredmetenih osnovnih sredstev, namenjenih opravljanju gospodarske javne službe, ter
- zgraditev ali nabavo drugih osnovnih sredstev

2.6.4. Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja

Posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja so naslednje (Duhovnik, 2002, str. 44):

- Kadar javno podjetje opravlja več dejavnosti, mora stroške in odhodke izkazovati po posameznih dejavnostih. Javno podjetje je dolžno zagotoviti podatke o neposrednih, spremenljivih posrednih in stalnih posrednih stroških posameznih dejavnosti.
- Ob upoštevanju predpostavke gospodarnosti javno podjetje za posamezno dejavnost oblikuje samostojno poslovnoizidno mesto. Za posamezno poslovnoizidno mesto mora ugotavljati prihodke, neposredne proizvodjalne stroške, spremenljive posredne stroške in stalne posredne stroške. Javno podjetje mora za posamezno poslovnoizidno mesto zagotoviti ločeno evidenco na njem nastalih in prisojenih stroškov.
- Kot posebnost vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja velja omeniti tudi zahtevo po določanju stroškovnih nosilcev znotraj poslovnoizidnih mest, na katere se na podlagi izračunov razporejajo stroški.
- Javno podjetje mora ločeno izkazovati stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju. Če je država ali občina dala sredstva v upravljanje javnemu podjetju in je s predpisom, pogodbo ali odločitvijo lastnice določeno, da se stroški vzdrževanja pokrivajo iz prihodka, doseženega z opravljanjem gospodarskih javnih služb, pokrije podjetje stroške vzdrževanja iz tega prihodka. Če take določbe ni, jih pokrije iz prejetih dotacij oziroma skladno s predpisi ali dogovorom z lastnico sredstev.

2.6.5. Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov

Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov so (Duhovnik, 2002, str. 44):

- Vsi prihodki od prodaje proizvodov in storitev so prihodki od poslovanja, ne glede na to, kdo je njihov plačnik. Če javno podjetje opravlja nekatere storitve za državo oziroma občino, denimo, pobira prispevke, davke, takse ..., je njegov prihodek le tisti del pobranega zneska, ki mu ga država ali občina nameni za plačilo storitve. Drugi del pobranega zneska predstavlja obveznost do države ali občine.
- V prihodkih iz poslovanja so zajete tudi dotacije iz proračuna, z izjemo tistih, ki so začasno izkazane kot dolgoročne rezervacije. Namenske dotacije uvršča podjetje med prihodke, ko nastanejo stroški oziroma odhodki, za pokritje katerih so bile dane.
- Med prihodke iz poslovanja sodijo tudi prispevki posameznikov in krajevnih skupnosti za vzdrževanje objektov in naprav za opravljanje dejavnosti gospodarskih

javnih služb, razen če je s pogodbo posebej določen namen, ki zahteva izkazovanje teh sredstev kot dolgoročno rezervacijo.

Kot vse gospodarske družbe mora tudi javno podjetje ob zaključku poslovnega leta ugotoviti poslovni izid. Kot dodatno obveznost javnega podjetja v zvezi z ugotavljanjem poslovnega izida velja omeniti ugotavljanje prispevka za kritje posrednih stroškov in dobička, kosmatega dobička in za obresti razširjenega dobička ali izgube po posameznih dejavnostih. Poslovni izid, ki ga je javno podjetje realiziralo v poslovnem letu na ravni podjetja kot celote, je treba razčleniti na poslovni izid, ustvarjen pri opravljanju komercialne dejavnosti, in poslovni izid, ustvarjen pri opravljanju gospodarske javne službe. Izgubo, ki nastane kot razlika med najvišjo prodajno ceno proizvodov in storitev dejavnosti gospodarskih javnih služb, ki jo je določila država ali občina, ter njihovo stroškovno ceno, mora javno podjetje v poslovnem poročilu izkazati posebej (Turk et al., 1996, str. 194–195).

2.6.6. Posebnosti obračunavanja amortizacije

SRS 13.28 (2002) amortizacijo opredeljuje kot »znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedaj strošek, razen v primeru zmanjšanja prevrednotovalnega popravka kapitala«.

Za javna podjetja veljajo še dopolnitve v SRS 35.19-35.22 (2002), in sicer:

- Javno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera je po SRS treba obračunavati amortizacijo.
- Javno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za osnovna sredstva v lasti za opravljanje gospodarskih javnih služb, osnovna sredstva v lasti za opravljanje drugih dejavnosti in osnovna sredstva v upravljanju.

V SRS 35.22 je natančno opredeljeno, da se, če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije osnovnih sredstev, danih v upravljanje, ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, država ali občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme izrednih prihodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročne obveznosti do države ali občine. Kot ustanoviteljevo odločitev je mogoče upoštevati tudi letni načrt javnega podjetja, ki ga je potrdil ustanovitelj.

Sredstva amortizacije se lahko v celoti porabijo za obnove, rekonstrukcije in investicije, če je oblikovana dovolj visoka cena posamezne komunalne storitve, da pokriva stroške enostavne reprodukcije. Obračunana amortizacija kot pomemben vir za obnove in rekonstrukcije ima svoja pravila v SRS. Namenskost porabe obračunane amortizacije pa izhaja iz ekonomske in ne računovodske logike. Osnovni namene obračunane amortizacije naj bi bil le za obnove in rekonstrukcije, vendar se v praksi večkrat dogaja, da se le-te ne more porabiti v celoti samo za

rekonstrukcije in obnove, ker se namenja tudi za nove investicije, skladno z odločitvami ustanoviteljev.

Amortizacijo je treba za ugotavljanje namenskosti prikazovati ločeno po dejavnostih tako, kot to velja za vse vrste stroškov po SRS 35.23-35.29 (2002). Obračunana amortizacija kot strošek se med letom ne sme prelivati iz ene dejavnosti v drugo, ampak se v izkazu poslovnega izida prikazuje po posameznih dejavnostih in vpliva na rezultate posamezne dejavnosti za vsako občino posebej.

Sredstva amortizacije se lahko namenijo tudi za poplačilo posojil, najetih za komunalno infrastrukturo, v primerih, ko anuitete in obresti niso vključene v osnovno ceno storitve. V teh primerih je treba od obračunane amortizacije že pri planiranju investicij za naslednje poslovno leto takoj po oblikovanju amortizacije odšteti – rezervirati – sredstva za odplačilo posojil, sicer se lahko zgodi, da bi imeli lastnih sredstev premalo. V končnem letnem načrtu, ki ga potrdijo lastniki, je med viri upoštevana čista obračunana amortizacija po vseh zmanjšanjih.

Največjo težavo imajo tiste občine, ki iz različnih razlogov ne morejo potrditi cen, ki jih predlagajo javna podjetja, in ki morajo zaradi slabih rezultatov vso obračunano amortizacijo infrastrukture odpisati v breme dolgoročnih obveznosti do občin. Take občine nimajo sredstev niti za najnujnejše obnove in rekonstrukcije, kar pomeni, da bi v določenem trenutku lahko prišlo do ekološke katastrofe.

Javno podjetje obračunava amortizacijo tudi od osnovnih sredstev v lasti javnega podjetja za opravljanje gospodarskih javnih služb in od osnovnih sredstev v lasti javnega podjetja za opravljanje drugih dejavnosti skladno s SRS 35.20. Obračunane amortizacije za osnovna sredstva v lasti javnega podjetja ni mogoče odpisati v breme dolgoročnih obveznosti do občin, ker je ta odpis po SRS 35.22 predviden le za osnovna sredstva, prejeta v upravljanje (Smodiš, 2002, str. 144–146).

V praksi je amortizacijo, obračunano v javnem podjetju, mogoče pokriti na naslednje načine (Turk et al., 1996, str. 194):

- Iz prihodkov od prodanih proizvodov, če javno podjetje pri kalkulaciji prodajne cene proizvodov ali storitev upošteva tudi stroške amortizacije.
- Iz dotacije iz proračuna države ali občine, če država ali občina, ki je pristojna za določanje cen gospodarskih javnih služb, ne dopušča, da se pri oblikovanju cene upošteva tudi amortizacija. Prejeta dotacija se začasno knjiži na dolgoročne rezervacije in skladno z obračunom amortizacije prek prihodkov uporablja za pokrivanje stroškov amortizacije.
- Kot zmanjšanje obveznosti do države ali občine, če amortizacije ni mogoče vračunati v ceno proizvodov ali storitev gospodarskih javnih služb in država oziroma občina ne zagotovi dotacije iz proračuna.

3. Revidiranje

Revidiranje je mogoče opredeliti kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditvev z uveljavljenimi sodili ter poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

V slovenski gospodarski prostor revidiranje uvaja Zakon o revidiranju (2001), ki revidiranje računovodskih izkazov opredeljuje kot preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, ter na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe skladno s SRS. Revidiranje mora potekati na način, določen s tem zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja ter mednarodnimi standardi revidiranja. Revidiranje se opravlja v primerih, ko je to zakonsko določeno, ali na podlagi naročila pravne osebe. Nadzor nad revidiranjem opravlja Slovenski inštitut za revizijo.

3.1. Vrste revidiranja

Glede na povezanost revizorja oziroma revizijske družbe z naročnikom revizije ali zavezancem reviziji, revidiranje delimo na:

- Zunanje revidiranje, ki ga opravlja zunanji revizor. Zunanji revizorji svoje neodvisne revizijske storitve, običajno gre za revidiranje računovodskih izkazov, opravljajo na podlagi pogodb in niso zaposleni v organizaciji, ki jo revidirajo.
- Notranje revidiranje, ki ga lahko opredelimo kot neodvisno presojanje, ki je vpeljeno v organizacijo, in ga opravlja notranji ali zunanji revizor.
- Državno revidiranje, v okviru katerega državni uslužbenci na različnih ravneh iz različnih razlogov revidirajo različne organizacijske funkcije.

3.2. Posebnosti revidiranja javnega sektorja

Javni sektor se zaradi svojih zakonskih, ekonomskih in finančnih posebnosti nekoliko razlikuje od zasebnega. Pri nadziranju javne porabe je treba upoštevati določene omejitve in posebnosti, kot so nedobičkonosnost, državni intervencionizem in vpliv politike pri odločanju o višini proračunskih sredstev, pritiske in zahteve javnosti po zmanjšanju obsega sredstev javne porabe, zahteve po večji gospodarnosti in zakonitosti rabe sredstev ter uspešnejšem izpolnjevanju sprejetih nalog. Med posebnostmi, s katerimi se srečuje državna revizija, velja omeniti tudi raznolikost revidiranih oseb ter s tem povezanimi različnimi cilji in predmeti revizije.

3.3. Posebnosti revidiranja javnega sektorja v Sloveniji

Revidiranje oseb javnega prava v Sloveniji opravljajo Računsko sodišče Republike Slovenije in komercialne revizijske hiše. Računsko sodišče Republike Slovenije pri svojem delu uporablja mednarodne standarde, ki jih je pripravil Odbor za revizijske standarde pri Mednarodni organizaciji vrhovnih revizijskih institucij (International organization of supreme audit institutions – INTOSAI). Za primere, ki jih ne urejajo revizijski standardi INTOSAI, smiselno uporablja tudi Mednarodne standarde revidiranja, ki jih je sprejel Mednarodni odbor za revidiranje pri Mednarodnem združenju revizorjev (International federation of accountants – IFA), zlasti v delih, ki se nanašajo na javni sektor, razložen na koncu posameznega mednarodnega standarda revidiranja. Računsko sodišče Republike Slovenije uporablja tudi Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI, ki jih je leta 1998 izdalo Evropsko računsko sodišče (European court of auditors). Uporabo omenjenih standardov dopolnjuje Računsko sodišče Republike Slovenije s standardi, ki jih je pripravil Glavni revizijski urad Združenih držav Amerike (USA – General accounting office).

Vrste revizij, ki jih opravlja Računsko sodišče Republike Slovenije, so:

- revidiranje računovodskih izkazov,
- revidiranje pravilnosti poslovanja,
- revidiranje dosežkov,
- revidiranje delovanja organov upravljanja.

Osebe javnega prava v Sloveniji imajo računovodstvo urejeno ali na podlagi Zakona o računovodstvu ali SRS.

Zakon o računovodstvu s podzakonskimi akti loči določene in druge uporabnike enotnega kontnega načrta. Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta so pravne osebe javnega prava, ki pridobivajo prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu ter iz drugih neproračunskih virov. To so javni zavodi, javni skladi in agencije oziroma vsi posredni proračunski uporabniki. Drugi uporabniki so neposredni proračunski uporabniki, katerih finančni načrti so del državnega proračuna oziroma občinskih proračunov (Bizilj, 2002, str. 19–20).

Osebe javnega prava, ki poslovne knjige vodijo na podlagi Zakona o računovodstvu, pripravijo letno poročilo, ki se razlikuje od tistega, ki ga pripravijo osebe javnega prava, ki poslovne knjige vodijo na podlagi SRS. Po Zakonu o računovodstvu je letno poročilo sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazu in poslovnega poročila, po SRS pa iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida, izkaza gibanja kapitala, pojasnil k računovodskim izkazom in poslovnega poročila (Janc, 2003, str. 141).

Med osebe javnega prava po Zakonu o javnih financah (1999) sodijo tudi javna podjetja, ki poslovne knjige vodijo na podlagi SRS. Ker je država oziroma občina vsaj delna lastnica vseh

javnih podjetij, so le-ta običajno predmet tako komercialnega zunanjega revidiranja kot tudi revidiranja, ki ga opravlja Računsko sodišče Republike Slovenije.

Računsko sodišče Republike Slovenije v javnih podjetjih opravlja revizijo upravičenosti porabe denarnih sredstev. Računsko sodišče Republike Slovenije upravičenost porabe denarnih sredstev presoja z merilom »3 E« (Devjak, Peček, 2001, str. 105):

- Ekonomičnost (economy), ki jo lahko opredelimo kot najnižje možne stroške za doseg želenega izhoda.
- Učinkovitost (efficiency), ki jo lahko opredelimo kot razmerje med vhomom in izhodom. Učinkovitost je dosežena, ko je ustvarjen maksimalni izhod ob izbranem vhomu.
- Uspešnost (effectiveness), ki jo lahko opredelimo kot zagotovilo, da je zastavljeni cilj resnično dosežen.

Merilu »3 E« se zaradi ekonomskega razvoja v zadnjem času pridružuje še troje meril, tako da lahko govorimo o merilu »6 E«. Ta merila so še (Jamnik, 1999, str. 43):

- Okolje (environment), ki ga sestavljajo dejavniki, ki vplivajo na delovanje podjetja.
- Etičnost (ethics), ki jo lahko opredelimo kot presojanje uresničevanja družbenih zahtev, načina izpolnjevanja obveznosti ter stopnje odgovornosti do okolja in uporabnikov (onesnaževanje, varnost proizvodov, pošteno poslovanje) ter delovanja posameznikov v podjetju samem.
- Pravičnost (equity), ki pomeni, da podjetje posluje po določenih normah, pravilih in načelih.

Dandanes je že mogoče govoriti o pravilu »7 E«, ki predhodno omenjena merila dopolnjuje še s pravilom odličnosti (excellence).

Komercialni zunanji revizor v javnem podjetju običajno poda mnenje o računovodskih izkazih. Pri tem presodi, ali javno podjetje pri vodenju poslovnih knjig upošteva vse splošne SRS (SRS od 1 do 30) in poseben slovenski računovodski standard SRS 35, ki govori o računovodskih rešitvah v javnem podjetju.

3.4. Zunanje komercialno revidiranje

V diplomski nalogi sem se osredotočil na zunanje komercialno revidiranje javnega podjetja in le-to predstavil na konkretnem primeru javnega komunalnega podjetja X, d. o. o.

Zunanje revidiranje je tesno povezano z letnimi računovodskimi izkazi, ki jih po končanem poslovnem letu pripravi računovodska služba. Računovodski izkazi so podlaga, na kateri temeljijo poslovne odločitve investitorjev. Odločitve investitorjev se nanašajo na nakup vrednostnih papirjev drugih poslovnih subjektov, odobritve posojil in sklepanje poslov z

drugimi poslovnimi subjekti. Investitor običajno ni tesno povezan z drugimi poslovnimi subjekti, zato mora imeti zagotovilo, da so računovodski izkazi, na katere se naslanja, zanesljivi ter da resnično in pošteno prikazujejo finančno stanje poslovnega subjekta ter njegov poslovni izid v letu. Takšno zagotovilo je dano, če računovodske izkaze spremlja revizijsko poročilo, ki ga sestavi neodvisni zunanji revizor, in je v njem napisano, da sta finančno stanje poslovnega subjekta kot tudi rezultat njegovega poslovanja prikazana skladno s splošno sprejetimi računovodskimi načeli in standardi. Preden revizor oblikuje svoje mnenje o računovodskih izkazih, jih mora revidirati, to je kritično proučiti postavke teh računovodskih izkazov in poslovnih knjig ter druga dokazna sredstva, ki so z njimi povezana (Audit manual, 1990, str. 6)

Zaradi možnosti za naključne napake, odmikov od računovodskih standardov, nenamerne pristranskosti in preišljenega ponarejanja nerevidirani računovodski izkazi v poslovnem svetu niso sprejemljivi.

Revidiranje računovodskih izkazov mora biti organizirano tako, da se ukvarja z vsemi področji delovanja poslovnega subjekta, ki so pomembna za oblikovanje mnenja o revidiranih računovodskih izkazih. Da bi revizor lahko oblikoval mnenje o računovodskih izkazih, mora (Pečnik, 2002, str. 1–3):

- proučiti in ovrednotiti celotni računovodski sistem in z njim povezan sistem notranje kontrole, na katerih delovanje se namerava zanešati;
- izvesti vrsto preizkusov, poizvedb in drugih postopkov preverjanja, da bi se lahko prepričal, ali so navedbe v računovodskih izkazih ustrezne.

Da bi revizor lahko spoznal, ali so navedbe v računovodskih izkazih ustrezne, mora:

- primerjati tamkajšnje podatke s podatki v poslovnih knjigah in drugih virih, pri čemer tudi ugotavlja, ali so izvirni podatki na listinah verodostojni in ali so bili kasneje pravilno obravnavani;
- presoјati stališča poslovodstva glede razvrščanja in vrednotenja postavk v računovodskih izkazih, pri čemer zasleduje doslednost pri oblikovanju in uporabi računovodskih smernic, ki morajo biti v posameznem poslovnem subjektu skladne s splošno uveljavljenimi računovodskimi standardi.

Na podlagi številnih revizijskih postopkov se mora revizor dokopati do dovolj zanesljivih spoznanj o tem, ali so navedbe v računovodskih izkazih pravilne vsaj v bistvenem pogledu. Absolutna gotovost je pri revidiranju praktično nemogoča. Zato vsak znak, da obstaja možnost za prevaro ali napako, ki bi lahko povzročila napačno navedbo česa, kar je bistveno, povzroča, da revizor povečuje število svojih revizijskih postopkov. Le na tak način lahko potrdi ali zavrne svoj sum.

Revizijska spoznanja, ki revizorju omogočajo oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, nastajajo pri:

- preverjanju notranjih kontrol (compliance testing)
- preizkušanju podatkov (substantive testing)

Preverjanje notranjih kontrol je opravljeno v času predhodne revizije, medtem ko se preizkušanje podatkov izvaja v času zaključne revizije. Pri preverjanju notranjih kontrol skuša revizor ugotoviti, ali obstaja zadostna gotovost, da so notranje kontrole dobro vzpostavljene in učinkovite. Poznavanje računovodskega sistema in sistema notranjega kontroliranja revizorju omogoča, da:

- ugotovi možne bistveno napačne navedbe, ki se utegnejo pojaviti v računovodskih izkazih;
- preuči dejavnike, ki vplivajo na tveganje bistveno napačnih navedb;
- oblikuje ustrezne postopke za preizkušanje podatkov.

Pri preizkušanju podatkov skuša revizor ugotoviti, ali so računovodski podatki popolni, točni in nesporni. Postopki preizkušanja podatkov se osredotočijo na preizkušanje podrobnosti, ki so povezane s poslovnimi dogodki in stanji, ter analiziranje pomembnih kazalnikov in trendov, vključno s proučevanjem nenavadnih postavk in nihanj. Revizor pri preverjanju podatkov ugotavlja, ali so trditve, na podlagi katerih so računovodski izkazi sestavljeni, resnične. Hkrati revizor presodi tudi izbiro in doslednost uporabljanja računovodskih rešitev, način razvrščanja podatkov in ustreznost njihovega razkritja.

Namen postopkov preverjanja notranjih kontrol se razlikuje od namena preizkušanja podatkov, toda sklepi, do katerih se revizor dokoplje pri preverjanju notranjih kontrol, lahko vplivajo na postopke preizkušanja podatkov in obratno. Odkrite napake lahko npr. povzročijo, da revizor spremeni svoje prvotne ugotovitve o zanesljivosti notranjih kontrol. Od zanesljivosti notranjih kontrol pa so odvisni: vrsta, trajanje in obseg postopkov preizkušanja podatkov (Pečnik, 2002, str. 5–7).

3.4.1. Načrtovanje revidiranja

Po sprejetju revizijskega posla mora revizor z namenom, da bi bila revizija opravljena uspešno, učinkovito in pravočasno, pripraviti načrt revidiranja. Načrtovanje revidiranja v veliki meri temelji na dobrem poznavanju naročnikovega poslovanja. Kot ključne sestavine revizijskega načrta velja omeniti (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 311):

- spoznavanje naročnikove računovodske politike, računovodskega sistema in postopkov notranjega kontroliranja,
- opredelitev stopnje zanesljivosti notranjega kontroliranja,
- določitev vrste, časa in obsega nameravanih postopkov,

- usklajevanje dela, ki ga je treba opraviti.

Na obseg načrtovanja vplivajo zapletenost revidiranja, organizacijska sestava naročnika in njegova velikost ter poznavanje njegovega poslovanja iz izkušenj, če le-te obstajajo. Zelo pomembno je, da načrtovanje poteka nepretrgano ves čas trajanja revizijskega posla.

Poznavanje naročnikovega poslovanja je pri revidiranju ključnega pomena, saj s tem poznavanjem revizor ugotovi, kateri poslovni dogodki bistveno vplivajo na računovodske informacije. Revizor ima na voljo kar nekaj načinov, kako si pridobiti tovrstno poznavanje naročnika (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 228):

- proučevanje letnih poročil, ki jih naročnik pripravlja za svoje poslovne partnerje in delničarje,
- proučevanje internih računovodskih poročil, ki jih podjetje pripravlja za poslovodstvo, na podlagi dokumentacije o reviziji iz preteklih let,
- na podlagi pogovorov s poslovodstvom ter obiskom naročnikovih poslovnih in proizvodnih prostorov,
- s pomočjo pomembnejših pogodb in dogovorov,
- na podlagi davčnih napovedi,
- na podlagi kadrovske strukture in fluktuacije kadrov, še zlasti strokovnih kadrov in poslovodstva.

Na poslovanje naročnika v veliki meri vplivajo notranji in zunanji dejavniki, zato mora revizor proučiti tudi te. Med notranje dejavnike lahko uvrstimo: lastništvo, glavne strategije poslovanja, finance in kadre. Med zunanje lahko štejemo širše gospodarske in panožne dejavnike.

Postopki, ki so potrebni za uresničitev revizijskega načrta, so naštet v revizijskem programu, ki ga mora revizor pripraviti v pisni obliki. V program so navadno vključeni tudi revizijski cilji, ki se nanašajo na posamezna področja in služijo članom revizijske skupine kot navodilo in sredstvo za preverjanje pravilnosti poteka dela (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 33).

Ko je osnovni načrt revidiranja pripravljen, se revizor lahko loti preizkušanja notranjih kontrol in preverjanja podatkov. Pri tem ne sme pozabiti na kontinuirano revizijsko načrtovanje in prilagajanje načrta svojim ugotovitvam.

3.4.2. Postopki pridobivanja revizijskih dokazov

S preizkušanjem notranjih kontrol in preizkušanjem podatkov je treba zbrati dovolj revizijskih dokazov, ki so pogoj za oblikovanje utemeljenih sklepov, na podlagi katerih revizor oblikuje svoje mnenje. Na zanesljivost revizijskih dokazov vplivata njihov vir, ki je lahko notranji ali zunanji, in vrsta dokaza. Ko govorimo o vrstah dokazov, imamo v mislih ustne,

dokumentarne ali vidne dokaze. Zanesljivost dokazov je odvisna od okoliščin, v katerih so pridobljeni. Pri analiziranju revizijskih dokazov ugotovimo (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 83):

- da so zunanji dokazi zanesljivejši od notranjih,
- notranje dokaze lahko opredelimo kot zanesljivejše, če je z njimi povezano notranje kontroliranje zadovoljivo,
- da so dokazi, ki jih zbere revizor sam, zanesljivejši kot dokazi, ki jih zberejo zaposlenci v podjetju,
- da so dokazi v obliki pisemenih navedb zanesljivejši kot ustne navedbe.

Revizor pridobi večje zagotovilo, če so revizijski dokazi zbrani iz različnih virov, so različnih vrst in medsebojno usklajeni. Pri zbiranju dokazov mora biti revizor temeljit, pri njihovem vrednotenju pa nepristranski.

Revizor pri zbiranju dokazov uporablja naslednje postopke (Taylor, Glezen, 1996, str. 578):

- Povpraševanje; poizvedovanje pomeni ustno ali pisno spraševanje, naslovljeno na naročnika revizije ali na druge.
- Opazovanje; opazovanje pomeni obisk poslovnih prostorov in opazovanje delovanja zaposlencev, če ima to vpliv na računovodstvo.
- Analiziranje; revizor združi ali razčleni zneske na smiselne načine, ki mu omogočajo uporabo revizijske presoje.
- Izračunavanje; revizor ponovno izračuna salde nekaterih kontov.
- Primerjanje; revizor primerja dva ali več poslovnih dogodkov ali saldov.
- Preiskovanje; revizor preveri listine v zvezi s poslovnimi dogodki in saldi.
- Potrjevanje; revizor pridobi pisne potrditve tretjih strank o poslovnih dogodkih, saldih in drugih informacijah.

V praksi se poleg omenjenih uporabljajo tudi naslednji postopki zbiranja dokazov:

- Fizični pregled in štetje; gre za pregledovanje in pogosto tudi štetje fizičnih sredstev, ki predstavljajo osnovo za zneske na računih (npr. gotovine, vrednostnih papirjev, osnovnih sredstev, zalog). Postopki so navadno najbolj učinkoviti, če jih kombiniramo z opazovanjem in poizvedovanjem. V primeru nezadostnega poznavanja problema ali

izrazito strokovne problematike je postopek pregledovanja smiselno dopolniti s poročilom zunanjega strokovnjaka.

- Pregledovanje zapisnikov sestankov; branje zapisnikov splošnih naročnikovih sestankov ter sestankov direktorjev in pomembnih komisij nam omogoča pregledovanje odobritve postopkov, ki so pomembni za naročnika. To nam pomaga pri ugotovitvi, ali so bile pomembne odločitve, ki vplivajo na oziroma zahtevajo razkritje v računovodskih izkazih, pravilno obravnavane.
- Poizvedbena pisma odvetnikom; pisma naročnikovih odvetnikov glede pravnih zadev nam posredujejo dodatno zagotovilo v zvezi z dejanskimi, nerešenimi in pričakovanimi pravdami.
- Ponovna izvedba in ponovni izračun; ta dva postopka pomenita ponavljanje v celoti ali po delih istih postopkov, ki so jih opravili zaposleni v poslovnem subjektu, zlasti z namenom preizkušanja matematične točnosti.

3.4.3. Revizijsko tveganje

Revizor se pri svojem delu nenehno sooča z nevarnostjo, da lahko poda o naročnikovih računovodskih izkazih napačno mnenje. Govorimo lahko o celotnem revizijskem tveganju podaje neustreznega mnenja o računovodskih izkazih naročnika. Tveganje je pri revidiranju računovodskih izkazov vedno prisotno, zato je pomembno, da revizor postopke revidiranja izbira tako, da doseže sprejemljivo nizko raven celotnega revizijskega tveganja (Šager, Vrdoljak, 1993, str. 21).

Revizijsko tveganje ima dve glavni sestavini (Bizjak, Volarič, Kovač, 1995, str. 96):

- Tveganje obstoja bistvenih napak, ki so nastale med računovodskim evidentiranjem poslovanja. Tveganje obstoja bistvenih napak lahko razčlenimo na tveganje pri delovanju (kot možnost nastanka napak pri računovodskem evidentiranju) in tveganje pri kontroliranju (kot možnost, da sistem kontrole v podjetju ne odpravi napak oziroma jih ne prepreči). Revizor na tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju nima vpliva.
- Tveganje pri odkrivanju je tveganje, da bistvene napake, navedene v računovodskih izkazih, v postopku revidiranja ne bi bile odkrite. Tovrstno tveganje lahko revizor omeji z ustrezno izbiro in časovnim razporedom revizijskih postopkov.

3.4.4. Revizijsko delovno gradivo

Med revizijsko delovno gradivo uvrščamo (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 96):

- informacije o obravnavanem podjetju,
- dokumentacijo o procesu načrtovanja revizije in revizijskih programov,
- zapiske o proučevanju notranjih kontrol in vrednotenju računovodskega sistema,
- analize poslovnih dogodkov,
- zapiske o opravljenih revizijskih postopkih,
- dokaze o tem, da je bilo delo, ki so ga opravili pomočniki, ustrezno nadzorovano in pregledano,
- kopije računovodskih informacij, o katerih revizor poroča,
- sklepe, do katerih je revizor prišel v zvezi s pomembnimi smermi revidiranja.

Revizijsko podjetje mora pridobljeno delovno gradivo ustrezno arhivirati. Pred arhiviranjem je delovno gradivo treba pregledati in urediti. Pregled je običajno dvostopenjski. Prvi pregled opravi vodja revizijske skupine, gre predvsem za sprotni pregled, drugega pa odgovorni partner revizijskega podjetja. Bistveno je, da se je oseba, ki je delovno gradivo pregledala, prepričala, da so bili upoštevani splošno sprejeti standardi opravljanja revizije in da so bile težave, ki so se pojavile med revidiranjem, ustrezno rešene.

Revizor pridobi med opravljanjem revizije informacije, ki jih brez dovoljenja naročnika ne sme razkriti javnosti. Prav zaradi tega je dostop do delovnega gradiva omejen, vendar obstajajo primeri, ko je dostop do delovnega gradiva dovoljen ob privolitvi naročnika revizije. Praviloma imajo dostop do delovnega gradiva: osebje naročnika revidiranja, naslednik pri revidiranju in revizorji, ki so sodelovali pri revidiranju (Šager, Vrdoljak, 1993, str. 54).

3.4.5. Vključevanje strokovnjakov oziroma veščakovih storitev

Revizor se lahko samostojno ali skupaj z naročnikom odloči, da bo med revidiranjem uporabil storitve strokovnjaka z veščinami, znanjem in izkušnjami na različnih področjih, razen v računovodstvu in revidiranju. Potrebe po sodelovanju strokovnjaka se lahko pojavijo npr. v naslednjih primerih:

- ocenjevanje vrednosti nekaterih vrst sredstev, kot so zemljišča, zgradbe, oprema, umetnine in dragi kamni;
- ugotavljanje količin ali stanja zalog sredstev, npr. rudnin v rudiščih, nahajališč nafte, preostale življenjske dobe tovarniške opreme;
- meritve opravljenega dela in dela, ki še teče, z namenom obračunati prihodke;
- pravni nasveti v zvezi s tolmačenjem pogodb, statusov in pravilnikov.

Ker mora biti strokovnjak nepristranski, je revizor še posebej pozoren, ali je veččak na kakršenkoli način povezan z naročnikom. Če je, mora revizor razmisliti o uporabi obsežnejših postopkov, kot jih je sicer načrtoval, ali celo o angažiranju drugega strokovnjaka.

Če revizor že pri načrtovanju revidiranja predvidi sodelovanje strokovnjaka, se mora z njim dogovoriti o (Audit manual, 1990, str. 27–43):

- cilju in obsegu strokovnjakovega dela;
- obrisih področij, ki naj bi jih strokovnjak vključil v svoje poročilo;
- nameravani uporabi strokovnjakovih storitev in obsegu njegove vključitve;
- obsegu strokovnjakovega dostopa do ustreznih evidenc in dosjejev;
- razjasnitvi eventualnih strokovnjakovih povezav s stranko;
- zaupnosti informacij o naročniku;
- metodah in domnevah, na katerih naj strokovnjak zasnuje svoje delo, še posebej, ko gre za njihovo skladnost z metodami, uporabljenimi v preteklosti;
- dokumentaciji ali dodatnih informacijah, ki so potrebne kot revizijski dokazi.

Včasih revizor potrebuje revizijske dokaze o strokovnjakovem mnenju, potem ko je le-ta svoje delo že končal. Revizor mora dobiti ustrezno zagotovilo, da je strokovnjakovo delo primerna podlaga za zbiranje potrebnih revizijskih dokazov v podporo obravnavanim računovodskim informacijam.

Revizor se mora prepričati, ali je vsebina strokovnjakovih ugotovitev skladna z računovodskimi izkazi. Pozoren mora biti tudi, ali je strokovnjak uporabljal izvirne podatke in ali so bili le-ti primerni (o tem se lahko prepriča z revizijskimi postopki).

Strokovnjak je odgovoren za ustreznost in upravičenost domnev in metod, ki jih uporablja pri svojem delu. Revizor se mora z njimi dovolj dobro spoznati, da ugotovi, ali so upravičene glede na izsledke njegovih revizijskih postopkov.

Ko so opisani postopki končani, revizor navadno dobi sprejemljivo zagotovilo, da je izbral ustrezne revizijske dokaze v podporo računovodskim izkazom. Če strokovnjakovo delo ne podpira omenjenih predstavitev, mora revizor s pogovorom z naročnikom in strokovnjakom, z uporabo dodatnih postopkov ali angažiranjem drugega strokovnjaka poskušati odpraviti neskladje. Če revizor končno vseeno pride do sklepa, da strokovnjakovo delo ni skladno z informacijami v računovodskih izkazih ali da ne daje zadostnega revizijskega dokaza, mora izraziti mnenje s pridržkom, zavrniti mnenje ali izraziti negativno mnenje (glede na situacijo).

Revizor lahko omenja sodelovanje s strokovnjakom samo, kadar izraža mnenje, ki ni brez pridržka. Če strokovnjak dovoli, ga revizor lahko omeni pri pojasnjevanju vrste pridržka ali tudi opiše njegovo delo in obseg sodelovanja (Audit manual, 1990, str. 27–43).

3.5. Posebnosti pri zunanjem komercialnem revidiranju javnega podjetja

Pri revidiranju računovodskih izkazov javnega podjetja mora biti zunanji komercialni revizor pozoren na:

- posebnosti vrst sredstev in načinov njihovega izkazovanja
- posebnosti vrst obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja
- posebnosti obračunavanja amortizacije
- posebnosti vrst stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja
- posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov
- posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida
- posebnosti prevrednotenja
- obliko bilance stanja
- obliko izkaza poslovnega izida
- vrste in vsebine posameznih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom

Ko govorimo o ustreznosti knjigovodskih evidenc osnovnih sredstev v upravljanju pri javnih podjetjih, se moramo zavedati, da javno podjetje samo nima zadostnega vpliva oziroma možnosti, da bi vzpostavilo pravilne evidence. Zunanji revizor mora biti posebej pozoren na naslednje težave, povezane s pravilnim izkazovanjem infrastrukture v poslovnih knjigah javnega podjetja, ki izvirajo iz preteklosti (Jereb, 2002, str. 57):

- Investitorstvo pri izgradnji infrastrukturnih objektov in naprav

Sistem financiranja investicij v infrastrukturo je praviloma vzpostavljen tako, da se za te namene uporabljajo različni viri, ki nastajajo pri poslovanju javnih podjetij (amortizacija osnovnih sredstev, sredstva iz naslova upravičene cene, priključnine, takse, dotacije pravnih ali fizičnih oseb), ali pa se zbirajo pri lastniku infrastrukture (proračunska sredstva občine, proračunska sredstva države, mednarodna sredstva PHARE). Od vira financiranja investicij v infrastrukturo je večinoma odvisna tudi odločitev o investitorju. Težave pri izkazovanju infrastrukture, ki izvirajo iz preteklosti in tudi danes še niso odpravljene, običajno nastajajo v primerih, ko je investitor občina. Slednja lahko po vseh predpisih izvede investicijo v infrastrukturo, sredstva se začnejo uporabljati, vendar se osnovno sredstvo formalno (in s tem tudi knjigovodsko) ne prenese v upravljanje javnemu podjetju, čeprav postane del infrastrukturnega sistema, s katerim upravlja javno podjetje. Če se pri izvajanju investicij pozabi na ta zadnji, vendar ne nepomemben korak, upravljavec ne more zagotoviti popolne evidence infrastrukturnih objektov in naprav. Ker se evidence za ostali del infrastrukturnega omrežja spremljajo le pri javnem podjetju kot upravljavcu, nihče nima popolnega pogleda nad obsegom, vrednostjo in stanjem vseh objektov in naprav v občini.

- Težave, ki izvirajo iz sistema upravljanja z infrastrukturnimi objekti in napravami

Še vedno se dogaja, da del infrastrukturnega omrežja izvedejo in financirajo občani sami, bodisi pod okriljem krajevnih skupnosti bodisi prek gradbenih podjetij. Vrednost takšnih infrastrukturnih omrežij je le izjemoma vključena v poslovne knjige upravljavca. Vzrok za neevidentiranje v poslovnih knjigah je lahko enak, kot sem ga opisal v predhodni točki, vzrok za neevidentiranje pa je lahko celo v tem, da lastnik ta del infrastrukturnega omrežja preda v upravljanje drugemu upravljavcu.

- Tehnika vodenja knjigovodskih evidenc

Kar v nekaj javnih podjetjih je mogoče še vedno zaslediti način skupnega evidentiranja infrastrukturnih objektov in naprav, ko se v javnih podjetjih za evidentiranje, npr. kanalizacijskega omrežja, vzpostavi le ena inventarna številka za celo mesto. Po nekaj letih doknjiževanja novih investicij, obnov, zamenjav in izločitev na tej inventarni številki se izgubi vsaka sled za tem, kaj je pravzaprav sploh izkazano na tej inventarni številki, in se tudi ne ve več, ali je vrednost vsaj približno ustrezna dejanskemu stanju. Takšne evidence ne omogočajo pravilnega izkazovanja stanja infrastrukture. Tudi v primerih, če podjetje spremlja infrastrukturno omrežje po naseljih, ulicah ipd., se pojavljajo težave zaradi načina evidentiranja kasnejših poslovnih dogodkov, povezanih z obstoječimi objekti. Koliko je takih nepravilno evidentiranih objektov in naprav ter za koliko se razlikujejo knjigovodske in dejanske vrednosti infrastrukturnih objektov, se običajno ugotovi šele s cenitvijo, pri kateri pa cenilci po navedbah Stošičkega (2002, str. 12–13) ugotavljajo naslednje pomanjkljivosti:

- Tekoče vzdrževanje je omogočilo dograditev dela infrastrukturnega omrežja. Tehnična služba o dograditvi ni izdala dokumenta, zato register osnovnih sredstev ni bil ustrezno ažuriran.
- Zaradi delovanja naravnih sil, ki so prizadele infrastrukturno omrežje, je bilo treba na njem izvesti tekoče vzdrževanje, ki ni bilo evidentirano v registru osnovnih sredstev. Ker se infrastrukturno omrežje nahaja na lokaciji, ki je izpostavljena delovanju naravnih sil, so tekoča vzdrževanja pogosta, to pa je razlog, da se v dobi delovanja infrastrukturnega omrežja zamenja tudi do 50 % infrastrukturnega omrežja.
- Infrastrukturno omrežje je bilo povečano za nov odsek, ki ni dobil nove inventarne številke. Nova investicijska vrednost je bila doknjižena na obstoječo inventarno številko s prvotnim datumom aktiviranja. Tovrsten način doknjiževanja zanemarja odnos med knjigovodsko nabavno vrednostjo sistema in različnimi datumi aktiviranja.

- Težave, povezane z ločevanjem investicij in investicijskega vzdrževanja

Pri izvajanju obnov infrastrukturnih omrežij se je vedno težko odločiti, ali gre v posameznih primerih za investicijo ali za investicijsko vzdrževanje. Jasnih kriterijev za to odločitev ne

ponuja niti SRS (2002). Praviloma bi moralo podjetje pri vsaki investiciji ugotavljati, kolikšna je vrednost, ki prinaša povečanje koristi, in kolikšna je vrednost, ki povzroča povečanje dobe koristnosti, oziroma kolikšna je vrednost, ki bi jo lahko pripisali zgolj vzdrževanju. Ker takšno ugotavljanje ni preprosto, so si podjetja v preteklosti ob zavedanju, da tako ravnanje ni povsem ustrezno, izbrala določene usmeritve bodisi v korist investicij (vrednosti infrastrukture v knjigah so previsoke) bodisi v korist investicijskega vzdrževanja (vrednosti infrastrukture v knjigah so prenizke). Zaradi večnih težav z zagotavljanjem virov financiranja za investicije je prihajalo tudi do neustreznega izkazovanja vrednosti izvedenih del med stroški vzdrževanja, saj je bil velikokrat to najhitrejši način doseganja zelenih ciljev.

- Težave, ki jih je povzročila obvezna revalorizacija

Svoj delež k neustreznim vrednostim infrastrukture v poslovnih knjigah upravljavca so prav gotovo dodale tudi računovodske tehnike obračunavanja amortizacije in revalorizacije. Revalorizacijski koeficienti na podlagi rasti drobnoprodajnih cen ali cen življenjskih potrebščin ne odražajo dejanske rasti vrednosti infrastrukturnih objektov, saj je rast vrednosti infrastrukturnih objektov in naprav v zadnjih letih običajno zaostajala za navedenimi koeficienti.

Če javno podjetje poslovnih knjig ni uskladilo s SRS 35, mora uskladitev opraviti na naslednji način:

- od države, občine ali mesta pridobi podatke, ki jih potrebuje za uskladitev računovodskih evidenc s SRS 35;
- določi datuma uskladitve;
- v velikosti čiste vrednosti sredstev vzpostavi obveznost do države, občine ali mesta na dan prevzema sredstev v upravljanje;
- na podlagi razpoložljivih podatkov, pogodbenih določil oziroma ustanoviteljeve odločitve ali predpisa ugotovi znesek amortizacije sredstev v upravljanju (od dneva prevzema teh sredstev do datuma uskladitve), ki ga po SRS 35 podjetja smejo pokrivati v breme obveznosti;
- če znesek iz prejšnje alineje še ni pokrit v breme obveznosti do lastnika sredstev, podjetje na datum uskladitve za znesek zmanjša izgubo in hkrati obveznosti, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju.

Če je znesek iz četrte alineje tega odstavka deloma že pokrit v breme obveznosti, podjetje na datum uskladitve zmanjša izgubo in obveznost samo za razliko med tem zneskom in zneskom amortizacije sredstev v upravljanju, ki ga je že pokrilo v breme obveznosti do lastnika od datuma prevzema sredstev v upravljanje do datuma uskladitve (Janc, 2002, str. 62).

V nadaljevanju diplomske naloge sem na konkretnem primeru revidiranja javnega komunalnega podjetja X, d. o. o., predstavil postopke, ki jih mora opraviti zunanji komercialni revizor, če želi podati mnenje o računovodskih izkazih revidiranega podjetja.

4. Predstavitev javnega komunalnega podjetja X, d. o. o.

Podjetje X, d. o. o., je bilo ustanovljeno leta 1994 in je v 100-odstotni lasti občin Y in Z. Občina Y je 76-odstotna lastnica, občina Z pa 24-odstotna.

Podjetje X, d. o. o., v občinah Y in Z opravlja naslednje gospodarske javne službe, ki so opredeljene z Odlokom o gospodarskih javnih službah:

- vzdrževanje mesta in ožjih krajevnih središč,
- priprava in distribucija pitne vode,
- odvajanje odpadnih vod,
- pogrebna dejavnost,
- zbiranje in odvoz odpadkov,
- deponiranje odpadkov,
- pobiranje parkirnine,
- čiščenje odpadnih vod.

Poleg navedenih dejavnosti podjetje X, d. o. o., opravlja tudi dela za trg, predvsem gradnjo vodovodnega in kanalizacijskega omrežja ter inženiring za občini Y in Z, ki se nanaša na investicije, financirane iz pobranih taks za obremenjevanje okolja.

4.1 Predhodna revizija

V fazi predhodne revizije zunanji revizor najprej pridobi osnovno dokumentacijo o podjetju, katerega računovodske izkaze revidira. Na podlagi registracije, vpisa v sodni register, podatkov o organiziranosti podjetja, organizacijski strukturi in poslovanju sestavi stalni dosje stranke. Pri predhodnem revidiranju računovodskih izkazov podjetja X, d. o. o., je revizor opravil analitični pregled le-teh ter izračunal ustrezne koeficiente in finančne kazalnike. Na podlagi analitičnega pregleda je opredelil pomembne postavke v računovodskih izkazih in gibanje le-teh glede na preteklo obračunsko leto. Na podlagi razgovora z odgovorno osebo je poiskal vzroke za bistvena povečanja ali zmanjšanja posameznih postavk računovodskih izkazov glede na preteklo obračunsko leto.

V predhodni reviziji mora revizor preveriti, ali notranje kontrole obstajajo in ali le-te delujejo. Notranje kontrole v podjetju X, d. o. o., je revizor preveril pri procesu nabave in prodaje. Predhodno pridobljen zapisnik o kroženju dokumentov in vzpostavljenih notranjih kontrolah je primerjal z dejanskim stanjem in se prepričal o doslednem upoštevanju le-teh. Na podlagi seznama največjih dobaviteljev in kupcev je preveril odvisnost od posameznih kupcev

oziroma dobaviteljev. Ugotovil je, da podjetje X, d. o. o., ni pretirano odvisno od poslovanja z največjimi kupci in dobavitelji.

Zunanji revizor se mora seznaniti z informacijsko tehnologijo in drugimi računovodskimi politikami in usmeritvami podjetja, katerega računovodske izkaze revidira. Pri preverjanju notranjih kontrol je revizor kot slabost želel izpostaviti predvsem neustrezno zaščito centralnega strežnika, ki ni protipožarno zavarovan, in neustrezen sistem trajnega shranjevanja podatkov, ki se ne izvaja dovolj pogosto. Pri opravljanju razgovorov z računovodskimi delavci je ugotovil, da so zaposleni v finančnoracunovodskem sektorju ustrezno kvalificirani za opravljanje svojega dela.

Po zaključeni predhodni reviziji je revizor glede na ugotovitve smiselno določil obseg preverjanja podatkov in stopnjo tveganja. Ker je notranje kontrole opredelil kot močne, je pojavljanje bistvenih oziroma sistemskih napak izključil in določil ustrezen vzorec za preverjanje posameznih podatkov v računovodskih izkazih.

4.2. Zaključna revizija

4.2.1. Analiza bilance stanja

4.2.1.1. Sredstva

➤ Tabela 1: Osnovna sredstva (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
020	Zemljišča	9.868	8.909
021	Zgradbe	3.295.105	3.289.279
027	Nepremičnine v gradnji in izdelavi	28.384	24.307
031	Popravek vrednosti zgradb	(1.161.566)	(1.119.466)
040	Oprema in nadomestni deli	401.347	373.646
050	Popravek vrednosti opreme in nad. delov	(227.929)	(200.776)
Skupaj		2.345.209	2.375.899

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje osnovnih sredstev je na dan 31. 12. 2002 znašalo 2.345.209 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je zmanjšalo za 1%.

Pri revidiranju postavk bilance stanja se mora revizor najprej prepričati o usklajenosti analitičnih in sintetičnih evidenc. Ugotovil je, da je analitična evidenca osnovnih sredstev usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

Revizor mora preveriti vsebinsko ustreznost postavk, ki so izkazane na posameznih analitičnih kontih. Revizor je ugotovil, da podjetje X, d. o. o., tudi nabavno vrednost in popravek vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev izkazuje na kontih 040 in 050. Tovrstno izkazovanje ni skladno z zahtevami SRS, zato je podjetje X, d. o. o., neopredmetena

dolgoročna sredstva v glavni knjigi izkazalo ločeno na kontih razreda 00 in 01. Tovrstno delitev zahteva tudi predpisana oblika bilance stanja, ki ji je podjetje X, d. o. o., prilagodilo knjigovodsko evidentiranje. Neodpisana vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev je v letu 2001 znašala 971 tisoč sit, v letu 2002 pa 2.801 tisoč sit.

Revizor mora preveriti obračun amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter doslednost uporabe amortizacijskih stopenj, ki so razkrite v letnem poročilu. Revizor je ugotovil, da podjetje X, d. o. o., dosledno uporablja ustrezne amortizacijske stopnje, ki so razkrite v letnem poročilu. Preveril je 64 % celotne obračunane amortizacije osnovnih sredstev v poslovnem letu 2002. Pri obračunu le-te nepravilnosti ni zasledil. Po opravljenem preizkušanju podatkov je revizor povzel naslednje ugotovitve, ki se nanašajo na obračun stroškov amortizacije:

- Celotni stroški amortizacije v poslovnem letu 2002 znašajo 102.808 tisoč sit.
- Strošek amortizacije je usklajen z glavno knjigo, izkazom poslovnega izida, tabelama gibanja opredmetenih osnovnih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter registrom osnovnih sredstev.
- Strošek amortizacije v celoti bremeni poslovni izid obračunskega leta 2002. Podjetje X, d. o. o., obračunane amortizacije ne razčleni na amortizacijo osnovnih sredstev, ki se uporabljajo pri opravljanju posameznih gospodarskih javnih služb, in amortizacijo, vezano na osnovna sredstva, ki se uporabljajo pri opravljanju komercialne dejavnosti.

Revizor mora ugotoviti, na kaj se povečanje vrednosti osnovnih sredstev nanaša, in pridobiti izvirne knjigovodske listine, ki upravičujejo povečanje vrednosti osnovnih sredstev. Ugotovil je, da se povečanje vrednosti osnovnih sredstev nanaša na nove nabave osnovnih sredstev in dograditev oziroma rekonstrukcije obstoječih osnovnih sredstev. V letu 2002 se je povečala predvsem vrednost infrastrukturnih naprav zaradi rekonstrukcij in dograditev. Rekonstrukcije in dograditve so bile financirane iz lastnih sredstev.

Revizor mora pridobiti seznam novih nabav in preveriti večje nabave osnovnih sredstev v tekočem poslovnem letu. Pri novonabavljenih osnovnih sredstvih je preveril datum aktiviranja le-teh, skladnost knjigovodsko evidentirane nabavne vrednosti in fakturiranih zneskov ter obračun amortizacije. Ugotovil je, da so knjigovodsko evidentirane nabavne vrednosti osnovnih sredstev skladne z izvirno dokumentacijo. Podjetje X, d. o. o., pri obračunu amortizacije dosledno upošteva določilo SRS, ki zahteva, da se amortizacija osnovnega sredstva z določeno inventarno številko začne obračunavati prvega v naslednjem mesecu, glede na datum aktiviranja.

V podjetju X, d. o. o., amortizacija predstavlja strošek dejavnosti, kar pomeni, da v celoti bremeni poslovni izid tekočega obračunskega leta. Podjetje X, d. o. o., ne glede na to, da z opravljanjem javne gospodarske službe ni uspelo pokriti vseh stroškov, ni izkoristilo določila SRS 35.22, ki glede pokrivanja stroškov amortizacije osnovnih sredstev v upravljanju določa, da se, če na podlagi predpisa ali ustanoviteljeve odločitve stroškov amortizacije osnovnih

sredstev, danih v upravljanje, ni mogoče vračunati v cene proizvodov oziroma storitev, občina pa ne zagotovi dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, vsakoletni stroški amortizacije nadomestijo v breme izrednih prihodkov zaradi ustreznega zmanjšanja dolgoročnih obveznosti do države. Podjetje X, d. o. o., ugodnosti, ki jih ponuja določilo SRS 35.22, ni izkoristilo, ker je pri opravljanju tržnih dejavnosti realiziralo dobiček, s katerim mu je uspelo pokriti izgubo, ki se nanaša na opravljanje gospodarskih javnih služb.

Lastništvo je v podjetju X, d. o. o., razdeljeno na občini Y in Z. Pri delitvi premoženja sta bila upoštevana dva kriterija:

- infrastruktura po teritorialnem načelu,
- ostalo premoženje glede na lastništvo občin ustanoviteljic.

Podjetje X, d. o. o., v poslovnih knjigah infrastrukturo vodi ločeno po dejavnostih. Z infrastrukturo gospodari kot z lastnimi sredstvi in ne sredstvi, danih v upravljanje. Podjetje X, d. o. o., obračunava amortizacijo, ki je sestavni del lastne cene storitev gospodarskih javnih služb.

Kot poglobitni razlog za tovrstno neustrezno knjigovodsko evidentiranje podjetje X, d. o. o., navaja neskladje med vrednostjo infrastrukture, ki je razvidna iz poslovnih knjig, in dejansko vrednostjo le-te. Zaradi omenjene težave je cenitev infastrukturnih objektov nujna, le-ta pa bo pripomogla tudi k ustrežnejši razdelitvi infrastrukture med občini Y in Z. Pri inventuri je popisna komisija ugotovila, da podjetje X, d. o. o., določenih delov infrastrukture, zlasti tistih, katerih gradnjo so financirale krajevne skupnosti, nima evidentiranih v poslovnih knjigah. Navedene težave so razlog, da podjetje X, d. o. o., nima vzpostavljenih ustreznih dolgoročnih obveznosti do ustanoviteljic (občin), hkrati pa je neustrezno knjižen in neustrezno razdeljen med občini tudi kapital.

Podjetje X, d. o. o., se zaveda nujnosti vzpostavitve ustreznih knjigovodskih evidenc. V letu 2002 je z občinama, ki sta njegovi lastnici, pripravilo pogodbo o upravljanju z infrastrukturalnimi objekti in napravami. Zaradi zgoraj navedenih nepravilnosti je podjetje X, d. o. o., imenovalo komisijo za popis in cenitev infastrukturnih objektov in naprav, ki je ob sodelovanju zapriseženega cenilca gradbene stroke že začela delati v letu 2002. Komisija je pred začetkom dela pripravila sodila, ki v največji možni meri upoštevajo vse dejavnike, ki so vplivali na gradnjo, in bo na osnovi le-teh ugotovila vrednost infastrukturnih objektov. Rezultat dela komisije bo seznam ovrednotene infrastrukture, ki bo predstavljal osnovo za vzpostavitev ustreznih knjigovodskih evidenc in ureditev lastniških razmerij.

Z oblikovanjem dolgoročnih obveznosti do ustanoviteljev v višini, ki bo izražala dejansko vrednost infastrukturnih objektov in naprav, bo podjetje X, d. o. o., lahko uveljavilo tudi določilo SRS 35, ki dovoljuje nadomestitev stroškov amortizacije v breme dolgoročnih obveznosti do ustanoviteljev, če so za to izpolnjeni pogoji.

Glede na trenutno stanje, bo podjetje X, d. o. o., po opravljeni cenitvi infrastrukturnih objektov moralo vzpostaviti ustrezne knjigovodske evidence. Ker podjetje X, d. o. o., ni oblikovalo posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z zgradbami, bo v primeru prevrednotenja infrastrukturnih objektov zaradi oslabitve moralo razliko med višjo knjigovodsko in nižjo s cenitvijo ocenjeno vrednostjo infrastrukture izkazati kot prevrednotovalni poslovni odhodek neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (konto 720). V primeru prevrednotenja infrastrukturnih objektov zaradi okrepitve bo podjetje X, d. o. o., za razliko med nižjo knjigovodsko in višjo s cenitvijo ocenjeno vrednostjo infrastrukture moralo oblikovati posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z zgradbami (konto 951). Če bi bila infrastruktura podjetja X, d. o. o., ustrezno knjigovodsko evidentirana, bi po opravljeni cenitvi podjetje razliko med knjigovodsko in s cenitvijo ocenjeno vrednostjo infrastrukture lahko evidentiralo kot povečanje ali zmanjšanje dolgoročne obveznosti do ustanoviteljev.

Komisija za popis osnovnih sredstev je pri inventuri ugotovila zastarelost in neuporabnost opreme, katere neodpisana vrednost je znašala 276 tisoč sit. Podjetje X, d. o. o., je neodpisano vrednost odpisanih osnovnih sredstev izkazalo kot prevrednotovalni poslovni odhodek pri osnovnih sredstvih.

Saldo opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji oziroma izdelavi na dan 31. 12. 2002 znaša 28.284 tisoč sit. Največji del salda opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji oziroma izdelavi predstavlja investicija v posode za ločeno zbiranje odpadkov v celotni vrednosti 12.919 tisoč sit. Posode za ločeno zbiranje odpadkov so bile nabavljene v letu 2002, aktivirane oziroma prenesene v uporabo pa v letu 2003. Preostali del salda opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji oziroma izdelavi se nanaša na rekonstrukciji vodovodov dveh krajevnih skupnosti in pripravo projektne dokumentacije za izdelavo centralne čistilne naprave.

➤ Tabela 2: Dolgoročne finančne naložbe (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
060	Naložbe v delnice dom. družb	0	2.016
070	Dolg. finančne terjatve	51.267	52.614
077	Druga dolgoročno vložena sr.	6.125	6.125
Skupaj		57.392	60.755

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje dolgoročnih finančnih naložb je na dan 31. 12. 2002 znašalo 57.392 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je zmanjšalo za 5 %.

Analitična evidenca dolgoročnih finančnih naložb je usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

Revizor mora pri revidiranju dolgoročnih finančnih naložb pridobiti zadostne revizijske dokaze, ki podpirajo izkazano stanje dolgoročnih finančnih naložb. Revizor je preveril stanje dolgoročnih finančnih terjatev, izkazano na kontu 077, ki je na dan 31.12.2002 znašalo 51.267 tisoč sit, in ugotovil, da:

- je podjetje X, d. o. o., v imenu občine Y najelo posojilo pri SKB banki, d. d., za izgradnjo centralne čistilne naprave; dolgoročna finančna terjatev do občine Y je izkazana po nabavni vrednosti, povečani za pripis obresti skladno s pogodbo;
- podjetje X, d. o. o., na drugi strani izkazuje dolgoročno finančno obveznost do SKB banke, d. d., na kontu 989 v enakem znesku;
- zapadle neplačane realne obresti iz tega naslova podjetje X, d. o. o., izkazuje med kratkoročnimi poslovnimi terjatvami do kupcev; le-te bi podjetje X, d. o. o., moralo izkazati kot kratkoročne terjatve za obresti na kontu 150.

Druga dolgoročno vložena sredstva podjetja X, d. o. o., vključujejo finančno naložbo v podjetje Sonček, d. d. Podjetje X, d. o. o., ima v lasti 1000 delnic, ki so izkazane po nabavni vrednosti 6.125 sit za delnico. Število delnic podjetja Sonček, d. d., je usklajeno s pridobljenim izpisom Klirinško depotne družbe na dan 31. 12. 2002.

Revizor je pridobil računovodske izkaze podjetja Sonček, d. d., in izračunal knjigovodsko vrednost delnice podjetja Sonček, d. d., kot razmerje med celotnim kapitalom in številom delnic. Na ta način je ugotovili, da je naložba v podjetje Sonček, d. d., izkazana po vrednosti, ki je nižja od knjigovodske vrednosti delnice podjetja Sonček, d. d., kar je skladno z zahtevami SRS.

➤ Tabela 3: Zaloge (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
310	Zaloga materiala	4.975	4.903
Skupaj		4.975	4.903

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje zalog materiala je na dan 31. 12. 2002 znašalo 4.975 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je povečalo za 1 %.

Revizor je ugotovil, da je analitična evidenca zalog usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002 in da podjetje X, d. o. o., med zalogo materiala izkazuje kanalizacijske in vodovodne cevi, odtočne jaške, dezinfikacijska sredstva in druge materiale, ki so potrebni za opravljanje dejavnosti.

Ker se mora revizor prepričati o fizičnem obstoju zalog, je bil prisoten pri popisu zalog materiala podjetja X, d. o. o., na dan 31. 12. 2002. Na ta način se je prepričal o obstoju zaloge

materiala in ustreznosti opravljenih inventurnih postopkov. Inventurna komisija primanjkljaja oziroma presežka materiala ni ugotovila. Ugotovljeni kalo ni presegel dopustne vrednosti. Po mnenju revizorja je vrednost izkazane zaloge ustrezna.

Revizor mora pridobiti informacije o metodi vrednotenja zalog in sestavi le-teh. Po opravljenih postopkih preizkušanja podatkov je ugotovil, da je zaloga materiala vrednotena po nabavni vrednosti, poraba le-tega pa se vodi po povprečnih cenah. V izvirnih knjigovodskih listinah je preveril nove nabave zaloge materiala v decembru 2002. Ugotovil je, da je bila nabavna vrednost usklajena z evidentirano zalogo v materialnem knjigovodstvu. Iz izračuna povprečnih cen po posameznih vrstah materiala je ugotovil, da so stroški porabljenega materiala pravilno ovrednoteni. Vrednost zaloge materiala na dan 31. 12. 2002 ni presegla tržne vrednosti obstoječe zaloge materiala.

➤ Tabela 4: Kratkoročne poslovne terjatve (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
120	Kratkoročne terjatve do dom. kupcev	138.126	148.118
121	Kratkoročne terjatve do tujih kupcev	1.008	0
129	Popravek vrednosti krat. terj. do kupcev	(1.705)	(1.785)
160	Terjatve za vstopni DDV	26.117	17.508
161	Druge kratkoročne terjatve do države	13.428	11.998
165	Ostale kratkoročne terjatve	2.035	1.475
Skupaj		179.009	177.314

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje kratkoročnih poslovnih terjatev je na dan 31. 12. 2002 znašalo 179.009 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je povečalo za 1 %.

Analitična evidenca kratkoročnih poslovnih terjatev je usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

V fazi predhodne revizije je revizor preveril proces nabave in prodaje, doslednost izvajanja notranjih kontrol in kroženje dokumentacije. Ugotovil je, da lahko notranje kontrole opredeli kot močne in na tej osnovi določil ustrezen obseg preverjanja podatkov. V fazi zaključne revizije se je prepričal, ali so terjatve in z njimi povezani prihodki evidentirani v ustreznem časovnem obdobju. Pri preverjanju se je osredotočil na zadnjih 30 faktur, ki so bile izdane v letu 2002, in prvih 30 faktur, ki so bile izdane v letu 2003. Pri preverjanju vsebinske ustreznosti faktur, datuma opravljenih storitev in doslednosti številčenja faktur ni zasledil nepravilnosti.

Revizor mora preveriti odvisnost revidiranega podjetja od največjih kupcev in se prepričati o obstoju izkazanih terjatev. Zato je pridobil seznam 15 največjih kupcev glede na odprte terjatve do kupcev na dan 31. 12. 2002 in ugotovil, da le-te predstavljajo 62 % celotnih odprtih terjatev do kupcev, ki jih na datum bilance stanja izkazuje podjetje X, d. o. o. Stanje

kratkoročnih terjatev do kupcev, ki je na dan 31. 12. 2002 znašalo 139.134 tisoč sit, je preveril s pomočjo obrazcev za potrditev stanj, ki jih je zaradi potreb revizije v potrditev poslal 15 največjim kupcem.

S pomočjo vrnjenih in potrjenih obrazcev za potrditev stanj je preveril 86.263 tisoč sit terjatev do kupcev, kar predstavlja 62 % celotnih odprtih terjatev do kupcev. Kupci, ki jim je v potrditev poslal obrazec IOP, so izkazane zneske skoraj v celoti potrdili. Oporekanih 1.113 tisoč sit terjatev do kupcev predstavlja manj kot 1 % celotnih izkazanih terjatev do kupcev.

➤ Tabela 5: Gibanje popravka vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev (v tisoč sit)

Konto	31. 12. 2001	Promet v breme	Promet v dobro	31. 12. 2002
129	1.784	1.661	1.582	1.705

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Revizor mora preveriti gibanje na kontu popravka vrednosti terjatev do kupcev in le-tega smiselno povezati z izkazom poslovnega izida. Pri preverjanju gibanja konta popravka vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev je revizor ugotovil, da je promet v breme v znesku 1.661 tisoč sit posledica plačila predhodno odpisanih terjatev. Promet v breme konta popravka vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev je podjetje X, d. o. o., v izkazu poslovnega izida ustrezno izkazalo kot izredni prihodek preteklih let na kontu 785.

Promet v dobro konta popravka vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev je posledica novooblikovanega popravka vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev, ki v obračunskem letu 2002 znaša 1.582 tisoč sit. Revizor je preveril starostno strukturo terjatev do kupcev in ugotovil, da je oblikovanje popravka vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev skladno z računovodsko politiko podjetja. Novooblikovani popravek vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev je podjetje X, d. o. o., izkazalo kot prevrednotovalni finančni odhodek. Po mnenju revizorja bi podjetje X, d. o. o., novooblikovani popravek vrednosti terjatev do kupcev v znesku 1.582 tisoč sit morale izkazati kot prevrednotovalni poslovni odhodek pri obratnih sredstvih na kontu 721.

Revizor je ugotovil, da so zaradi neustreznega evidentiranja novooblikovanega popravka vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev prevrednotovalni poslovni odhodki podcenjeni za 1.582 tisoč sit, prevrednotovalni finančni odhodki pa precenjeni za enak znesek.

Stanje kratkoročnih terjatev do tujih kupcev je na dan 31. 12. 2002 znašalo 1.008 tisoč sit. Revizor je preveril preračun kratkoročnih terjatev do tujih kupcev in ugotovil, da so le-te ustrezno preračunane po srednjem tečaju Banke Slovenije za EUR z dne 31. 12. 2002.

Preveril je stanje drugih kratkoročnih terjatev do države in ugotovil, da se 95,5 % (12.818 tisoč sit) le-teh nanaša na terjatve do občin Y in Z za vodenje investicij po pooblastilu.

➤ Tabela 6: Kratkoročne finančne naložbe (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
170001	Mars, d. d.	20.800	20.740
170002	Luna, d. o. o.	3.249	3.249
170003	Pluton, d. o. o.	1.700	320
170004	Jupiter, d. o. o.	0	1.132
Skupaj		25.749	25.441

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje kratkoročnih finančnih naložb je na dan 31. 12. 2002 znašalo 25.749 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je povečalo za 1 %.

Analitična evidenca kratkoročnih finančnih naložb je usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

Pri revidiranju kratkoročnih finančnih naložb mora revizor zbrati ustrezne revizijske dokaze, ki upravičujejo izkazano stanje kratkoročnih finančnih naložb, in preveriti ustreznost obračuna z njimi povezanih obresti. Revizor je ugotovil, da podjetje X, d. o. o., med kratkoročnimi finančnimi naložbami izkazuje vezana sredstva na odpoklic po 2-odstotni obrestni meri pri družbi Mars, d. d., v znesku 20.800 tisoč sit. Preveril je obvestilo družbe Mars, d. d., iz katerega je razvidno stanje vezanega depozita na odpoklic na dan 31. 12. 2002, in ugotovil, da je knjigovodsko izkazano stanje enako stanju, ki ga izkazuje družba Mars, d. d. Iz vezanega depozita je podjetje X, d. o. o., v letu 2002 realiziralo 1.954 tisoč sit prihodkov od obresti, ki so v celoti evidentirani na kontu 782000 (prihodki od obresti). Preveril je obračun obresti in ugotovil, da je obračun le-teh ustrezen.

Med kratkoročnimi finančnimi naložbami podjetje X, d. o. o., izkazuje tudi naložbi v podjetji Luna, d. o. o., in Pluton, d. o. o., v skupnem znesku 4.949 tisoč sit. Naložbi sta evidentirani na kontu kratkoročnih finančnih naložb, ker ju podjetje X, d. o. o., namerava v letu 2003 odtujiti. Na podlagi preveritve računovodskih izkazov podjetij Luna, d. o. o., in Pluton, d. o. o., je revizor ugotovil, da sta naložbi ovrednoteni ustrezno.

➤ Tabela 7: Dobroimetja pri bankah, čeki in gotovina (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
100000	Tolarska sredstva v blagajni	320	160
110000	Denarna sredstva na računih	5.644	6.398
Skupaj		5.964	6.125

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje dobroimetij pri bankah, čekov in gotovine v blagajni je na dan 31. 12. 2002 znašalo 5.964 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je zmanjšalo za 3 %.

Analitična evidenca dobroimetij pri bankah, čekov in gotovine v blagajni je usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

Pri revidiranju dobroimetja pri bankah, čekov in gotovine se mora revizor prepričati o obstoju izkazanega stanja. Stanje denarnih sredstev na računih je preveril s pomočjo obvestil NLB, d. d., in SKB banke, d. d., iz katerih je razvidno stanje na žiroračunu podjetja X, d. o. o., na dan 31. 12. 2002. Ugotovil je, da sta stanji, izkazani na bančnih izpiskih, skladni z evidenco v glavni knjigi. Stanje gotovine v blagajni je revizor preveril s pomočjo inventurnega zapisnika o popisu gotovine v blagajni na dan 31. 12. 2002. Ugotovil je, da se knjigovodsko stanje ujema z inventurnim zapisnikom o popisu gotovine na dan 31. 12. 2002.

4.2.1.2. Obveznosti do virov sredstev

➤ Tabela 8: Dolgoročne finančne obveznosti (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
989002	Dolg. kredit SKB za CČN	51.267	52.614
989003	Dog. kredit EKO-sklada	17.728	20.411
Skupaj		68.995	73.025

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje dolgoročnih finančnih obveznosti je na dan 31. 12. 2002 znašalo 68.995 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je zmanjšalo za 5 %.

Analitična evidenca dolgoročnih finančnih obveznosti je usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

Pri revidiranju dolgoročnih finančnih obveznosti se mora revizor prepričati o obstoju dolgoročnih finančnih obveznosti, preveriti mora odplačila glavnice in obresti, pravilnost obračuna obresti in izkazovanje le-teh na vsebinsko ustreznih kontih ter pravilno bilančno izkazovanje kratkoročnih delov dolgoročnih posojil.

➤ Tabela 9: Gibanje dolgoročnega posojila SKB banke za centralno čistilno napravo (v tisoč sit)

Konto	31. 12. 2001	Promet v breme	Promet v dobro	31. 12. 2002
989002	52.614	16.544	15.917	51.267

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Revizor je preveril promet v dobro konta 989002 v znesku 15.917 tisoč sit in ugotovil, da je le-ta posledica pripisa realnih obresti v znesku 909 tisoč sit, revalorizacijskih obresti v znesku 3.628 tisoč sit in odobritve dodatnega posojila v znesku 11.380 tisoč sit. Promet v breme

konta 989002 v znesku 16.544 tisoč sit je posledica odplačila glavnice v znesku 12.007 tisoč sit in natečenih obresti v znesku 4.537 tisoč sit.

V zvezi z evidentiranjem revalorizacijskih in realnih obresti je revizor povzel naslednje ugotovitve:

- Podjetje X, d. o. o., je revalorizacijske in realne obresti kredita SKB banke, d. d., za centralno čistilno napravo evidentiralo kot prevrednotovalni finančni odhodek v znesku 4.537 tisoč sit. Tovrstno evidentiranje ni ustrezno, ker bi podjetje X, d. o. o., realne obresti v znesku 909 tisoč sit morale evidentirati kot odhodek za obresti na kontu 740, revalorizacijske obresti v znesku 3.628 tisoč sit pa kot odhodek od prevrednotenja dolgov in terjatev zaradi ohranitve vrednosti na kontu 742. Podjetje X, d. o. o., zapadlih obveznosti za realne obresti v znesku 861 tisoč sit do datuma bilance stanja ni poravnalo. Zapadle neplačane realne obresti so izkazane kot kratkoročna finančna obveznost na kontu 280.
- Podjetje X, d. o. o., v bilanci stanja na dan 31. 12. 2002 ni evidentiralo kratkoročnega dela dolgoročnega posojila, ki v plačilo zapade v obračunskem letu 2003.

➤ Tabela 10: Gibanje dolgoročnega posojila Ekološkega sklada (v tisoč sit)

Konto	31. 12. 2001	Promet v breme	Promet v dobro	31. 12. 2002
989003	20.411	6.127	3.444	17.728

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Revizor je preveril promet v dobro konta 989003 v znesku 3.444 tisoč sit in ugotovil, da je leta posledica pripisa realnih obresti v znesku 360 tisoč sit, revalorizacijskih obresti v znesku 563 tisoč sit in odobritve dodatnega posojila v znesku 2.521 tisoč sit. Promet v breme konta 989003 v znesku 6.127 tisoč sit je posledica odplačila glavnice v znesku 5.204 tisoč sit in natečenih obresti v znesku 923 tisoč sit.

V zvezi z evidentiranjem revalorizacijskih in realnih obresti je revizor povzel naslednje ugotovitve:

- Podjetje X, d. o. o., je revalorizacijske in realne obresti kredita Ekološkega sklada evidentiralo kot prevrednotovalni finančni odhodek v znesku 923 tisoč sit. Tovrstno evidentiranje ni ustrezno, ker bi podjetje X, d. o. o., realne obresti v znesku 360 tisoč sit morale evidentirati kot odhodek za obresti na kontu 740, revalorizacijske obresti v znesku 563 tisoč sit pa kot odhodek od prevrednotenja dolgov in terjatev zaradi ohranitve vrednosti na kontu 742.

- Iz obvestila Ekološkega sklada o stanju dolgoročnega posojila podjetju X, d. o. o., je revizor razbral, da bodo v letu 2003 v plačilo zapadle glavnica ter realne in revalorizacijske obresti v skupnem znesku 6.428 tisoč sit. Podjetje X, d. o. o., v bilanci stanja na dan 31. 12. 2002 ni evidentiralo kratkoročnega dela dolgoročnega posojila, ki v plačilo zapade v obračunskem letu 2003, zato so dolgoročne finančne obveznosti precenjene za 6.428 tisoč sit, kratkoročne finančne obveznosti pa podcenjene za enak znesek.

➤ Tabela 11: Druge rezervacije (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
962000	Dotacija za OS iz proračuna	380.495	438.143
962002	Dotacija občine za OS	569	569
962003	Nepovratna sredstva države	4.852	0
Skupaj		385.916	438.712

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje drugih rezervacij je na dan 31. 12. 2002 znašalo 385.916 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je zmanjšalo za 12 %.

Analitična evidenca drugih rezervacij je usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

Revizor mora pri revidiranju drugih rezervacij pretehtati upravičenost njihovega oblikovanja. Na podlagi preveritve izvirne dokumentacije je ugotovil, da postavke, izkazane na kontih 962000 in 962002, vsebinsko ne ustrezajo dotacijam. Podjetje X, d. o. o., bo sredstva za nakup osnovnih sredstev moralo vrniti po opravljeni ceni infrastrukture in prenosu le-te v upravljanje. Druge rezervacije iz tega naslova ne bi smele biti izkazane, temveč bi morale podjetje X, d. o. o., v enaki višini izkazati dolgoročno poslovno obveznost do ustanovitelja.

➤ Tabela 12: Kratkoročne finančne obveznosti (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
280	Kratkoročne obv. do bank	861	0
Skupaj		861	0

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje kratkoročnih finančnih obveznosti je na dan 31. 12. 2002 znašalo 861 tisoč sit.

Pri revidiranju kratkoročnih finančnih obveznosti mora revizor pojasniti, na kaj se le-te nanašajo, in poiskati revizijske dokaze, ki upravičujejo njihovo oblikovanje.

Analitična evidenca kratkoročnih finančnih obveznosti je usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

Revizor je po opravljenih postopkih preizkušanja podatkov ugotovil, da se kratkoročne obveznosti bank vsebinsko nanašajo na neplačane zapadle realne obresti po dolgoročno dobljenem posojilu pri SKB banki, d. d., za nakup centralne čistilne naprave. Stanje, izkazano na kontu kratkoročnih obveznosti do bank, je usklajeno z obvestilom SKB banke, d. d., o zapadlih neplačanih realnih obrestih.

➤ Tabela 13: Kratkoročne poslovne obveznosti (v tisoč sit)

Konto	Opis	31. 12. 2002	31. 12. 2001
220	Kratkoročne obv. do domačih dobaviteljev	111.722	84.678
221	Kratkoročne obv. do tujih dobaviteljev	756	0
224	Kratkoročne obv. za nezaračunane storitve	333	0
230	Kratkoročne obveznosti za prejete predujme	742	438
251	Kratkoročne obv. za čiste plače	7.342	6.834
253	Obveznosti za prispevke iz bruto plač	2.390	2.179
254	Obveznosti za davke iz bruto plač	1.421	1.211
256	Obveznosti za pogodbeno delo	83	204
260	Obveznosti za DDV	1.246	1.330
263	Prispevki od plač (delodajalca)	5.849	2.511
265	Obveznosti za pobrano takso	7.533	13.713
Skupaj		139.417	113.098

Vir: Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stanje kratkoročnih poslovnih obveznosti je na dan 31. 12. 2002 znašalo 139.417 tisoč sit. Glede na isto obdobje lani se je povečalo za 23 %.

Analitična evidenca kratkoročnih poslovnih obveznosti je usklajena z bilanco stanja na dan 31. 12. 2002.

Pri revidiranju kratkoročnih poslovnih obveznosti mora revizor oceniti odvisnost revidiranega podjetja od največjih dobaviteljev. Zato je pridobil seznam 15 največjih dobaviteljev in ugotovil, da obveznosti do le-teh predstavljajo 71,4 % celotnih odprtih obveznosti do dobaviteljev na dan 31. 12. 2002.

Revizor mora pri svojem delu pridobiti revizijske dokaze, na podlagi katerih lahko z zadostno gotovostjo trdi, da je izkazano stanje kratkoročnih poslovnih obveznosti ustrezno. Stanje kratkoročnih obveznosti do domačih dobaviteljev je preveril s pomočjo obrazcev za potrditev stanj, ki so jih v potrditev podjetju X, d. o. o., poslali dobavitelji, ki so na dan 31. 12. 2002 do podjetja X, d. o. o., izkazovali odprte terjatve. Na ta način je preveril 71 % (79.323 tisoč sit) odprtih obveznosti do dobaviteljev in ugotovil, da so knjigovodsko izkazane kratkoročne poslovne obveznosti podjetja X, d. o. o., v veliki meri usklajene z izkazanimi terjatvami dobaviteljev, ki so podjetju X, d. o. o., v potrditev poslali obrazce za potrditev stanj. Podjetje

X, d. o. o., je izkazanim terjatvam upnikov oporekalo v znesku 568 tisoč sit, ki je glede na celotne obveznosti do dobaviteljev nematerialen.

Preveril je preračun obveznosti do dobaviteljev, ki so izkazane v tuji valuti, in ugotovil, da so le-te ustrezno preračunane po srednjem tečaju Banke Slovenije za EUR na dan 31. 12. 2002.

Stanje kratkoročnih obveznosti za prejete predujme je preveril s pomočjo obvestil o prilivih na žiroračun podjetja X, d. o. o. Ugotovil je, da je do prilivov dejansko prišlo in da so evidentirani predujmi podprti z izvirno dokumentacijo.

Stanje kratkoročnih obveznosti do zaposlencev, ki je na dan 31. 12. 2002 znašalo 22.306 tisoč sit, je preveril na podlagi obračuna plač za december 2002. S pomočjo obrazca Rekapitulacija-1 za december 2002 je ugotovil, da se odprte obveznosti do zaposlencev v celoti nanašajo na decembrsko plačo zaposlencev. Neusklajenosti med glavno knjigo in obrazcem Rekapitulacija-1 ni zasledil.

Stanje konta 260 (obveznosti za davek na dodano vrednost) je preveril s pomočjo obrazca o obračunu davka na dodano vrednost za december 2002. Ugotovil je, da je stanje, izkazano na navedenem obrazcu, usklajeno s knjigovodskimi evidencami.

Revizor je ugotovil, da je stanje konta 263 (prispevki na plače), ki je izkazano v glavni knjigi, enako obračunu davka na izplačane plače za december 2002, ki ga podjetje X, d. o. o., še ni poravnalo.

4.2.2. Analiza izkaza poslovnega izida

Po zahtevi SRS morajo javna podjetja izkaz poslovnega izida sestaviti po drugi različici izkaza poslovnega izida iz SRS 25, razen če obstajajo utemeljeni razlogi za sestavitev po prvi različici. Javno komunalno podjetje X, d. o. o., je izkaz poslovnega izida za obračunsko leto 2002 sestavilo po prvi različici izkaza poslovnega izida iz SRS 25.

Pri revidiranju postavk izkaza poslovnega izida mora revizor najprej preveriti usklajenost analitičnih in sintetičnih evidenc. Preveriti mora vsebinsko ustreznost postavk, ki so izkazane v izkazu poslovnega izida, in poiskati revizijske dokaze, ki upravičujejo njihovo oblikovanje.

Revizor je pri revidiranju postavk izkaza poslovnega izida podjetja X, d. o. o., povzel naslednje ugotovitve:

- Podjetje X, d. o. o., je izgubo iz opravljanja gospodarske javne službe pokrilo na račun ustvarjenega dobička pri opravljanju komercialne dejavnosti za trg, kar ni skladno z zahtevami SRS.
- Zaradi neustreznega knjigovodskega evidentiranja infrastrukture podjetje X, d. o. o., ni nadomestilo stroškov amortizacije v breme dolgoročne obveznosti do ustanovitelja.

- Javno komunalno podjetje X, d. o. o., ni navedlo tehtnega razloga za sestavo izkaza poslovnega izida po prvi različici iz SRS 25.
- Podjetje X, d. o. o., je glede na določila SRS 35 izdelalo izkaz poslovnega izida po posameznih dejavnostih.
- Za interno uporabo podjetje X, d. o. o., na strani prihodkov le-te vodi ločeno po občinah za vse gospodarske javne službe, ki jih opravlja za občini Y in Z. Podjetje X, d. o. o., ločeno vodi tudi direktne stroške (električna energija, stroški vzdrževanja, dezinfikacijska sredstva ...), ki so neposredno povezani z infrastrukturo v posamezni občini. Težava se v praksi pojavi pri izdelavi sodil za delitev stalnih stroškov. Za edini pravi in najboljši kriterij za delitev stalnih stroškov velja vrednost infrastrukture posamezne občine, ki v podjetju X, d. o. o., še ni natančno določena.

➤ Tabela 14: Čisti poslovni izid po dejavnostih v obračunskem letu 2002

Čisti poslovni izid (v tisoč sit) po dejavnostih v obračunskem letu 2002 je naslednji:

Dejavnost	Rezultat 2002
Vzdrževanje mesta	222
Vodooskrba	(9.515)
Kanalščina	(1.665)
Pogrebna dejavnost	2.755
Odvoz odpadkov	(5.606)
Parkirnina	9
Deponiranje odpadkov	5.961
Centralna čistilna naprava	1.832
Skupaj gospodarske javne službe	(6.007)
Dela za trg - gradnje	11.055
Skupaj gospodarske javne službe	5.048

Vir: Letno poročilo podjetja X, d. o. o., za leto 2002.

4.2.2.1. Prihodki

Izkaz poslovnega izida podjetja X, d. o. o., vključuje naslednje prihodke:

➤ Čisti prihodki od prodaje

Revizor je preveril stanje čistih prihodkov od prodaje, ki so v letu 2002 znašali 433.482 tisoč sit. Čisti prihodki od prodaje so na analitičnih kontih 760 evidentirani ločeno za posamezne dejavnosti gospodarskih javnih služb in opravljanje komercialne dejavnosti za trg. Prihodki iz opravljanja gospodarskih javnih služb predstavljajo 77,6 % celotnih čistih prihodkov od prodaje.

➤ Usredstveni lastni proizvodi in storitve

Prihodki od usredstvenih lastnih proizvodov in storitev v obračunskem letu 2002 znašajo 82.734 tisoč sit. Pri preverjanju usklajenosti analitičnega konta 790 in postavke izkaza poslovnega izida revizor ni zasledil neskladnosti. Ugotovil je, da so v postavki usredstveni lastni proizvodi in storitve izkazane investicije, ki jih na lastni infrastrukturi izvaja podjetje samo. V primeru večje investicije podjetje X, d. o. o., pridobi primerljive ponudbe konkurenčnih podjetij in na ta način določi ceno. Pri montažnih delih je podjetje X, d. o. o., praviloma cenejše, pri gradbenih delih pa običajno uporablja kooperante. Lastne storitve evidenčno vodijo prek internih razmerij razreda 5. Pri preverjanju končnih in začasnih situacij, ki so evidentirane na razredu 5, revizor ni zasledil nepravilnosti.

➤ Drugi poslovni prihodki

Revizor je ugotovil, da so med drugimi poslovnimi prihodki evidentirane dotacije iz proračuna občin v znesku 40.708 tisoč sit. Prihodki iz dotacij niso namenjeni dotiranju gospodarskih javnih služb, temveč gre za refundiranje stroškov, nastalih z vodenjem investicijskih projektov po pooblastilu občin. Podjetje X, d. o. o., sistem refundiranja uporablja zato, da občini ni treba izstaviti računa, na podlagi katerega bi morala plačati davek na dodano vrednost. Tovrsten način poravnavanja terjatev je podjetju X, d. o. o., predlagalo Ministrstvo za okolje, prostor in energijo. Revizor je preveril zahteve za refundacijo in priliv denarja na žiroračun podjetja X, d. o. o.

➤ Drugi finančni prihodki

Drugi finančni prihodki v znesku 15.215 tisoč sit se po vsebini nanašajo na prihodke od obresti v znesku 5.071 tisoč sit, prejete odškodnine v znesku 4.831 tisoč sit, druge prihodke v znesku 4.316 tisoč sit in prihodke od tožb v znesku 997 tisoč sit.

➤ Izredni prihodki

Revizor je preveril stanje izrednih prihodkov, ki je v obračunskem letu 2002 znašalo 5.663 tisoč sit. Preveril je vsebinsko ustreznost in izvirno dokumentacijo postavk, ki so evidentirane kot izredni prihodek, in ugotovil, da so preverjene postavke evidentirane ustrezno.

4.2.2.2. Stroški

Prva različica izkaza poslovnega izida stroške loči po naravnih vrstah. Naravne vrste stroškov podjetja X, d. o. o., so naslednje:

➤ Stroški storitev

Pri revidiranju stroškov storitev je revizor povzel naslednje ugotovitve:

- stroški storitev v obračunskem letu 2002 znašajo 179.236 tisoč sit in predstavljajo 63 % stroškov blaga, materiala in storitev;
- največji del stroškov storitev predstavljajo stroški drugih neproizvodnih storitev, stroški zavarovalnih premij, stroški vzdrževanja in stroški prevoznih storitev.

Za vrednostno največje stroške storitev obračunskega leta 2002 si je revizor pridobil analitične kartice, iz katerih so razvidne posamezne fakture, ki jih je podjetje X, d. o. o., evidentiralo na analitične konte stroškov storitev. Preveril je zneskovno največje fakture in ugotovil, da:

- so preverjene fakture glede na vsebino razvrščene na ustrezen analitični podkonto,
- pregledane fakture glede na datum opravljene storitve bremenijo ustrezno obračunsko obdobje,
- so bile vse preverjene fakture opremljene z ustreznimi internimi zaporednimi številkami.

Hkrati je preveril usklajenost zneskov med izvorno dokumentacijo in dejansko knjiženimi zneski v analitični evidenci. Odstopanj ni zasledil. Preveril je 73 zneskovno največjih faktur, to je 37 % stroškov storitev. Preverjene fakture je smiselno povezal s predhodno revizijo sekcije M-5 (nabava) in ugotovil, da podjetje X, d. o. o., dosledno upošteva interni pravilnik o kroženju dokumentov. Preveril je delitev stroškov s pomočjo interno določenih ključev na posamezne dejavnosti gospodarskih javnih služb in komercialne dejavnosti ter ugotovil, da so delitve stroškov ustrezne.

➤ Stroški materiala

Pri revidiranju stroškov storitev je revizor povzel naslednje ugotovitve:

- stroški materiala v obračunskem letu 2002 znašajo 104.142 tisoč sit in predstavljajo 37 % stroškov blaga, materiala in storitev;
- največji del le-teh predstavljajo stroški materiala iz skladišča, stroški porabljenega goriva in stroški porabljene električne energije.

Ustreznost in pravilnost postavk, ki so izkazane kot stroški materiala, je revizor preveril na enak način kot ustreznost stroškov storitev. Preveril je 65 zneskovno največjih faktur, to je 41 % stroškov materiala.

➤ Stroški dela

Revizor je pri revidiranju stroškov dela ugotovil, da so le-ti v obračunskem letu 2002 znašali 179.236 tisoč sit. Stroški dela se delijo na stroške plač, stroške socialnih zavarovanj in druge stroške dela. V fazi predhodne revizije je pridobil osnovne informacije o načinu obračunavanja plač, plačni politiki, sistemu nagrajevanja in knjiženju plač. Preveril je obračun plač za tekoči mesec s pomočjo plačilnih listov dveh naključno izbranih zaposlencev iz vsakega plačilnega razreda ter zbirno rekapitulacijo obračunanih plač za tekoči mesec in usklajenost le-te z glavno knjigo. Preveril je ustreznost uporabljenih stopenj za obračun davkov in prispevkov ter ustreznost knjiženja, ki poteka avtomatsko. Podjetje X, d. o. o., plače in prispevke, ki so vezani nanje, plačuje redno.

➤ Odpisi vrednosti

Revizor je pri revidiranju stroškov amortizacije ugotovil, da le-ti v obračunskem letu 2002 znašajo 102.808 tisoč sit. Le-te je v fazi zaključne revizije preveril v okviru sekcije testiranja osnovnih sredstev. Preveril je 64 % celotne amortizacije, ki jo je podjetje X, d. o. o., obračunalo v obračunskem letu 2002. Preveril je ustreznost uporabljenih amortizacijskih stopenj, kontinuirano uporabo le-teh in pravilnost obračuna naključno izbranih osnovnih sredstev s posameznimi inventarnimi številkami. Revizor ugotavlja, da so med odpisi vrednosti izkazani tudi prevrednotovalni poslovni odhodki pri osnovnih sredstvih v znesku 276 tisoč sit, ki se nanašajo na neodpisano vrednost odpisanih osnovnih sredstev.

4.2.2.3. Odhodki

Izkaz poslovnega izida podjetja X, d. o. o., vključuje naslednje odhodke:

➤ Drugi poslovni odhodki

Revizor je pri revidiranju drugih poslovnih odhodkov ugotovil, da so le-ti v poslovnem letu 2002 znašali 1.108 tisoč sit. Vsebinsko se drugi poslovni odhodki nanašajo na plačane obresti in plačilo članarin združenjem.

➤ Finančni odhodki za obresti iz drugih obveznosti

Finančni odhodki za obresti iz drugih obveznosti so v obračunskem letu 2002 znašali 7.042 tisoč sit. Revizor je ugotovil, da se finančni odhodki za obresti iz drugih obveznosti nanašajo

na novooblikovani popravek vrednosti terjatev do kupcev v znesku 1.582 tisoč sit in obračun obresti za kredita Ekološkega sklada in SKB banke, d. d., v znesku 5.460 tisoč sit.

➤ Izredni odhodki

Revizor je preveril vsebinsko ustreznost postavk, ki jih je podjetje X, d. o. o., izkazalo kot izredni odhodek. Ugotovil je, da izredni odhodki v znesku 2.123 tisoč sit vsebinsko ne ustrezajo postavki izredni odhodki. Odpisane terjatve iz preteklih let je po prenovljenih SRS iz leta 2002 treba izkazati kot poslovne odhodke.

4.2.3. Sklepne ugotovitve revizorja

Pri zunanjem komercialnem revidiranju je revizor preiskal dokaze, ki podpirajo zneske in razkritja v računovodskih izkazih javnega komunalnega podjetja X, d. o. o. Ocenil je skladnost računovodskih usmeritev s SRS in pomembnejše metode izkazovanja vrednosti v računovodskih izkazih, ki jih je uporabilo poslovodstvo podjetja X, d. o. o.

Po mnenju revizorja in poslovodstva je knjigovodsko izkazana vrednost infrastrukture neustrezna, zato je cenitev zapriseženega cenilca vrednosti nujna. Realna vrednost infrastrukture bo pripomogla k vzpostavitvi ustreznih knjigovodskih evidenc in ureditvi lastniških razmerij med občinama ustanoviteljicama. Podjetje X, d. o. o., bo moralo infrastrukturo evidentirati kot infrastrukturo v upravljanju in na pasivni strani bilance stanja vzpostaviti dolgoročno obveznost do ustanovitelja (občin Y in Z) ter za znesek vzpostavljene obveznosti do ustanovitelja zmanjšati kapital. Obračunana amortizacija v podjetju X, d. o. o., je sestavni del cene storitev gospodarskih javnih služb, hkrati pa obračunana amortizacija ni ustrezno razdeljena na posamezne gospodarske javne službe. Zaradi neustreznih knjigovodskih evidenc podjetje X, d. o. o., ne izkorišča določila SRS 35.22, ki mu omogoča nadomestitev stroškov amortizacije v breme dolgoročnih obveznosti do ustanovitelja, če so za to izpolnjeni pogoji.

Na podlagi v zgornjem odstavku opisanih nepravilnosti je revizor lastnikom podjetja X, d. o. o., podal mnenje s pridržkom. V svojem mnenju je jasno opozoril na dejstvo, da se podjetje X, d. o. o., ni v celoti prilagodilo zahtevam Zakona o gospodarskih javnih službah in SRS 35 v delih, ki se nanašajo na pogodbo o infrastrukturnih objektih, napravah in omrežjih v lasti občin, danih družbi v upravljanje, in na njihovo vrednotenje.

Pri zunanjem komercialnem revidiranju posameznih postavk računovodskih izkazov je revizor zasledil tudi naslednje nepravilnosti, ki niso pomembno vplivale na resnično in pošteno sliko finančnega stanja podjetja X, d. o. o., na dan 31. 12. 2002, izid njegovega poslovanja in izid finančnih tokov v tedaj končanem letu:

- Podjetje X, d. o. o., je izgubo iz opravljanja gospodarske javne službe pokrilo na račun

ustvarjenega dobička pri opravljanju komercialne dejavnosti za trg, kar ni skladno z zahtevami SRS.

- Precenjenost prevrednotovalnih finančnih odhodkov za znesek novooblikovanega popravka vrednosti terjatev do kupcev in podcenjenost prevrednotovalnih poslovnih odhodkov za enak znesek.
- Precenjenost dolgoročnih finančnih obveznosti za znesek kratkoročnih delov dolgoročnih posojil, ki bodo v plačilo zapadla v tekočem letu, in podcenjenost kratkoročnih finančnih obveznosti za enak znesek.
- Vsebinska neustreznost postavk, ki so izkazane kot izredni odhodek. Le-te bi bilo po prenovljenih SRS iz leta 2002 treba izkazati kot poslovne odhodke.
- Neustrezno evidentiranje realnih in revalorizacijskih obresti, ki se nanašajo na dolgoročno dobljena posojila pri bankah. Realne obresti je glede na splošno sprejet kontni načrt treba izkazati kot odhodek za obresti, revalorizacijske obresti pa kot odhodek od prevrednotenja dolgov in terjatev zaradi ohranitve vrednosti.
- Precenjenost drugih rezervacij za znesek postavk, ki po vsebini ne ustrezajo dotacijam, in podcenjenost dolgoročnih obveznosti do ustanoviteljev za enak znesek.

Ugotovljene nepravilnosti, ki niso vplivale na mnenje revizorja, so bile poslovodstvu podjetja X, d. o. o., predstavljene v obliki pisma o slabostih. Po zagotovitvi poslovodstva bodo nepravilnosti, ki so bile ugotovljene pri revidiranju računovodskih izkazov podjetja X, d. o. o., v prihodnosti odpravljene.

5. Sklep

Zakon o javnih financah kot sestavino javnega sektorja navaja tudi javna podjetja. Primarni cilj poslovanja javnega podjetja ni ustvarjanje čim večjega dobička, temveč skrb za redno in nemoteno zagotavljanje javnih dobrin. V javnem podjetju družbene prednosti običajno prevladajo nad podjetniškimi cilji. Družbene prednosti in podjetniški cilji ponavadi niso skladni, zato so javna podjetja pogosto predmet kritične presoje tako v primeru izgube, ko se jim pripisuje ekonomska neučinkovitost, kakor tudi v primeru dobička, ki se ga ponavadi pripisuje različnim oblikam monopolne moči.

Primerjava javnih in komercialnih podjetij nam pokaže, da razlika v primarnem cilju njihovega poslovanja in lastniška vloga države vodita do razlik pri vodenju računovodstva. Posebnosti se pojavljajo predvsem pri evidentiranju ekonomskih kategorij ter s tem pri oblikovanju računovodskih informacij in podatkov, ki jih računovodstvo v obliki računovodskih izkazov in poslovnih poročil pripravlja za notranje, predvsem pa zunanje uporabnike informacij, med katerimi sta najpomembnejši država in občina.

Slovenska javna podjetja kot osnovo za evidentiranje poslovnih dogodkov uporabljajo SRS. Javno podjetje mora pri svojem delovanju upoštevati vse splošne SRS in poseben SRS številka 35, ki navaja računovodske rešitve v javnih podjetjih.

Revidiranje računovodskih izkazov javnega podjetja je izrednega pomena, ker mora javno podjetje pri svojem delovanju poleg komercialnih zagotoviti tudi splošnoblaginjske učinke. Zato je še posebej pomembno, da zunanji komercialni revizor, ki poda mnenje o računovodskih izkazih javnega podjetja, pridobi razumno zagotovilo, da računovodski izkazi revidiranega podjetja ne vsebujejo pomembnejših napačnih prikazov. Revizijo računovodskih izkazov revidiranega podjetja mora opraviti skladno s temeljnimi revizijskimi načeli in mednarodnimi standardi revidiranja.

Da zunanji komercialni revizor pridobi razumno zagotovilo, da računovodski izkazi revidiranega podjetja ne vsebujejo pomembnejših napačnih prikazov, se mora najprej lotiti načrtovanja revidiranja. Preveriti mora obstoj in delovanje notranjih kontrol in le-to povezati s postopki preizkušanja podatkov. Oceniti mora tveganje obstoja bistvenih napak in možnost, da bistvene napake pri revizijskih postopkih preverjanja notranjih kontrol in preizkušanja podatkov ne bi bile odkrite. Revizor mora pri svojem delu s pomočjo različnih postopkov zbiranja revizijskih dokazov zbrati zadostno število le-teh. Zadostni revizijski dokazi so pogoj za oblikovanje utemeljenih sklepov, na podlagi katerih revizor poda svoje mnenje.

Posebni pri knjigovodskem evidentiranju sredstev in obveznosti do virov sredstev v javnem podjetju se nanašajo tudi na evidentiranje osnovnih sredstev v upravljanju in vzpostavitve dolgoročnih obveznosti do ustanovitelja v znesku, ki izraža vrednost osnovnih sredstev, prejetih v upravljanje. Revizor mora biti pozoren na pravilno izkazovanje infrastrukture v poslovnih knjigah in težave, ki izvirajo iz preteklosti in še danes vplivajo na nepravilnost knjigovodskih evidenc. Revizija javnega komunalnega podjetja X, d. o. o. je pokazala, da je ravno v povezavi z infrastrukturnimi objekti, ki jih je javno podjetje dobilo v upravljanje in z evidentiranjem poslovnih dogodkov v povezavi z njimi, največ pomanjkljivosti.

Literatura:

1. Bizilj Mateja: Konsolidirani računovodski izkazi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. Zaključno delo za strokovni naziv preizkušeni računovodja. Ljubljana : Inštitut za revizijo, 2002. 77 str.
2. Bizjak Kosta, Volarič Jasmina, Kovač Jasna: Kvantitativne metode pri revidiranju računovodskih izkazov. Ljubljana : Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 108 str.
3. Coopers and Lybrand: Audit manual. Volume 1: Audit approach. London : Coopers and Lybrand, 1991. 207 str.
4. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 97 str.
5. Devjak Srečko, Peček Bojan: Kazalniki uspešnosti javnega sektorja. Naše gospodarstvo, 47(2001), 1-2, str. 104-115.
6. Dobovišek Mira: Izobraževanje računovodij javnega sektorja – nujna potreba vsake moderne države. V. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju : K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja : Zbornik referatov. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 133-140.
7. Duhovnik Meta: Podlage za računovodsko spremljanje dejavnosti gospodarskih javnih služb. Revizor, Ljubljana, 2002, 9, str. 38-59.
8. Glynn John J.: Public Sector Financial Accounting and Financial Control. Second edition. Oxford : Blackwell publishers, 1993. 301 str.
9. Jamnik Silva: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 115 str.
10. Janc Marija: Računovodsko in poslovno poročilo kot del letnega poročila. V. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju : K večji učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja : Zbornik referatov. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 141-152.
11. Jereb Samo: Evidentiranje osnovnih sredstev v upravljanju na podlagi cenitev infrastrukturnih omrežij. Zbornik V. posvetovanja Računovodstvo v javnih podjetjih. Ljubljana : LM Veritas d.o.o., 2002, str. 57-76.

12. Kavčič Slavka: Računovodstvo javnih podjetij. Zbornik referatov 25. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993, str. 107-116.
13. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 313 str.
14. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 326 str.
15. Smodiš Jožica: Zagotavljanje namenskosti, racionalnosti in učinkovitosti porabe proračunskih sredstev v javnem komunalnem podjetju in izdelava poročila o smotrnosti poslovanja. Zbornik V. posvetovanja Računovodstvo v javnih podjetjih. Ljubljana : LM Veritas d.o.o., 2002, str. 141-155.
16. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
17. Stošički Slavko: Problemi ocenjevanja infrastrukturnih sredstev. Zbornik referatov V. letne konference ocenjevalcev vrednosti, Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 5-21.
18. Šager Jure, Vrdoljak Sašo: Organizacijske rešitve pri revidiranju letnih računovodskih izkazov. Ljubljana : Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 84 str.
19. Taylor Donald H., Glezen William G.: Revidiranje: zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
20. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 406 str.

Viri

1. Interna gradiva Renoma, d. o. o.. Ljubljana, 2003.
2. Glavna knjiga podjetja X, d. o. o., za obdobje od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.
3. Letno poročilo podjetja X, d. o. o., za poslovno leto 2002.
4. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93).
5. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93 in 30/98).

6. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99).
7. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01)
8. Zakon o lastninskem preoblikovanju podjetij (Uradni list RS, št. 55/92).

Priloge

➤ Priloga 1: Bilanca stanja na dan 31.12.2002 (v tisoč sit)

BILANCA STANJA	31. 12. 2002	31. 12. 2001	Ind. 02/01
SREDSTVA	2.618.298	2.650.436	99
STALNA SREDSTVA	2.402.601	2.436.654	99
Neopredmetena dolgoročna sredstva	2.801	971	288
Opredmetena osnovna sredstva	2.342.408	2.374.928	99
Zemljišča in zgradbe	2.143.406	2.178.722	98
Zemljišča	9.868	8.909	111
Zgradbe	2.133.538	2.169.813	98
Druge naprave in oprema	170.617	171.899	99
Osnovna sredstva v pridobivanju	28.385	24.307	117
Dolgoročne finančne naložbe	57.392	60.755	94
Drugi dolgoročni deleži	6.125	8.141	75
Druge dolgoročne finančne terjatve	51.267	52.614	97
GIBLJIVA SREDSTVA	215.697	213.782	101
Zaloge	4.974	4.902	101
Material	4.975	4.902	101
Poslovne terjatve	179.009	177.314	101
Kratkoročne poslovne terjatve	179.009	177.314	101
Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	137.429	146.334	94
Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	41.580	30.980	134
Kratkoročne finančne naložbe	25.749	25.441	101
Kratkoročne finančne naložbe do drugih	25.749	25.441	101
Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina	5.964	6.125	97
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	2.618.298	2.650.436	99
Kapital	2.023.109	2.025.601	100
Vpoklicani kapital	1.184.670	1.184.670	100
Osnovni kapital	1.184.670	1.184.670	100
Rezerve iz dobička	411	0	0
Zakonske rezerve	411	0	0
Preneseni čisti poslovni izid	0	159	0
Čisti poslovni izid poslovnega leta	4.796	7.540	64
Prevrednotovalni popravek kapitala	833.232	833.232	100
Splošni prevrednotovalni popravek kapitala	833.232	833.232	100
Rezervacije	5.422	569	953
Druge rezervacije	5.422	569	953
Finančne in poslovne obveznosti	589.767	624.266	94
Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	449.489	511.168	88
Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih	68.995	73.025	94
Dolgoročne obveznosti do ustanovitelja	380.494	438.143	87
Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	140.278	113.098	124
Kratkoročne finančne obveznosti do bank	861	0	0
Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	112.811	84.677	133
Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih	26.606	28.421	94

➤ Priloga 2: Izkaz poslovnega izida za poslovno leto 2002 (v tisoč sit)

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA	31. 12. 2002	31. 12. 2001	Ind. 02/01
Čisti prihodki od prodaje	433.482	493.950	88
Čisti prihodki, pridobljeni z opravljanjem gosp. j. služb	343.415	332.988	103
Čisti prihodki od drugih dejavnosti	90.067	160.962	56
Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	82.734	57.771	143
Drugi poslovni prihodki s prevred. posl. prihodki	40.708	11.824	344
Dotacije iz proračuna	40.708	11.824	344
Stroški blaga, materiala in storitev	(283.378)	(307.814)	92
Stroški porabljenega materiala	(104.142)	(143.695)	72
Stroški storitev	(179.236)	(164.119)	109
Stroški dela	(175.989)	(152.350)	116
Stroški plač	(124.783)	(109.577)	114
Stroški socialnih zavarovanj	(25.337)	(20.791)	122
Drugi stroški dela	(25.869)	(21.982)	118
Odpisi vrednosti	(103.084)	(106.316)	97
Amortizacija	(102.808)	(104.681)	98
Prevrednotovalni poslovni odhodki pri NDS in OOS	(276)	(1.635)	17
Drugi poslovni odhodki	(1.108)	(1.755)	63
Dobiček ali izguba iz poslovanja	(6.635)	(4.690)	141
Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev	15.215	5.467	278
Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev	15.215	5.467	278
Finančni odhodki za obresti iz drugih obveznosti	(7.042)	(3.930)	179
Drugi finančni odhodki za obresti iz drugih obveznosti	(7.042)	(3.930)	179
Dobiček ali izguba iz rednega delovanja	1.538	(3.153)	-49
Čisti poslovni izid iz rednega delovanja	1.538	(3.153)	-49
Izredni prihodki	5.633	13.853	41
Izredni odhodki	(2.123)	(3.160)	67
Celotni poslovni izid	5.048	7.540	67
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	5.048	7.540	67

