

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

MATIC ZELNIK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
**REVIDIRANJE PRIHODKOV IN TERJATEV V JAVNIH
GOSPODARSKIH SLUŽBAH – PRIMER KOMUNALNEGA PODJETJA**

Ljubljana, december 2011

MATIC ZELNIK

IZJAVA

Študent/ka Matic Zelnik izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 TERJATVE IN PRIHODKI IZ POSLOVANJA	2
1.1 Opredelitev terjatev	3
1.2 Opredelitev prihodkov	6
2 PODROČJE REVIDIRANJA	8
2.1 Revizorjeva odgovornost ter njegovo etično in pravno okolje.....	10
2.2 Cilji revidiranja in revizijska dokumentacija.....	11
2.3 Pomembnost pri načrtovanju revizije in načrtovanje revizije	12
2.4 Spoznavanje podjetja, kontrolnega okolja in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.....	13
2.4.1 Spoznavanje podjetja in ocenjevanje tveganja pri delovanju.....	13
2.4.2 Preizkušanje notranjih kontrol in ocenjevanje tveganja pri kontroliranju	15
2.5 Obveščanje pristojnih za upravljanje o morebitnih pomanjkljivostih delovanja notranjih kontrol.....	15
2.6 Odzivi na ocenjeno tveganje in revizijski postopki.....	15
2.7 Revizijsko vzorčenje.....	16
2.8 Analitični postopki	16
2.9 Revizijski dokazi	17
2.10 Ugotavljanje, zbiranje in ovrednotenje napačnih navedb ter poročanje o njih	17
2.11 Oblikovanje mnenja in poročanje o pomembnih zadevah.....	18
3 GOSPODARSKE JAVNE SLUŽBE V RS	19
3.1 Vrste GJS.....	19
3.2 Oblike zagotavljanja GJS	20
3.3 Način opravljanja in financiranje GJS	21
3.4 Izvajanje GJS.....	21
3.5 Računovodstvo in revidiranje izvajalcev GJS	22
4 REVIDIRANJE PRIHODKOV IN TERJATEV V IZBRANEM KOMUNALNEM PODJETJU XYZ.....	22
4.1 Predstavitev podjetja.....	23
4.2 Posnetek krogotoka prodaje.....	24
4.2.1 Oskrba s pitno vodo.....	25
4.2.2 Odvajanje in čiščenje odpadne vode	26
4.2.3 Odpadki	27
4.2.4 Obračun in knjiženje	28
4.3 Identifikacija tveganj in preverjanje delovanja notranjih kontrol	28
4.4 Preizkušanje podatkov	30
4.4.1 Analiza terjatev do kupcev in prihodkov iz poslovanja (iz opravljanja GJS).....	30

4.4.2	Usklajenost glavne knjige in analitike (saldakontov kupcev).....	31
4.4.3	Preverjanje stanja odprtih postavk z obrazci IOP in analiza večjih kupcev	31
4.4.4	Analiza terjatev po zapadlosti	32
4.4.5	Dvomljive in sporne terjatve ter oblikovanje PVT	32
4.4.6	Izterjava terjatev.....	33
4.4.7	Analiza časovnega preseka in dinamike prihodkov	34
4.4.8	Razkritja postavk v letnem poročilu	34
SKLEP		34
LITERATURA IN VIRI		36

UVOD

Predmet obravnave diplomskega dela je revidiranje terjatev in prihodkov v komunalnih podjetjih, ki izvajajo dejavnost obveznih občinskih gospodarskih javnih služb (v nadaljevanju: GJS). Storitve GJS je deležen vsak občan v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju: RS), izvajanje le-teh občina (ali več občin skupaj) največkrat prepusti(jo) javnemu podjetju, ki ga sama ustanovi za ta namen. Občani in drugi subjekti v lokalnem okolju morajo komunalnemu podjetju dopustiti izvajati GJS in opravljene storitve tudi plačati. Storitve obveznih občinskih GJS, ki se mesečno zaračunavajo določljivim uporabnikom, so storitve oskrbe s pitno vodo, odvajanja in čiščenja odpadnih voda ter ravnanja s komunalnimi odpadki. Oblike in način izvajanja ter določanje vrste, obsega in cen storitev GJS so predpisani v različnih zakonskih in podzakonskih državnih in lokalnih predpisih. Javno komunalno podjetje je organizirano kot gospodarska (javna) družba, v kateri je obveznost revidiranja pogojena z njeno velikostjo glede na zakonsko določena merila.

Računovodski izkazi so poročila, ki kažejo finančno stanje, uspešnost podjetja v določenem časovnem obdobju, dinamiko gibanja kapitala in denarnih tokov ter še mnoge druge informacije, ki so izpeljane iz teh in razkrite v posebnih pojasnilih. Računovodski izkazi morajo biti pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, tj. po veljavnih zakonskih predpisih in računovodskih standardih, z upoštevanjem etičnih in strokovnih načel. Namen revizije je povečati zaupanje javnosti (lastnikov, upnikov, zaposlenih, lokalne skupnosti itd.) v računovodske izkaze. Zato mora biti revizor pri svojem delu strokoven in neodvisen, predvsem pa upoštevati mednarodne revizijske standarde, zakonske predpise in strokovne kodekse.

Ker je področje diplomskega dela izjemno kompleksno in široko, se pri svojem delu držim določenih predpostavk in z njimi povezanih omejitev:

- revidiram le terjatve in prihodke iz poslovanja, ki izhajajo iz opravljanja dejavnosti GJS komunalnega podjetja za leto 2010;
- in prihodke (iz poslovanja) opredelim s strokovnimi standardi in zakonskimi predpisi, ki so bili v veljavi do vključno leta 2010;
- sfero revidiranja predstavim z najvišjim aktom v hierarhiji pravil revidiranja, tj. mednarodnimi revizijskimi standardi;
- izbrani praktični primer komunalnega podjetja predstavlja najpogostejšo obliko organiziranosti in hkrati med drugim opravlja najbolj značilne oblike obveznih občinskih GJS, zato ustroj delovanja komunalnega podjetja opredelim z:
 - zakonskimi in podzakonskimi predpisi, ki so veljali v RS do vključno leta 2010 za vse gospodarske družbe,
 - zakonskimi in podzakonskimi predpisi, ki opredeljujejo delovanje GJS do vključno leta 2010,
 - občinskimi predpisi, ki podrobneje urejajo odnose med občino in javnim podjetjem ter način izvajanja posameznih GJS in so v veljavi v letu 2010.

Namen diplomskega dela je ugotoviti, ali komunalno podjetje XYZ¹ pri svojem delovanju upošteva vse zakonske in podzakonske predpise ter ali je (knjigovodsko) spremljanje poslovanja urejeno tako, da se pri evidentiranju poslovnih dogodkov, povezanih z opravljanjem in zaračunavanjem storitev GJS, zagotavljajo transparentnost, resničnost in poštenost predstavitve uradnih trditev.

Cilj diplomskega dela je predstaviti vse pomembne vidike revidiranja terjatev in z njimi povezanih prihodkov v GJS – na primeru komunalnega podjetja. Pri tem uporabljam deskriptijsko-analitični raziskovalni pristop.

V prvem poglavju predstavljam značilnosti terjatev (do kupcev) in prihodkov (iz poslovanja), katerih računovodsko pripoznavanje in evidentiranje določajo slovenski računovodski standardi. Posamezne dele osvetlujem z različnih stališč ter glede na različna mnenja domače in tuje stroke. V drugem poglavju najbolj bistvene postopke revidiranja povzemam iz mednarodnih standardov revidiranja, ki jih mora revizor pri svojem delu nujno upoštevati. V tretjem poglavju z zakonskimi in podzakonskimi predpisi pojasnujem ustroj delovanja komunalnih podjetij ter vrste in načine izvajanja dejavnosti GJS, na podlagi katerih zaračunavajo storitve uporabnikom GJS ter tako izpolnijo pogoj za pripoznavo in evidentiranje prihodkov in terjatev. V četrtem poglavju predstavljam konkretno komunalno podjetje, ki je umeščeno v to kompleksno množico predpisov, ki so osnova za opravljanje dejavnosti in zaračunavanje GJS. Z upoštevanjem vse relevantne zakonodaje in strokovnih standardov nakažem konkretne postopke revidiranja terjatev do kupcev in prihodkov iz poslovanja v komunalnem podjetju XYZ.

1 TERJATVE IN PRIHODKI IZ POSLOVANJA

Računovodstvo lahko opredelimo kot temeljno informacijsko dejavnost podjetja, ki obsega: knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje ter računovodsko proučevanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Celotno računovodenje se deli na dva dela: finančno in stroškovno. Stroškovno računovodstvo zajema računovodsko spremljanje in presojanje notranjega, finančno računovodstvo pa zunanjega poslovanja (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 25–27).

Računovodstvo terjatev (in obveznosti) je eno izmed osnovnih in vitalnih delov računovodstva, ki sicer ni najpomembnejše, mu pa navadno računovodje namenijo posvetijo največ časa. Namenjeno je spremljanju finančnega poslovanja z zunanjimi subjekti (kupci). Veliko število poslovnih partnerjev in dokumentov zahteva ustrezno organizacijo evidentiranja in spremljanja transakcij (knjiženje računov in plačil le-teh), kar se zapisuje (v računalniške) knjigovodske evidence kupcev. Knjigovodstvu terjatev v praksi pravimo saldakonti kupcev (Fekonja, 2010, str. 3).

Turk (2007, str. 200-201) opredeljuje knjigovodstvo (saldakonte) terjatev kot razčlenjevalno knjigovodstvo, ki zbira, ureja, obdeluje in prikazuje podrobne podatke o terjativah in njihovem

¹ Ime komunalnega podjetja »XYZ« je izmišljeno zaradi varovanja zaupnosti podatkov.

poravnavanju do vsake pravne ali fizične osebe na svojem kontu. Knjigovodstvo (saldakonte) kupcev pa opredeljuje kot razčlenjevalno knjigovodstvo, ki zbira, ureja, obdeluje in prikazuje podrobne podatke o kupcih v preteklem obdobju, do katerih se pojavljajo terjatve in za katere je vzpostavljen poseben konto.

Nastanek terjatve lahko v računovodstvu evidentiramo samo na podlagi verodostojne knjigovodske listine, ki kažejo pošteno sliko o poslovnem dogodku. Pomen in obravnavo knjigovodske listine definira Slovenski računovodski standard (Ur.l. RS, št. 118/2005, 10/2006-popr., 58/2006, 112/2006-popr., 3/2007, 12/08, 119/2008, 1/10, 90/10-popr., v nadaljevanju: SRS) 21. Po SRS 21.1 je knjigovodska listina zapis o poslovnih dogodkih, ki spreminjajo sredstva in obveznosti do njihovih virov ter prihodke in odhodke. V nadaljevanju standard loči med dvema členitvama knjigovodskih listin: na izvirne ali izpeljane in notranje ali zunanje. Izvirne nastajajo na kraju in v času poslovnega dogodka, izpeljane pa navadno na njihovi podlagi v knjigovodstvu. Zunanje knjigovodske listine nastajajo v poslovnem okolju podjetja, notranje pa v organizacijskih enotah znotraj podjetja. Pred uresničevanjem poslovnih dogodkov (ki se izkazujejo s knjigovodskimi listinami) se izdajajo nalogi za njihovo izvajanje, o čemer odloča poslovodstvo podjetja. Izdajajo jih osebe, ki (so)oblikujejo poslovne procese in so pooblašene sprožati poslovne dogodke.

Katere notranje in zunanje knjigovodske listine bo vodilo ter kakšni bosta njihovi vsebina in oblika, opredeli podjetje v svojem splošnem aktu (npr. pravilnik o računovodstvu), vendar v skladu s SRS in zakonodajo. Za vsako knjigovodsko listino, sestavljeno v podjetju, se imenuje fizična oseba (lahko tudi več oseb), odgovorna za njeno resničnost in verodostojnost. S svojim podpisom potrdi, da je prikaz poslovnega dogodka na knjigovodski listini pravilen in skladen s pravili iz splošnega akta. Le taka knjigovodska listina se sme uporabiti pri knjigovodskem obravnavanju podatkov (SRS 21.3 in 21.8). Revizor že na podlagi vzorčnega pregleda izvirnih knjigovodskih listin in njihovih prilog (na podlagi katerih se je sprožil neki poslovni dogodek) dobi vpogled v kontrolno okolje podjetja, na podlagi katerega sklepa o potrebnem obsegu postopkov preverjanja podatkov, na podlagi katerih izrazi svoje mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov.

Verodostojnost in poštenost knjigovodske listine nista pomembni zgolj z računovodskega vidika, pač pa tudi z davčnega in pravnega. Davčni inšpektor namreč lahko odreče verodostojnost knjigovodske listine, če ne vsebuje sestavin in podatkov v skladu z zakonskimi predpisi in standardi. Verodostojnost listine je pomembna tudi v sodnih sporih v postopkih izterjave terjatve. Verodostojnost se najbolje izkazuje s podpisi odgovornih oseb na strani obeh (ali več) poslovnih partnerjev.

1.1 Opredelitev terjatev

Pravila o računovodskem pripoznavanju in obravnavi terjatev opredeljuje SRS 5, ki je povezan z računovodskimi načeli (Kodeks računovodskih načel, 1995) 56–58 ter drugimi SRS (12, 17, 18

in 24). Ta standard se opira na Mednarodne računovodske standarde (v nadaljevanju: MRS) 1, 12, 21, 32, 36 in 39 ter 4. in 7. direktivo Evropske unije.

Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo materiala ali opravilo storitve. Pojavljajo se do fizičnih in pravnih oseb, države, zaposlencev in drugih. Glede na zapadlost v plačilo, se razčlenjujejo na dolgoročne in kratkoročne, pri čemer je ločnica ročnost plačila. Terjatve, ki zapadejo v plačilo v enem letu od njihove pripoznave, se obravnavajo kot kratkoročne. Razčlenjujejo se tudi na tiste, ki se nanašajo na stranke v državi, in na tiste, ki se nanašajo na stranke v tujini (SRS 5.1, 5.7 in 5.9).

Terjatev se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, ko se začnejo obvladovati nanjo vezane pogodbene pravice², če:

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

Pripoznanje terjatve kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, če se ne obvladujejo več nanjo vezane pogodbene pravice. Če se pravice do koristi, podrobno določene v pogodbi, izrabijo, če ugasnejo ali če se odstopijo komu drugemu, se predhodno pripoznane terjatve ne obvladujejo več (SRS 5.13, 5.14 in 5.23).

Terjatve vseh vrst se ob začetnem pripoznanju izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, temelječih na konkretnem poslovnem dogodku, in ob predpostavki, da bodo poplačane. Kasneje se lahko povečajo ali zmanjšajo, ne glede na prejeto plačilo ali drugačno poravnano za vsak znesek, utemeljen s pogodbo. Kasnejša povečanja oziroma zmanjšanja terjatev (razen danih predujmov) praviloma povečujejo ustrezne poslovne ali finančne prihodke oziroma poslovne ali finančne odhodke. Do povečanja ali zmanjšanja terjatev pride zaradi naknadno odobrenih popustov, vračil prodanega blaga in priznanih reklamacij ali pa kasneje ugotovljenih napak (SRS 5.24-5.27).

Obresti od terjatev (pogodbene ali zamudne) se pripoznavajo kot finančni prihodki. Hiengova (2010a, str. 152) sicer meni, da za zamudne obresti po SRS (5.13 in 18.12) in MRS (18.18) niso izpolnjeni pogoji za pripoznanje finančnih prihodkov iz naslova terjatev za zamudne obresti, saj obstaja določena negotovost poplačila. Kljub temu je obračun obresti knjigovodska listina, ki jo je treba knjižiti, saj se pogodbeni stranki nanjo sklicujeta tako pri usklajevanju medsebojnih terjatev in obveznosti kot tudi v morebitnem sodnem sporu. Zato je najbolje, da se obračun zamudnih obresti knjiži kot terjatev in hkrati kot njen popravek.

Prevrednotenje terjatev pomeni spremembo njihove knjigovodske vrednosti (razen pri spremembah zaradi pogodbenih določil), ki se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim, predvsem kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabitve ali zaradi odprave njihove oslabitve. Terjatve, za katere se domneva, da ne bodo poravnane (delno ali v celoti), je treba

² Pogodbena razmerja podrobno ureja Obligacijski zakonik (Ur.l. RS, št. 97/2007-UPB-1, v nadaljevanju: OZ).

knjigovodsko voditi kot dvomljive, če se zaradi njih začne sodni postopek, pa kot sporne. Navadno (ne pa nujno) se v teh primerih oblikuje popravek vrednosti terjatev (v nadaljevanju: PVT) posamično ali v odstotku, izračunanem na podlagi izkušenj iz preteklih let in pričakovanj v prihodnosti. Popravek zmanjšuje knjigovodsko vrednost terjatve in povečuje prevrednotovalne poslovne odhodke. Na koncu leta se preostali saldo popravka vrednosti uskladi z utemeljeno vrednostjo še ne poravnanih terjatev tako, da se ustrezno poveča ali zmanjša (SRS 5.28, 5.31 in 5.50).

Po 6. odstavku 21. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010, v nadaljevanju: ZDDPO) je sicer odpis terjatev priznan kot odhodek le »na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali na podlagi pravnomočnega sklepa o potrditvi prisilne poravnave, v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti. Odpis terjatev je priznan kot odhodek tudi na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča ali brez sodnega postopka za poplačilo terjatev, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, oziroma če dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za doseg poplačila terjatev, oziroma da so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.«

SRS 5.30 zahteva, da se terjatve, izražene v tuji valuti, na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije. Povečanje terjatev zaradi tečajnih razlik povečuje finančne prihodke, zmanjšanje terjatev pa povečuje finančne odhodke.

Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju po SRS. Pri poslovnih terjativah so potrebna razkritja nezavarovanih in zavarovanih terjatev do kupcev ter tudi terjatev do članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov. Za vsako vrsto terjatev je treba razkriti (SRS 5.39–5.43):

- računovodsko usmeritev za oslabitev;
- informacije o:
 - izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter
 - obsegu in vrsti finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem;
- razčlenitev terjatev po rokih zapadlosti v plačilo.

Po SRS 28.23 je med ukrepi za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov tudi popis sredstev, s katerimi je treba uskladiti knjigovodsko stanje tako, da bo ustrezalo dejanskemu stanju. Stanje terjatev po poslovnih knjigah se najmanj enkrat na leto (praviloma na koncu ali čim bližje konca poslovnega leta) uskladi z dejanskim stanjem. Podrobnejša navodila za popis navadno s sklepom predpiše odgovorna oseba pravne osebe, zlasti pa določi popisno komisijo ter čas in način popisovanja. Pri usklajevanju terjatev gre praviloma za dejanje upnika, ki dolžniku pošlje v pregled in potrditev izpis odprtih postavk (v nadaljevanju: obrazec IOP) terjatev iz svojih analitičnih evidenc. Če se ob popisu ugotovi, da so za nastali primanjkljaj, oškodovanja sredstev in neplačane terjatve ipd. odgovorni delavci, mora poslovodstvo odločiti

tudi o potrebnih ukrepih. S popisom se uskladiata promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih poslovnih knjigah.

1.2 Opredelitev prihodkov

Pravila o računovodski obravnavi prihodkov opredeljuje SRS 18, ki je povezan z računovodskimi načeli (96–100) ter drugimi SRS (10, 12, 19 in 24). Opira se na MRS (1, 8, 11, 14, 17, 18 in 20) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije.

Prihodki so po SRS 18.1 povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (npr. denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov zaradi opustitve njihove poravnave (npr. odprava rezervacij), ki preko poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala. Če celotni prihodki presegajo odhodke, se kapital poveča, v nasprotnem primeru pa zmanjša.

Razčlenjujejo se na poslovne, finančne in druge prihodke (v nadaljevanju: obravnavam le še poslovne). Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki (SRS 18.2 in 18.3). Za komunalna podjetja je pomembna tudi delitev po 17. členu Zakona o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009-Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, v nadaljevanju: ZGD-1) po vrstah in namenih opravljanja GJS ter iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Prihodke od prodaje po SRS 18.4 sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev (brez obračunanega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in drugih dajatev) v obračunskem obdobju. Razčlenjujejo se na prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov (proizvodov in storitev) ter prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala. Med prihodke od prodaje proizvodov in storitev Hiengova (2010, str. 319) uvršča tudi vsebinsko ustrezne postavke iz preteklih obdobj, ki so posledica napak ali pomanjkljivosti pri sestavljanju računovodskih izkazov. Napake iz preteklega obdobja se po 9. točki uvoda v SRS odpravijo s preračunom prenesenega poslovnega izida, razen kadar je to neizvedljivo.

SRS 35 obravnava posebnosti računovodskega spremljanja GJS. Po tem standardu so prihodki od poslovanja v javnem podjetju:

- vsi zneski od prodaje proizvodov, ne glede na to, kdo je plačnik;
- državne podpore, razen tistih, ki se izkazujejo kot dolgoročno odloženi stroški (namenski prihodki za pokritje točno določenih stroškov);
- prispevki posameznikov, krajevnih skupnosti in drugih oseb za vzdrževanje objektov in naprav za izvajanje GJS, razen če gre za namenske prispevke, ki niso vključeni v ceno proizvoda ali storitve in jih javno podjetje uvrsti med prihodke, ko nastanejo stroški, za pokritje katerih so bili zbrani.

Prispevki, takse in/ali druga plačila, ki jih javno podjetje na podlagi zakona pobira za državo ali lokalno skupnost, niso prihodki javnega podjetja (SRS 35.20–35.22).

Drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, so po SRS 18.5 subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki. Državne podpore, prejete za pokrivanje določenih stroškov (npr. nabavo osnovnih sredstev), ostajajo začasno med dolgoročno odloženimi prihodki in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z nastajanjem stroškov, za katerih pokrivanje so namenjene (npr. z amortiziranjem).

Prevrednotovalni poslovni prihodki nastanejo ob odtujitvi (prodaji) opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo (SRS 18.6).

Za upravičeno izkazovanje prihodkov morajo biti izpolnjeni zlasti naslednji pogoji (SRS 18.11):

- podjetje prenese na kupca vsa pomembna tveganja in koristi, ki izhajajo iz lastništva³;
- znesek prihodkov je mogoče zanesljivo oceniti;
- obstaja verjetnost, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi, povezane s poslom (povečanje sredstev oziroma zmanjšanje dolga);
- stroške, ki so nastali ali bodo nastali v zvezi s poslom, je mogoče zanesljivo izmeriti (zaradi pogoja o sočasnem vzporejanju prihodkov in odhodkov);
- upravičeno se pričakuje, da bodo prihodki vodili do prejemkov oziroma plačil.

Pri tem nista pomembna niti plačilo niti prevzem kupljenega blaga ali materiala. Pomembna sta prevzem lastništva nad kupljenim blagom in sprejetje računa (in ob upoštevanju pogojev iz prejšnjega odstavka). Če je ob tem dobava blaga na kupčevo zahtevo odložena, se prodajalcu lahko pripoznajo prihodki, če kaže, da bo blago izročeno, ter če je v trenutku pripoznanja prihodkov že na razpolago in pripravljeno za izročitev (SRS 18.34 in 18.35).

Fekonja (2010, str. 9) opozarja na pomen t. i. trgovinskih klavzul zlasti v mednarodnem poslovanju. Te določajo, kako se med kupcem in prodajalcem porazdelijo stroški ter nevarnosti v zvezi s prevozom, carinjenjem in zavarovanjem blaga, ter zlasti čas in kraj, ko nevarnost uničenja in poškodovanja blaga preide od prodajalca na kupca. Formalno (oziroma najbolj pravilno) šele količinski (podpis dobavnice) in kakovostni (vzorčno preizkušanje materiala v roku, določenem za vračilo blaga) prevzem za kupca pomeni tisti trenutek, ko se zanj bistveno zmanjša tveganje, povezano s prodajo. Kljub temu Fekonja meni, da je prehod nevarnosti, ki je opredeljen s trgovinsko klavzulo, v praksi najbolj evidenten trenutek za prenos lastništva ter pripoznavanje terjatev in prihodkov od prodaje blaga ali materiala.

Če je nastanek terjatve za poslano blago vezan na kupčev prevzem (določena je trgovinska klavzula, ki veže prenos lastništva na prevzem blaga), se prodajalcu pripoznajo prihodki, ko kupec uradno prevzame pošiljko (podpis transportne listine in/ali dobavnice) oziroma ko poteče

³ To vprašanje urejajo mednarodne trgovinske klavzule (angl. *International Commercial terms* oziroma *Incoterms*).

rok za njeno zavrnitev. Če ima pri prodaji na malo kupec neomejeno pravico do vračila blaga, se poslovni prihodki ob prodaji sicer pripoznajo, vendar se v breme poslovnih odhodkov oblikuje namenska rezervacija (SRS 18.36 in 18.37) za morebitne kasnejše reklamacije ipd.

Prihodki od prodaje proizvodov, trgovskega blaga in materiala se merijo na podlagi prodajnih cen (pomnoženih z dobavljenimi količinami), navedenih v računih ali drugih listinah, zmanjšanih za popuste, odobrene ob prodaji ali kasneje, tudi zaradi zgodnejšega plačila (SRS 18.13).

Prevrednotenje prihodkov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti, ki se praviloma opravi na koncu poslovnega leta. Pojavi se kot prevrednotenje prihodkov zaradi spremembe računovodskih ocen. Takšen primer je npr. PVT. Če dobimo plačano terjatev, ki smo jo predhodno slabili (npr. zaradi upravičenega dvoma o poplačilu) in posledično pripoznali (prevrednotovalni) poslovni odhodek, odpravimo slabitev in izkažemo prevrednotovalni poslovni prihodek.

Prevrednotovalni poslovni prihodki se izkažejo tudi v primeru, ko osnovno sredstvo prodamo po ceni, ki je višja od knjigovodske.

Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo po SRS 18.30 razkrivati samo zakonsko določene podatke in informacije. Razkritja so po tem standardu predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

Posebej je treba razkriti tudi metodo merjenja prihodkov. Prav tako se razkrijejo vse pomembne postavke (glede na obseg, vrsto ali njene posledice) v obračunskem obdobju (SRS 18.31 in 18.32).

2 PODROČJE REVIDIRANJA

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

V strokovni praksi ločujemo več vrst revizij, Taylor in Glezen (1996, str. 33–37) jih delita zlasti glede na:

- cilje njihovega delovanja:
 - revidiranje računovodskih izkazov,
 - revidiranje skladnosti s predpisi,
 - revidiranje poslovanja;
- organ, ki opravlja revidiranje:
 - zunanje,

- notranje⁴ in
- državno.

V diplomskem delu se osredotočam na zunanje revidiranje računovodskih izkazov, katerega namen je povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov le-teh (npr. delničarjev, upnikov, zaposlenih, lokalne skupnosti) v računovodske izkaze. Pri tem gre za izražanje mnenja neodvisnega zunanjega revizorja o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih predstavljeni resnično in pošteno ter v skladu s strokovnimi standardi računovodskega poročanja. V praksi sicer ni mogoče postaviti jasne ločnice med vrstami revizij glede na njihov cilj. Revizije računovodskih izkazov namreč ni mogoče kakovostno opraviti brez presoje posameznih postavk, ne ozirajoč se na zakonske predpise, ki lahko zelo pomembno vplivajo nanje. Prav tako je osnova za preveritev podatkov posameznih postavk v računovodskih izkazih ocenitev tveganja pomembno napačnih navedb v njih, to pa lahko revizor naredi le na podlagi poznavanja poslovnih procesov podjetja in z njimi povezanega kontrolnega okolja.

Revizijo sicer lahko opravlja le podjetje ali posameznik, ki je od Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju: inštitut) pridobil ustrezna dovoljenja. Revidiranje samo pa zahteva dosledno upoštevanje Zakona o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008, v nadaljevanju: ZRev-2), MSR, temeljnih revizijskih načel, ki jih sprejema inštitut, in drugih zakonov, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb, oziroma predpisov, izdanih na njihovi podlagi.

Pomen upoštevanja zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov je določen z mednarodnim standardom revidiranja (Slovenski inštitut za revizijo, 2009; v nadaljevanju: MSR) 250. Nespoštovanje zakonov in drugih predpisov pravni osebi in odgovorni osebi pravne osebe (ki nosi odgovornost za zakonitost poslovanja podjetja ter resničnost in poštenost njegovih izkazov) utegne povzročiti kazni, pravde in druge posledice, ki imajo lahko pomemben učinek na računovodske izkaze. Zato je revizorjeva naloga, da pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake zaradi neupoštevanja zakonskih in regulativnih okvirov.

Revizijska družba ali revizor posameznik mora revidiranje pri naročniku opraviti neodvisno, nepristransko in po pravilih revidiranja (tj. MSR). V izogib nepristranskosti revidiranja 45. člen ZRev-2 revizijski družbi prepoveduje revidiranje pravne osebe:

- če ima naložbe v tej pravni osebi;
- če ima ta pravna oseba naložbe v revizijski družbi;
- če so osebe, ki so povezane s pravno osebo, v kateri se izvaja revizija:
 - ožji družinski člani članov posloводства, nadzornega sveta oziroma pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi,
 - skupaj posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijski družbi;

⁴ Takšna delitev ni več aktualna, saj po (novih) zakonskih predpisih, ki urejajo to področje, notranje revidiranje lahko opravlja tudi zunanji izvajalec. Torej ne gre več za organ, ki izvaja revidiranje, pač pa za vrsto posla.

- če revizijska družba oziroma katerakoli organizacijska enota v mreži, ki ji pripada, oziroma z revizijsko družbo povezana oseba opravlja ali je v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov opravljala pri pravni osebi:
 - kakršnekoli računovodske oziroma knjigovodske storitve,
 - storitve ocenjevanja vrednosti za namene računovodskega poročanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov,
 - storitve davčnega svetovanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov,
 - storitve zastopanja v davčnih in sodnih postopkih v davčnih zadevah,
 - storitve notranjega revidiranja,
 - storitve vzpostavljanja oziroma uvajanja informacijskega sistema, ki sega na področje računovodenja oziroma oblikovanja informacij, ki so vsebovane v računovodskih izkazih pravne osebe,
 - storitve poslovno finančnega svetovanja, ki vplivajo na postavke računovodskih izkazov, ter storitve poslovno finančnega svetovanja, ki vključujejo oglaševanje, trgovanje ali jamstvo za lastniške deleže in dolžniške vrednostne papirje pravne osebe,
 - pravne storitve ali
 - kakršnekoli druge storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov;
- če je povezana s pravno osebo na drug način ter bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom o neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja.

Podobne omejitve veljajo tudi za revizorja v času njegovega udejstvovanja v okviru svoje stroke, zakon pa prepoveduje tudi njegovo zaposlitev na vodstvenih položajih v pravni osebi, ki jo je revidiral, še dve leti po njegovi prekinitvi dela v reviziji.

Medsebojne pravice in obveznosti sicer pogodbeni partnerja uredita s pogodbo o revidiranju, v kateri se opredelijo tudi: revizijska ekipa, ki bo izvajala revidiranje, cena glede na strokovno usposobljenost članov in predvideno število opravljenih ur (47. člen ZRev-2).

Pravna oseba lahko po 37. členu ZRev-2 razreši revizijsko družbo, ki opravlja revizijo njenih računovodskih izkazov, le na podlagi utemeljenih razlogov, o čemer mora obvestiti inštitut ali Agencijo za nadzor nad revidiranjem.

V nadaljevanju zelo podrobno navajam posamezne značilnosti in postopke po MSR, ki jih mora revizor v celoti upoštevati in opraviti za vse vrste uradnih trditev, torej tudi v povezavi s terjatvami in prihodki.

2.1 Revizorjeva odgovornost ter njegovo etično in pravno okolje

Revizor mora poleg zakonov, SRS, MSR in drugih predpisov pri svojem delu upoštevati tudi kodeks etike za računovodske strokovnjake, temeljna revizijska načela, kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, mednarodna stališča o revidiranju, stališča in priporočila inštituta ter njihova metodološka gradiva in priročnike, domačo in tujo strokovno literaturo.

Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (Slovenski inštitut za revizijo, 1994) določa načela in pravila, ki jih mora pri svojem delu zasledovati (zunanji) revizor. In sicer mora revizor upoštevati načela: odgovornosti, javnega interesa, neoporečnosti, nepristranskosti oziroma neodvisnosti ter poklicne skrbnosti. Kodeks vsebuje tudi pravila, ki se nanašajo na upoštevanje teh načel, spoštovanje zakonitosti in standardov, poleg tega pa zahtevajo od revizorja tudi potrebno zaupnost in poklicno skrivnost.

Podobna načela (neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in skrbnost, zaupnost ter strokovno obnašanje) od revizorja zahteva tudi Kodeks etike za računovodske strokovnjake (2008), ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC v zvezi z revizijo računovodskih izkazov. Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (v nadaljevanju: MSOK 1) pa nalaga revizijskemu podjetju odgovornost, da ravna po etičnih in strokovnih zahtevah, opredeljenih v kodeksu etike in MSR.

Revizor mora po MSR 250 pridobiti ustrezne in zadostne dokaze o uradnih trditvah, ki jih presoja glede na zakonske in druge predpise, zlasti tiste, ki neposredno vplivajo na posamezne postavke v računovodskih izkazih (npr. davčna zakonodaja). Revizor sicer ni odgovoren za revidirančevo preprečevanje ali upoštevanje zakonskih in drugih določb. Je pa dolžan izvesti revizijske postopke za ugotavljanje morebitnih neskladij, ovrednotiti morebitne posledice in poročati v prvi vrsti organom, pristojnim za upravljanje v obravnavanem podjetju, če ni ustreznega odziva ali posluha zanje, pa revizor razmisli o poročanju notranjim nadzornim organom ali pa celo organom pregona. V tem primeru standard priporoča predhodno posvetovanje revizorja s svojim pravnim strokovnjakom.

MSR 200 od revizorja med drugim zahteva, da ves čas načrtovanja in izvajanja revizije ohranja strokovno presojo in poklicno nezaupljivost tako, da na podlagi:

- (s)poznavanja podjetja, predvsem pa njegovega notranjega kontrolnega okolja prepozna in ocenjuje tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
- ocenjenega tveganja (pri delovanju in kontroliranju) pridobi ustrezne in zadostne dokaze o navedbah v računovodskih izkazih;
- ugotovitev iz teh dokazov oblikuje mnenje o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično in pošteno sliko poslovanja podjetja.

2.2 Cilji revidiranja in revizijska dokumentacija

Glavni revizorjevi cilji pri opravljanju revizije računovodskih izkazov po MSR 200 so:

- pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, na podlagi česar revizor izrazi svoje mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni po pravilih računovodskega poročanja (tj. po strokovnih standardih, načelih ter upoštevajoč zakone in druge predpise);
- poročati in obveščati o svojih ugotovitvah, kot to zahtevajo MSR (več o tem v nadaljevanju).

Večino revizorjevega dela, potrebnega za oblikovanje mnenja, sestavljata pridobivanje in vrednotenje revizijskih dokazov. Ti morajo biti ustrezni (merilo kakovosti) in zadostni (količinsko merilo) glede na ocenjeno revizijsko tveganje (tj. tveganje pri odkrivanju in tveganje pomembno napačne navedbe), ki se mora zmanjšati na sprejemljivo nizko raven, da lahko revizor utemelji mnenje, ki ga izda.

Revizijska dokumentacija po MSR 230 zagotavlja predvsem dokaze za revizorjev sklep o izpolnitvi njegovega glavnega cilja ter dokaze, da je bila revizija izvedena po MSR in zakonskih predpisih, ki urejajo to področje. Poleg tega se revizijska dokumentacija uporablja kot pripomoček delovni skupini za načrtovanje in izvajanje revizije, usmerjanje in nadziranje opravljenega dela, ne nazadnje pa omogoča nadzor in obvladovanje kakovosti dela, ki ga po zakonu (ZRev-2) izvaja za to pristojni organ. Obseg in vrsta revizijske dokumentacije sta sicer do neke mere predmet revizorjevih izkušenj in strokovne presoje o tem, kako evidentirati bistvenosti, ki jih je spoznal med opravljanjem revizije. Navadno revizijska dokumentacija obsega zapise o:

- odgovornosti posloводства za delovanje notranjih kontrol, upoštevanje zakonodaje in strokovnih standardov, do katerih se opredeli posloводство revidiranega podjetja s pisnimi predstavitvami;
- celotni revizijski strategiji in revizijskem načrtu;
- pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije;
- prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja podjetja in njegovega okolja;
- revizorjevih postopkih v zvezi z odkrivanjem in ovrednotenjem pomembno napačnih navedb zaradi napak ali prevar;
- revizijskih postopkih, ki jih izvede kot odziv na ocenjeno tveganje;
- domnevnem neupoštevanju zakonskih in drugih predpisov;
- obveščanju pristojnih za upravljanje o pomembnih zadevah;
- ocenah kakovosti opravljenega revizijskega posla in
- drugih pomembnih zadevah.

2.3 Pomembnost pri načrtovanju revizije in načrtovanje revizije

Revizor je pri svojem delu soočen z nekaterimi omejitvami, ki izhajajo iz narave računovodskega poročanja in revizijskih postopkov ter potrebe, da se revizija opravi v razumnem roku in s sprejemljivimi stroški. Zato mora imeti pri načrtovanju in izvajanju revizije občutek za pomembnost, ki jo mora upoštevati pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, pri določanju vrste, časa in obsega postopkov, ki jih opravi kot odziv na ocenjena tveganja, ter pri vrednotenju njihovih učinkov, na podlagi katerih oblikuje mnenje o računovodskih izkazih (MSR 200 in MSR 320).

Načrtovanje revizije računovodskih izkazov glede na MSR 300 pomaga revizorju:

- posvetiti ustrezno pozornost pomembnim področjem;
- prepoznati in razrešiti možne težave;

- organizirati revizijski posel tako, da je uspešen in učinkovit;
- pri izboru članov delovne skupine s primerno ravno sposobnosti v odvisnosti glede na predvidena tveganja;
- usmerjati, usklajevati in nadzirati delo revizijske ekipe.

Revizijski načrt je del celotne revizijske strategije. Vanj se zapišejo predvideni postopki za ugotavljanje tveganj in postopki, na podlagi katerih revizor pride do sprejemljivega zagotovila, s katerim sprejme določeno mnenje o računovodskih izkazih. Pomembnost načrtovanja revizije raste z velikostjo revidiranega podjetja in zapletenostjo njegovih poslovnih procesov.

2.4 Spoznavanje podjetja, kontrolnega okolja in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe

Če želi revizor prepoznati in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe (tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju), mora s spoznavanjem podjetja, poslovnih procesov, ki ga zaznamujejo, širšega okolja in predvsem notranjega kontrolnega ustroja dobiti osnovo za načrtovanje in izvajanje odzivov na ocenjena tveganja. Postopki ocenjevanja tveganj vključujejo poizvedovanje pri poslovodstvu in drugih vitalnih delih podjetja (zlasti v računovodstvu in tudi pri odgovornih osebah drugih organizacijskih enot), izvedbo analitičnih postopkov, opazovanje delovanja posameznih poslovnih procesov (vključno z načinom komuniciranja ključnih oseb med seboj) in pregledovanje (dokumentov, evidenc, poročil itd.). Šele z upoštevanjem vseh informacij, pridobljenih z različnimi postopki, lahko revizor oceni tveganje pomembno napačne navedbe, ki jo mora imeti pred očmi v vseh fazah revizije (MSR 315).

2.4.1 Spoznavanje podjetja in ocenjevanje tveganja pri delovanju

Proces spoznavanja podjetja je ključen za revizorjevo oceno tveganja pri delovanju in vključuje spoznavanje dejavnikov področja poslovanja, kot so: trg, konkurenca, tehnologija, povpraševanje, razmerja do dobaviteljev, kupcev ipd., regulativne dejavnike, kot so: okvir računovodskega poročanja, politično in pravno okolje, ter vse ostale pomembne dejavnike, npr.: stanje gospodarstva, obrestne mere, razpoložljivost financiranja. Revizor prouči tudi lastnosti podjetja, lastništvo in razmerja med lastniki. Podjetje ima lahko zelo zapleten ustroj z veliko odvisnimi deli, enotami na več lokacijah, kar povečuje tveganje. Poleg tega mora revizor ovrednotiti primernost računovodskih usmeritev, vključno z morebitnimi spremembami, vzroki zanje in njihovimi posledicami. Poznati mora tudi cilje in strategije podjetja ter z njimi povezana poslovna tveganja. Ne nazadnje vse te dejavnike meri in ocenjuje skozi denarno izražene dosežke podjetja. Tveganje pri delovanju je torej povezano z nevarnostmi, ki prežijo na podjetje ter izvirajo iz dejavnosti podjetja in okolja, v katerem deluje. Vsi ti dejavniki lahko posredno ali neposredno, v večji ali manjši meri vplivajo na uradne trditve, z njimi povezane posle, salde na kontih in razkritja. Revizor jih proučuje z uporabo različnih postopkov in metod (MSR 200 in 315).

Tako Menard, Mahnič, Dobnik in Nemec (1994, str. 12–23) kot tudi Taylor in Glezen (1996, str. 362–373) notranje kontrolno okolje delijo na 3 ključne sestavne dele: 1. kontrolno okolje, 2. računovodski sistem in 3. kontrolne postopke.

Kontrolno okolje je celovit odnos lastnikov in posloводства podjetja, računovodskega informacijskega sistema in kontrolnih postopkov, ki omogočajo pravilno evidentiranje in spremljanje poslovnih dogodkov. Revizor mora temeljito proučiti notranjo organiziranost revidiranega podjetja. Zanima ga organizacija posameznih oddelkov, povezava med njimi ter način prenašanja informacij in dokumentov. Pomembno je, da podjetje z internim aktom opredeli opise delovnih mest in delovnih postopkov, nosilce posameznih opravil (odgovorne osebe), definira obseg in vrsto nalog odgovorne osebe, ukrepe za morebitno neizvajanje le-teh, nezdržljivost nekaterih funkcij (npr. ločeno gotovinsko poslovanje od knjigovodskega evidentiranja plačil), računovodske usmeritve itd. Revizor mora biti pozoren tudi na ocene posloводства, ki vplivajo na izkazano višino nekaterih gospodarskih kategorij, na večje odstopanje načrtov podjetja od doseženih rezultatov, predvsem pa na dejavnike, ki bi lahko kazali na namerno opustitev kontrolnih postopkov (Menard et al., 1994, str. 12–17).

Podobno tudi MSR 315 za sestavine kontrolnega okolja šteje: medsebojno obveščanje, uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot, uresničevanje pristojnosti, sodelovanje pristojnih za upravljanje, način razmišljanja in slog delovanja posloводства, organizacijski ustroj, dodeljevanje pooblastil in odgovornosti, usmeritve in prakse ravnanja s človeškimi viri.

Računovodski sistem je del celotnega informacijskega sistema, ki združuje poslovne knjige ter postopke, namenjene za izkazovanje, združevanje, analiziranje, razvrščanje in evidentiranje odobrenih poslovnih dogodkov, ki izhajajo iz knjigovodskih listin. Računovodski sistem je zelo prepleten s kontrolnimi postopki, zato jih revizor običajno proučuje skupaj (Menard et al., 1994, str. 17-18).

Kontrolni postopki, uvedeni v proučevanem podjetju, zagotavljajo na primer (Menard et al., 1994, str. 18):

- izvajanje poslov po standardih, zakonih, pravilnikih in navodilih;
- sprožanje, odobravanje, izvajanje in evidentiranje poslovnih dogodkov le pooblaščenim osebam, ki so skladno z dobro poslovno prakso, standardi ali zakonskimi omejitvami med seboj ločene;
- dostop do sredstev le pooblaščenim osebam;
- primerjavo med dejanskim (popisnim) in knjigovodskim stanjem sredstev;
- točno in resnično izkazovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov;
- ugotavljanje morebitnih napak, odmikov in ustrezno ukrepanje;
- izdelovanje računovodskih izkazov po zakonskih predpisih in strokovnih standardih idr.

2.4.2 Preizkušanje notranjih kontrol in ocenjevanje tveganja pri kontroliranju

Kontrolne postopke revizor preizkuša na različne načine. Gre za preverjanja vseh področij delovanja podjetja glede na zakonske in druge predpise, strokovne standarde, notranje pravilnike podjetja. Najprej revizor s poizvedovanjem pri odgovornih osebah za posamezno področje pridobi osnovne informacije o nekem poslovnem procesu. Nato glede na ocenjeno tveganje pri delovanju izbere vzorec za preveritev notranjih kontrol, pri čemer upošteva tudi pomembnost, ki jo ima neki proces za celotne računovodske izkaze. Za tem na podlagi konkretnih dokumentov, ki pri tem nastajajo, preveri resničnost predhodnih poizvedb. Zelo pomembno je, da imajo vsi dokumenti, ki nastajajo v poslovnem procesu, neke odtise odgovornih oseb, s čimer potrdijo resničnost posla. Le tako se lahko zagotovi, da bo računovodstvo dobilo resnične in poštene podatke, saj so prestale ustrezne in delujoče notranje kontrole (pri tem mislim tako na tiste, vgrajene v informacijski sistem, kot tudi odgovorno in etično ravnanje zaposlenih).

Tveganje pri kontroliranju je povezano z uspešnostjo posloводства pri vzpostavljanju, izvajanju in vzdrževanju notranjega kontroliranja, s katerim se podjetje odzove na tveganja, ki izhajajo iz njegovega delovanja. Podobno kot katerokoli drugo tveganje ga ni mogoče v celoti odpraviti. Vedno namreč obstaja možnost človeških napak oziroma zmot, lastnost dobrega notranjega kontrolnega ustroja pa je, da te napake preprečuje, odkriva in odpravlja. Zato je ključno, da revizor s preverjanjem delovanja notranjih kontrol oceni tveganje pri kontroliranju, na podlagi katerega določi ustrezen vzorec za preveritev podatkov (MSR 200).

2.5 Obveščanje pristojnih za upravljanje o morebitnih pomanjkljivostih delovanja notranjih kontrol

O pomanjkljivostih notranjega kontrolnega okolja mora po MSR 265 revizor poročati pristojnim za upravljanje. Revizor opozori posloводство, če je notranje kontroliranje zasnovano, vzpostavljeno ali pa deluje na tak način, da ne more pravočasno odkriti in popraviti napačnih navedb v računovodskih izkazih. Poroča o vrsti pomanjkljivosti, dovzetnosti za napake ali prevare in možnih vplivih na računovodske izkaze.

Revizija računovodskih izkazov se navadno opravlja v dveh fazah. V prvo sodi spoznavanje podjetja in kontrolnega okolja (vključno s preverjanjem delovanja le-tega). Druga faza je lahko od prve oddaljena tudi več mesecev. V takem primeru revizor v fazi preverjanja podatkov najprej preveri, ali so v revidiranem podjetju odpravili morebitne zaznane pomanjkljivosti v delovanju notranjega kontrolnega okolja, in tako ponovno oceni tveganje pomembno napačne navedbe, ki je (poleg pomembnosti) osnova za določitev vzorca preveritve podatkov.

2.6 Odzivi na ocenjeno tveganje in revizijski postopki

Revizor se odzove na vsako od ocenjenih tveganj tako, da tveganju primerno poseže v globino procesov in prilagodi obseg preverjanja podatkov. Cilj je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, s katerimi zmanjša tveganje pomembno napačne navedbe (tj. tveganja pri delovanju in

tveganje pri kontroliranju) na sprejemljivo nizko raven. Ne glede na ocenjeno tveganje, revizor po MSR 330 načrtuje in izvede postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje.

Vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, kot odziv na ocenjena tveganja, izvede revizor glede na strokovno presojo in s potrebno stopnjo nezaupanja. Postopki se po MSR 330 nanašajo na pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje, potrjevanje, ponovno izvajanje in izračunavanje podatkov in informacij z uporabo analitičnih pripomočkov. Večja je stopnja tveganja in bolj so pomembne posamezne postavke v računovodskih izkazih, večji bo obseg ter vrsta postopkov in dokazov, ki jih bo proučil revizor. Večje je tveganje pri delovanju, večji obseg preizkusov notranjih kontrol bo opravil revizor. Večje je tveganje pri kontroliranju, večji bo obseg preizkušanja podatkov. Bolj konkretno te postopke predstavljam na primeru prodajnega procesa v komunalnem podjetju v zadnjem poglavju diplomskega dela.

2.7 Revizijsko vzorčenje

Revizor je pri svojem delu med drugim omejen tudi s časom, ki ga ima na voljo za izvedbo vseh potrebnih postopkov, zato mora zasledovati tudi načelo pomembnosti v vseh fazah revizije. V ta namen preizkuša kontrole in podatke z uporabo različnih metod vzorčenja. Revizijsko vzorčenje pomeni uporabo revizijskih postopkov na manj kot 100 % populacije, ki je pomembna za revizijo. Lahko se določi z uporabo statističnih formul (t. i. statistično vzorčenje) ali na podlagi strokovne presoje revizorja (t. i. nestatistično vzorčenje). Pri tem obstaja tudi določeno tveganje, da revizorjev sklep na podlagi vzorčnega preizkusa kontrol ali podatkov ni pravilen. V ta namen revizor določi dopustno napačno navedbo oziroma mejo neodkrite napačne navedbe in s tem zmanjša t. i. tveganje pri vzorčenju. Velikost vzorca mora biti tako velika, da se tveganje pri vzorčenju zmanjša na sprejemljivo nizko raven (MSR 530).

2.8 Analitični postopki

Analitični postopki so načini pridobivanja ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov preizkušanja podatkov. Različne vrste analitičnih postopkov dajejo različne ravni zagotovil. Primernost posameznih postopkov preizkušanja podatkov je odvisna od vrste uradne trditve in tveganja pomembno napačne navedbe. Uspešnost teh postopkov je odvisna od virov razpoložljivih informacij, njihove primerljivosti, vrste in ustreznosti ter revizorjeve kontrole nad pripravo informacij na podlagi analitičnih postopkov za zagotovitev njihove točnosti, popolnosti in veljavnosti. Rezultate, ki jih revizor na tej podlagi dobi, primerja še z drugimi informacijami, ki jih je pridobil z drugimi postopki in metodami. S primerjavo različnih informacij sprejme sklep, ki je podlaga za izraženo mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov (MSR 520).

2.9 Revizijski dokazi

Cilj revizorja je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, s katerimi dokumentira in argumentira revizijske postopke, s katerimi s sprejemljivim zagotovitom sprejme sklep in utemelji svoje mnenje o računovodskih izkazih. Revizijske dokaze pridobi in zbere z revizijskimi postopki med celotno revizijo. Mednje spadajo tudi dokazi, zbrani v preteklih revizijah (če je revizor proučil morebitne spremembe dejstev in primernost za tekoč revizijski posel), postopki obvladovanja kakovosti revizijskega podjetja, računovodske evidence podjetja, uradne trditve njegovega posloводства, informacije, ki jih je pripravilo podjetje za namene revizije, ipd. Ne nazadnje lahko revizijski dokaz pomeni tudi odsotnost nekaterih informacij, ki jih je revizor želel pridobiti in proučiti, pa jih ni dobil. Revizijski dokazi se po MSR 500 pridobivajo za:

- postopke ocenjevanja tveganj,
- preizkuse notranjih kontrol,
- postopke preizkušanja podatkov.

Revizijski dokazi se zbirajo na najrazličnejše načine v skladu s strokovno presojo revizorja in v odvisnosti od ocenjenih tveganj. Med najpogostejše načine oziroma metode zbiranja dokazov sodijo: pregledovanje, opazovanje, zunanja potrditev, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje, analitični postopki in poizvedovanje. Revizijski dokazi so ustrezni (merilo kakovosti) in zadostni (merilo količine), če je revizijsko tveganje⁵ po oceni revizorja zmanjšano na sprejemljivo nizko raven.

Revizijska družba (oziroma njeni člani) mora po 38. členu ZRev-2 kot zaupne varovati vse podatke, dejstva in okoliščine, ki jih je pridobila med revizijo. Zaupnost podatkov se preneha na zahtevo nadzornega organa revidirane družbe, na zahtevo pristojnega sodišča (če se revidirano podjetje znajde v kazenskem postopku), če tako zahteva nadzorni organ revizijske družbe, v primerih zamenjave revizijske družbe ali pa na to izrecno pisno pristane revidirana družba sama.

2.10 Ugotavljanje, zbiranje in ovrednotenje napačnih navedb ter poročanje o njih

Napačna navedba je po MSR 450 lahko posledica:

- nenatančnosti pri zbiranju in obdelavi podatkov, iz katerih so pripravljene računovodski izkazi;
- opustitve takega zneska ali razkritja;
- napačne računovodske ocene zaradi spregleda ali napačne razlage takega dejstva;
- za revizorja nesprejemljive poslovodske presoje v zvezi z računovodskimi ocenami ali usmeritvami, ki niso skladne s strokovnimi standardi.

Revizor po MSR 320 določi mejo oziroma znesek, pod katerim so napačne navedbe neznatne in nimajo pomembnega vpliva na računovodske izkaze. Če vsota napačnih navedb presega mejo pomembnosti, revizor izvede dodatne postopke ali pa ugotovitve iz revizijskega vzorca in jih

⁵ Revizijsko tveganje je tveganje, da bo revizor izrazil neustrezno mnenje, kadar so računovodski izkazi pomembno napačni.

projecira na celotno populacijo, iz katere je bil vzet vzorec. MSR 450 v teh primerih priporoča obveščanje posloводства o ugotovljenih napačnih navedbah. Revizor v pismu poslovodu opredeli vrsto napačne navedbe, znesek ugotovljenega odstopanja, opozori na posledice, ki jih ima na računovodske izkaze, ter tudi na morebitno neskladje z zakonskimi in drugimi predpisi, ki ima lahko različne neželene učinke za podjetje in njihove odgovorne osebe. Če je skupek navedb v računovodskih izkazih pomembno napačen, revizor pričakuje ustrezne prilagoditve oziroma popravke računovodskih izkazov (po 9. točki uvoda v SRS). Od tega je namreč odvisno njegovo mnenje o resničnosti in poštenosti le-teh.

Napačne navedbe v računovodskih izkazih lahko izhajajo tudi iz prevare ali napake. Med tema dvema pojmomoma je bistvena razlika v namernosti oziroma nenamernosti dejanja. Pojav napak ni tako problematičen, če jih notranje kontrole zaznavajo, popravljajo oziroma odpravljajo. Za revizorjevo obravnavo prevar so pomembne zlasti napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja in zaradi poneverbe sredstev. Glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje prevar ima sicer posloводство podjetja, odvisno pa je od vzpostavljenega (delujočega) kontrolnega okolja ter vpeljane kulture poštenosti in etičnega obnašanja. Revizorjeva odgovornost je, da se na podlagi sprejemljivega zagotovila prepriča, da v računovodskih izkazih ni napačnih navedb zaradi napak ali prevar. Vendar je pri tem zelo omejen, saj prevara po MSR 240 lahko »vključuje zelo dovršene in skrbno organizirane načine prikrivanja, kot so: ponarejanje, premišljena opustitev knjiženja poslovnih dogodkov ali namerno napačna predstavitev revizorju«. Revizor se na ta tveganja odzove tako, da pri postopkih, ki jih izvede za prepoznavo takih dejanj (tudi pri ponavljajočih se revizijah), ohranja potrebno mero poklicne nezaupljivosti. Vsako neskladje med pridobljenimi informacijami z uporabo različnih metod in iz različnih virov mora podrobno raziskati. Po MSR 315 mora revizor prepoznati in oceniti (ovrednotiti) tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni računovodskih izkazov, uradnih trditev o poslovnih dogodkih, saldih na kontih in njihovih razkritjih. O ugotovljenih nepravilnostih mora v prvi vrsti poročati poslovodu ter se z njim dogovoriti o vrsti, času in obsegu nadaljnjih postopkov, potrebnih za dokončanje revizije. Lahko tudi oceni, da nadaljevanje posla ni možno, se umakne iz posla in izda odklonilno mnenje. Po posvetovanju s pravno službo revizijskega podjetja se v tem primeru posvetuje tudi o poročanju nadzornemu organu revidiranega podjetja in organom pregona.

2.11 Oblikovanje mnenja in poročanje o pomembnih zadevah

Po MSR 700 sta revizorjeva cilja oblikovati mnenje o računovodskih izkazih na podlagi ovrednotenja ugotovitev iz predhodno pridobljenih revizijskih dokazov in to mnenje jasno izraziti v pisnem poročilu. Zato mora revizor pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačne navedbe, zlasti zaradi prevare ali napake. To stori tako, da ovrednoti računovodske izkaze v vseh pomembnih pogledih, predvsem pa mora ugotoviti, ali:

- ustrezno razkrivajo izbrane in uporabljene bistvene računovodske usmeritve;
- so te usmeritve skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- so računovodske ocene in pisne predstavitve, ki jih pripravi posloводство, sprejemljive;

- so informacije v računovodskih izkazih ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive;
- zagotavljajo ustrezna razkritja pomembnih poslov in poslovnih dogodkov.

Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih po 40. členu ZRev-2 sestavi in podpiše pooblaščen revizor na dan, ko je pridobil ustrezne in zadostne dokaze za utemeljitev svojega mnenja. Obsegati mora:

- pojasnilo o obsegu revidiranja, v katerem se navedejo računovodski izkazi in pojasnila, ki so bili predmet revidiranja, ter okvir računovodskega poročanja, na podlagi katerega so bili pripravljeni računovodski izkazi (računovodski standardi ali računovodska načela);
- pojasnilo o odgovornosti posloводства za računovodske izkaze in o revizorjevi odgovornosti;
- pojasnilo o revizijskih standardih, uporabljenih pri revidiranju, in o opravljenih revizijskih postopkih;
- mnenje pooblaščenega revizorja o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resničen in pošten prikaz finančnega stanja, poslovnega izida in denarnih tokov pravne osebe v določenem obračunskem obdobju.

Mnenje revizorja je po 41. členu ZRev-2 lahko: brez pridržkov (pozitivno), s pridržki, odklonilno (negativno) ali pa celo revizor mnenje zavrne. Slednje velja v primeru, da »pravna oseba pooblaščenim osebam revizijske družbe ne omogoči izvajanja revizije v skladu s prvim do tretjim odstavkom 37. člena tega zakona oziroma če pravna oseba vodi poslovne knjige, spise in računalniške zapise v nasprotju z računovodskimi standardi, in zaradi tega ali kateregakoli drugega razloga ni dovolj podlag, da bi pooblaščen revizor lahko zanesljivo ocenil resničnost in poštenost predstavitve računovodskih izkazov.«

3 GOSPODARSKE JAVNE SLUŽBE V RS

Z GJS se po Zakonu o gospodarskih javnih službah (Ur.l. RS, št. 32/1993, 30/1998-ZZLPPO, 127/2006-ZJZP, 38/2010-ZUKN, v nadaljevanju: ZGJS) zagotavljajo materialne javne dobrine. To so proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo je v javnem interesu ter jih zagotavlja RS oziroma občina ali druga lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in če jih ni mogoče zagotavljati na trgu. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb.

3.1 Vrste GJS

Vrste GJS opredeljuje 3. člen ZGJS. Deli jih na republiške (državne) ali lokalne (občinske) in na obvezne ali izbirne. Način opravljanja republiške GJS predpiše Vlada RS z uredbo, lokalna skupnost pa z odlokom tako, da je zagotovljeno izvajanje v okviru funkcionalno in prostorsko zaokroženih oskrbovalnih sistemov. Tehnične, oskrbovalne, stroškovne, organizacijske in druge standarde ter normative za opravljanje GJS urejajo predpisi pristojnih ministrstev v obliki različnih pravilnikov in uredb.

Obvezne občinske GJS določa Zakon o varstvu okolja (Ur.l. RS, št. 39/2006-UPB1, 49/2006-ZMetD, 66/2006 Odl.US: U-I-51/06-10, 112/2006 Odl.US: U-I-40/06-10, 33/2007-ZPNačrt, 57/2008-ZFO-1A, 70/2008, 108/2009, v nadaljevanju: ZVO-1), ki jih v 149. členu deli na:

- oskrbo s pitno vodo,
- odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode,
- zbiranje komunalnih odpadkov,
- prevoz komunalnih odpadkov,
- obdelava mešanih komunalnih odpadkov,
- odlaganje ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov ter
- urejanje in čiščenje javnih površin.

Urejanje in čiščenje javnih površin sodi med t. i. kolektivno komunalno rabo, vse ostale GJS pa zadevajo področje t. i. individualne komunalne rabe. Storitve GJS, za katere se ve, koliko in kdaj jih je povzročil posameznik, spadajo med individualno komunalno rabo. Takšnih je tudi večina obveznih občinskih GJS (od naštetih v prejšnjem odstavku vse, razen urejanja in čiščenja javnih površin).

Vlada (z uredbami in pravilniki) predpisuje vrste nalog, ki se izvajajo v okviru javnih služb, metodologijo za oblikovanje cen, oskrbovalne standarde ter tehnične, vzdrževalne, organizacijske in druge ukrepe in normative.

Občina je dolžna zagotoviti izvajanje GJS na podlagi vladnih predpisov. Če tega ne stori, mora storitve obveznih občinskih GJS na območju občine zagotoviti država.

3.2 Oblike zagotavljanja GJS

Država oziroma lokalna skupnost zagotavlja GJS skladno s 6. členom ZGJS v naslednjih oblikah:

- v režijskem obratu, kadar bi bilo zaradi majhnega obsega ali značilnosti službe neekonomično ali neracionalno ustanoviti javno podjetje ali podeliti koncesijo;
- v javnem gospodarskem zavodu, kadar gre za opravljanje ene ali več GJS, ki jih zaradi njihove narave ni mogoče opravljati kot pridobitne oziroma če to ni njihov primarni cilj;
- v javnem podjetju, kadar gre za opravljanje ene ali več GJS večjega obsega ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti, ki je določena kot GJS, gre pa za dejavnost, ki jo je mogoče opravljati kot pridobitno;
- z dajanjem koncesij.

Omenjeni zakon v 7. členu nalaga ustanoviteljem javnih podjetij oziroma gospodarskih javnih zavodov, da morajo izdelati program za obvladovanje kakovosti poslovanja. Koncesionar ali oseba zasebnega prava, ki posluje z javnim kapitalskim vložkom pri izvajanju GJS, posluje po predpisih, ki opredeljujejo poslovanje javnih služb.

3.3 Način opravljanja in financiranje GJS

Način opravljanja GJS po 2. odstavku 3. člena ZGJS z ustreznim predpisom določi državna ali lokalna skupnost in mora po 7. členu omenjenega zakona vsebovati:

- organizacijsko in prostorsko zasnovo njihovega opravljanja po vrstah in številu izvajalcev (v režijskem obratu, javnem gospodarskem zavodu, javnem podjetju, na podlagi koncesije ali javnih kapitalskih vložkov);
- vrsto in obseg javnih dobrin ter njihovo prostorsko razporeditev;
- pogoje za zagotavljanje in uporabo javnih dobrin;
- pravice in obveznosti uporabnikov;
- vire financiranja GJS in način njihovega oblikovanja;
- vrsto in obseg objektov in naprav, potrebnih za izvajanje GJS, ki so lastnina države ali lokalne skupnosti, ter del javne lastnine, ki je javno dobro, in varstvo, ki ga uživa;
- drugi elementi, pomembni za opravljanje in razvoj GJS.

GJS se po 8. členu ZGJS financirajo s ceno javnih dobrin, iz proračunskih sredstev in iz drugih virov, določenih z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti.

Cene dobrin se po 59. členu ZGJS lahko določijo diferencirano po kategoriji uporabnikov in količin porabljenih javnih dobrin ter rednosti njihove (u)porabe. Takšen primer je izvajanje obvezne GJS odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih voda, pri kateri komunala podjetja v praksi oblikujejo različne kategorije porabnikov vode: gospodinjstva, podjetja, gostinski obrati itd.

Cene storitev GJS se lahko tudi subvencionirajo oziroma se celo morajo, če se stroški storitve GJS ne pokrivajo iz cene storitve. Z aktom, s katerim se odloči o subvencioniranju cene, se določita tudi višina in vir subvencij.

Prihodki komunalnega podjetja, ki izvirajo iz opravljanja GJS oziroma iz zagotavljanja javnih dobrin, se določijo z aktom o ustanovitvi javnega podjetja (62. člen ZGJS).

3.4 Izvajanje GJS

GJS izvajajo režijski obrati, javna podjetja, javni gospodarski zavodi ali pa koncesionarji. V tem delu na konkretnem primeru predstavljam komunalno podjetje, ki je organizirano kot javno podjetje⁶.

Ustanovitelj javnega podjetja po 26. členu ZGJS določi posebne pogoje za izvajanje dejavnosti ter zagotavljanje in uporabo javnih dobrin ter odloča o cenah oziroma tarifah za uporabo javnih dobrin. Položaj javnega podjetja določa ZGD-1.

⁶ Po ZJZP se šteje za javno podjetje zgolj tisto, ki je 100-odstotno v javni lasti.

Lozej (2010, str. 10–12) v raziskavi o organiziranosti izvajalcev GJS v Sloveniji v letu 2010 ugotavlja, da je najpogostejše izvajalec obveznih občinskih GJS podjetje v javni lasti (od teh velika večina organizirana kot javno podjetje), ki ima več kot eno občino ustanoviteljico ter opravlja dejavnosti: oskrbe s pitno vodo, odvajanja odpadne in padavinske vode, čiščenja odpadne vode ter zbiranja in prevoza komunalnih odpadkov. Primer revidiranja računovodskih izkazov takšnega (komunalnega) podjetja predstavljam v 4. poglavju diplomskega dela.

3.5 Računovodstvo in revidiranje izvajalcev GJS

Računovodstvo javnega podjetja se vodi po pravilih (predpisih), ki veljajo za gospodarske družbe. Računovodsko spremljanje GJS opredeljuje SRS 35, ki ureja nekatere posebnosti v vrednotenju sredstev in obveznosti ter prihodkov in odhodkov podjetij, ki opravljajo GJS. Določila tega standarda so obvezna za velika in srednja podjetja po sodilih iz ZGD-1, priporočljiva pa so tudi za manjša.

Pravne osebe, ki opravljajo dejavnost GJS, morajo po 67. členu ZGJS imeti revidirane letne računovodske izkaze v skladu z zakonom (ZGD-1 določa obveznost revidiranja, ZRev-2 pa način revidiranja). Pri reviziji se ugotavljajo tudi namenskost, učinkovitost in racionalnost uporabe proračunskih sredstev.

54. člen ZGD-1 sicer določa, da pravnih oseb, ki so po velikosti⁷ majhne ali srednje družbe, ni treba revidirati. Kljub temu so se v marsikaterem lokalnem okolju odločili, da naj se javno podjetje, čeprav po (zakonsko opredeljeni) velikosti malo, revidira (Lozej, Loncner, Fekonja, & Jagodič, 2011, str. 8).

4 REVIDIRANJE PRIHODKOV IN TERJATEV V IZBRANEM KOMUNALNEM PODJETJU XYZ

V tem poglavju diplomskega dela vsa teoretična izhodišča, ki sem jih predstavil v prejšnjih poglavjih, navezujem na dejanski praktični primer revidiranega podjetja XYZ, ki opravlja obvezne občinske GJS za dve občini. Revidirano podjetje mora storitve GJS opravljati po predpisih, učinke pa vrednotiti in evidentirati po SRS. Revizor mora pri preverjanju uradnih trditev, povezanih s prodajo storitev GJS, dosledno upoštevati vse postopke po MSR ter strokovnih in etičnih načelih.

Revidiranje terjatev in prihodkov revizor navadno opravlja skupaj, saj obstaja vzročno-posledična zveza med tema kategorijama. Prva se nanaša na del sredstev v bilanci stanja, druga pa pojasnjuje dinamiko poslovanja, zapisano v izkaz uspeha, obe pa sta povezani s procesom prodaje. V nadaljevanju prikazujem ključne revizijske postopke revidiranja kratkoročnih terjatev

⁷ Merila velikosti gospodarskih družb so opredeljena s 55. členom ZGD-1. Družba je velika (in s tem zavezana reviziji), če izpolnjuje 2 izmed naslednjih kriterijev: a) vrednost aktive > 17,5 mio EUR, b) čisti prihodki od prodaje > 35 mio EUR, c) povprečno število zaposlenih > 250.

do kupcev (postavke kontne skupine 12) in z njim povezane prihodke iz poslovanja (kontna skupina 76) na izbranem javnem podjetju, ki izvaja obvezne občinske GJS.

4.1 Predstavitev podjetja

Podjetje XYZ je bilo ustanovljeno z občinskim odlokom, ki ureja ustanoviteljstvo, ustanoviteljske pravice ter organizacijske in upravljaljske zadeve med občinama ustanoviteljicama (občini X in Y)⁸ in javnim podjetjem XYZ.

Ustanoviteljske pravice (Odlok o ustanovitvi javnega komunalnega podjetja, Ur.l. RS, št. 139/2006, v nadaljevanju: odlok o ustanovitvi javnega podjetja) obsegajo:

- določanje posebnih pogojev za izvajanje dejavnosti ter za izvajanje dejavnosti in uporabo javnih dobrin;
- odločitve o cenah oziroma tarifah za uporabo javnih dobrin;
- sprejemanje letnega poročila in zaključnega računa;
- imenovanje in razrešitev direktorja javnega (komunalnega) podjetja;
- sprejem, spremembe in dopolnitve odloka o ustanovitvi javnega podjetja;
- odločanje o statusnih spremembah podjetja;
- razpolaganje s kapitalskim deležem občin v javnem podjetju;
- odločitve o prenehanju javnega podjetja;
- odločitve v zvezi s tekočim ustanoviteljskim in kapitalskim upravljanjem.

Ustanoviteljske pravice, ki se nanašajo na prve štiri alineje prejšnjega odstavka, izvaja skupni organ za izvajanje ustanoviteljskih pravic obeh občin ustanoviteljic. Skupni organ, ki ga v skladu z zakonom (ZGJS) sestavljata župana obeh občin, izvaja naloge skupščine podjetja. Način dela skupščine je določen s poslovníkom, ki ga sprejme skupščina. Ostale ustanoviteljske pravice iz prejšnjega odstavka pa izvajata občinska sveta obeh občin ustanoviteljic, ki sprejemata odločitve z večino navzočih članov, kadar soglasje med županoma ni doseženo (3., 15. in 21. člen odloka o ustanovitvi javnega podjetja).

Z odlokom o ustanovitvi javnega podjetja je določeno tudi, da je kapitalski delež občine X 73,6 %, delež občine Y pa 26,4 %. S tem deležem je določeno tudi število glasov, ki jih ima posamezen družbenik v skupnem ustanoviteljskem organu. Ustanoviteljici sta tudi lastnici javne infrastrukture, ki jo dajeta javnemu podjetju v upravljanje na podlagi medsebojne pogodbe in za to zaračunavata najemnino, ki naj bi bila enaka višini amortizacije (11., 12., 15. in 20. člen odloka o ustanovitvi javnega podjetja). Če je nižja, bi morali razliko pokrivati občini iz svojih virov. Če tega občini ne storita ali pa če je višja, bi lahko davčni inšpektor občinama očital prikrito izplačilo dobička.

Z aktom o ustanovitvi javnega podjetja (odlokom) je določeno tudi, da podjetje XYZ med drugimi opravlja naslednje dejavnosti GJS (6. člen odloka o ustanovitvi javnega podjetja):

⁸ Imeni občin sta izmišljeni zaradi zaupnosti podatkov.

- oskrba s pitno vodo;
- odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode;
- zbiranje in prevoz komunalnih odpadkov;
- odlaganje ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov idr.

Viri financiranja dejavnosti podjetja (23. člen odloka o ustanovitvi javnega podjetja) so:

- sredstva, ki jih za uporabo javnih dobrin in javnih storitev plačujejo uporabniki GJS (iz cene storitev);
- donacije v sistemu financiranja javne porabe;
- drugi viri, določeni z zakonom ali drugim predpisom.

Zelo pomembno je določilo 25. člena odloka o ustanovitvi javnega podjetja, po katerem sta občini ustanoviteljici dolžni zagotoviti podjetju finančno nadomestilo, če ne dopustita oblikovanja cen GJS na ravni lastne cene storitve GJS ali pa če določita takšne posebne pogoje izvajanja GJS, da podjetje zaradi povečanja stroškov posluje z izgubo.

Ustanoviteljici podjetja (občini X in Y) ter javno (komunalno) podjetje XYZ v pogodbi opredelijo način ravnanja s sredstvi za potrebe opravljanja dejavnosti GJS, sodila za razporejanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov na posamezne dejavnosti in stroškovne nosilce ter obračunske kalkulacije cene proizvodov in storitev (6. odstavek 26. člena odloka o ustanovitvi javnega podjetja).

Statut podjetja XYZ je vsebinsko skladen z odlokom o ustanovitvi javnega podjetja in drugimi predpisi. Odlok o gospodarskih javnih službah v Občini X (Ur.l. RS, št. 78/2006) in Odlok o gospodarskih javnih službah v Občini Y (Ur.l. RS, št. 27/2004, 23/2007, 123/2008) podrobneje urejata način opravljanja obveznih občinskih GJS v obeh občinah. Vsebinsko sta skladna z ZVO-1, ZGJS ter podzakonskimi akti (uredbami in pravilniki), ki urejajo to področje na državni (sistemski) ravni.

4.2 Posnetek krogotoka prodaje

Vsak subjekt v urbanem okolju v Sloveniji mora po zakonu (ZGJS) uporabljati in plačevati storitve obveznih občinskih GJS, povezanih z varovanjem okolja. V obravnavanem podjetju storitve GJS opravlja sektor GJS, obračun komunalnih storitev (OKS) pa se izvaja v računovodski službi.

Za izvedbo OKS je treba zagotoviti (vnesti v posebno računalniško aplikacijo OKS):

- matične podatke stranke,
- podatke o cenah (šifrant cenikov),
- količinske podatke (odčitke itd.).

Matični podatki o posamezni stranki (gospodinjstvu ali podjetju) so podatki o odjemnem mestu, kot so: naslov in objekt, plačnik in naslovnik, občina in kraj, v kateri se nahaja odjemno mesto, način plačila, rok plačila, vrsta storitev, ki se zaračunava stranki.

Podatke o cenah in količinah v nadaljevanju obravnavam z vidika vsake posamezne OKS. Ureditev na sistemski (zakonodajni) ravni opredeljujem že v poglavju 3 (vsebina storitev, ki so osnova za OKS), tem poglavju pa jih nadgrajujem z zakonskimi predpisi na državni in lokalni ravni, ki opredeljujejo vrste in način zaračunavanja storitev GJS. S posnetkom krogotoka prodaje ugotavljam implementacijo sistemskih ureditev v podrobnejših lokalnih predpisih in aktih komunalnega podjetja XYZ. Revizor mora preveriti spoštovanje zakonodaje in skladnost notranjih aktov podjetja z zakonskimi predpisi. Le-ti neposredno vplivajo na vrsto, obseg, način in višino GJS, na podlagi katerih komunalno podjetje pripoznava in evidentira terjatve in prihodke iz opravljanja storitev GJS.

4.2.1 Oskrba s pitno vodo

GJS oskrbe s pitno vodo na območju občin X in Y izvaja komunalno podjetje XYZ na podlagi Odloka o oskrbi s pitno vodo na območju Občine X (Ur.l. RS, št. 57/2006, 100/2007, 105/2008). Občinski predpis natančneje določa način izvajanja GJS in je skladen s Pravilnikom o oskrbi s pitno vodo.

V povezavi z oskrbo vode se na podlagi zakonskih in podzakonskih predpisov zaračunajo naslednje storitve:

- vodarina,
- vzdrževalnina priključka na javni vodovod,
- vzdrževalnina obračunskega vodomera,
- vodno povračilo.

Cene storitev so določene s Pravilnikom o tarifnem sistemu oskrbe s pitno vodo v Občini X (Ur.l. RS, št. 49/2007) in Pravilnikom o tarifnem sistemu oskrbe s pitno vodo na območju Občine Y (Ur.l. RS, št. 59/2007) ter Sklepom o določitvi cene za osnove vodnih povračil za rabo vode, naplavin in vodnih zemljišč za leto 2010. Cenik storitev GJS v obeh občinah je prikazan v prilogah 1 in 2.

Poraba vode (vodarina), na katero je v zvezi z oskrbo vode vezano tudi vodno povračilo, se zaračunava glede na **odčitke stanja vodomero**v. Vsi uporabniki vode imajo možnost sami mesečno javljati stanje števca. Sicer pa te storitve za komunalno podjetje XYZ opravlja zunanji pogodbeni partner. Popis se izvaja različno pogosto: za individualno odjemno mesto trikrat letno, za večstanovanjske objekte in podjetja pa mesečno. Podatke s popisnih listov o stanju števca posameznega odjemnega mesta nato vnesejo v programski modul OKS in poleg ostalih parametrov tvorijo osnovo za obračun oziroma fakturiranje. Med dvema odčitkoma se uporabnikom zaračunava akontacija za porabljeno vodo (enako velja tudi za nove prikllope do

prvega odčitka). Višina akontacije se določa na osnovi dnevne porabe vode (v m³) in lastne cene dobave vode.

Zaračunavanje **prispevkov za vzdrževanje priključkov in vzdrževanje vodomero**v (števnina) sta odvisna od dimenzije vodomera ter enotna za obe občini⁹. Cenik obeh vrst storitev je prikazan v prilogi 5.

Menjave vodomerov se na podlagi Zakona o meroslovju (Ur.l. RS, št. 26/2005-UPB1, v nadaljevanju: ZMer-1) oziroma pravilnika, sprejetega na njegovi podlagi, izvajajo na 5 let. Mesečni znesek t. i. **števnine**¹⁰ mora torej predstavljati 1/60 ocenjenih stroškov menjave vodomera. Stroški v zvezi z zamenjavo števecv se zato v komunalnem podjetju XYZ vodijo preko ločenih stroškovnih mest, ravno tako prihodki. Ker se prispevek uporabnikom zaračunava enakomerno vseh 5 let, dejansko pa se v praksi ne menjajo vedno vsi vodomeri natanko na koncu tega obdobja, v XYZ prihodke iz tega naslova knjižijo razmejujejo preko pasivnih časovnih razmejitev (v nadaljevanju PČR). Konec leta se naredi prenos iz PČR na prihodke za znesek, ki ustreza dejanskemu številu zamenjanih vodomerov. Tako je mogoče spremljati dejanske stroške menjave po posameznih občinah s prihodki iz tega naslova.

4.2.2 Odvajanje in čiščenje odpadne vode

Storitev obvezne občinske GJS odvajanja in čiščenja odpadnih voda na območju občin X in Y izvaja javno komunalno podjetje XYZ. Naloge izvajalca GJS so podrobneje določene v Odloku o odvajanju in čiščenju komunalne in padavinske odpadne vode na območju Občine X (Ur.l. RS, št. 38/2007) ter Odloku o odvajanju in čiščenju komunalne odpadne in padavinske vode na območju Občine Y (Ur.l. RS, št. 101/2008, 14/2009, 27/2009). Odloka se vsebinsko ujemata s pravilnikom o odvajanju in čiščenju odpadnih voda¹¹.

Odvajanje in čiščenje komunalnih odpadnih voda (t.i. **kanalščina**) se zaračunava na isti podlagi kot vodarina, torej odvisno od porabe vode. Količina porabljene vode se odčita na podlagi popisa, v vmesnih obdobjih pa se določi povprečna raba vode (akontacija porabe). V Poleg kanalščine se uporabnikom, ki so priključeni na javno kanalizacijsko omrežje, zaračunava tudi okoljska dajatev. Kanalizacijsko omrežje je sicer na območju obeh občin še v gradnji (na tem področju nekoliko zaostajajo za bolj razvitimi občinami), zato se ta storitev ne zaračunava vsem občanom.

⁹ Skupni organ za izvajanje ustanovitelskih pravic je s 1.7.2010 potrdil nove cene vzdrževanja priključkov in vzdrževanja vodomerov, zato mora revizor preveriti zaračunavanje teh storitev pred tem datumom uveljavitve novih cen in po njem.

¹⁰ Števnina je mesečni prispevek občanov, ki se uporablja za kritje stroškov menjave vodomerov. Gre za ocenjeno vrednost stroškov menjave vodomera, v katero se vštevata: nov vodomer in storitev menjave (delo monterja in potni stroški).

¹¹ Pravilnik o odvajanju in čiščenju odpadnih voda je bil sprejet na podlagi ZVO-1 in ZUreP-1.

4.2.3 Odpadki

Storitev ravnanja s komunalnimi odpadki je v letu 2010 na celotnem območju občin X in Y izvajalo javno komunalno podjetje XYZ skladno z določili Odloka o ravnanju s komunalnimi odpadki v Občini X (Ur.l. RS, št. 2/2002) ter Odloka o načinu izvajanja gospodarske javne službe zbiranja in prevoza komunalnih odpadkov ter odlaganja ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov na območju Občine Y (Ur.l. RS, št. 27/2009).

Odvoz mešanih komunalnih odpadkov iz vseh naselij na območju občin X in Y javno komunalno podjetje XYZ opravlja enkrat tedensko. Odvoz ločeno zbranih frakcij komunalnih odpadkov iz 77 zbiralnic se izvaja za papir in plastiko enkrat tedensko, za steklo enkrat na 14 dni. Letno zunanji partner (ki je pooblaščen zbiralec nevarnih odpadkov) izvaja tudi akcijo zbiranja nevarnih odpadkov, nastalih v gospodinjstvih.

Občanom se glede na število prijavljenih oseb v gospodinjstvu zaračunava od 0,20 m³ odpadkov na osebo do največ 1 m³ (tudi če je prijavljenih več kot 5 oseb). Nekaj je takih gospodinjstev, ki imajo oddaljeno odjemno mesto in se jim zaračuna znižana stopnja 0,14 m³. Za težje dostopna odjemna mesta se nekaterim gospodinjstvom zaračunava 0,25 m³ odpadkov na osebo.

Storitev ravnanja z nenevarnimi odpadki javno podjetje opravlja tudi pravnim osebam, ki pa v skladu z zakonskimi predpisi niso predmet GJS, pač pa to za podjetje XYZ pomeni tržno dejavnost.

Zbrane mešane komunalne odpadke na pretovorni postaji pretovorijo v 35–40 m³ kotalne zabojnike, prav tako tudi zbrane kosovne odpadke. Odvoz odpadkov iz pretovorne postaje na odlagališče za javno podjetje opravlja podizvajalec, izbran z javnim razpisom.

Ločeno zbrane frakcije komunalnih odpadkov, kot so papir in papirna embalaža, steklena embalaža, plastična embalaža, sestavljena embalaža in kovinska embalaža, prevzema podjetje za ravnanje z odpadno embalažo.

Zbrano odpadno električno in elektronsko opremo na pretovorni postaji ločujejo po posameznih frakcijah ter jih nato prevzamejo različna podjetja, in sicer preko shem za ravnanje z odpadno električno in elektronsko opremo.

Nevarne odpadke, kot so na primer izrabljene avtomobilske gume, prevzemajo podjetja, ki so pooblaščen za nadaljnje ravnanje s tovrstnimi odpadki.

Cene storitev ravnanja s komunalnimi odpadki na območju občin X in Y so določene s Pravilnikom o tarifnem sistemu ravnanju s komunalnimi odpadki (Ur.l. RS, št. 6/2002, 135/03). Povzročitelji odpadkov (občani, pravne osebe idr.) plačujejo tudi okoljsko dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov.

Vse cene vseh GJS so vnesene v šifrant cenikov.

4.2.4 Obračun in knjiženje

Obračun komunalnih storitev se izvede z avtomatsko obdelavo matičnih podatkov uporabnika storitev GJS, šifranta cenikov in podatkov o obsegu (u)porabe storitev GJS posameznega subjekta. Datoteko OKS nato komunalno podjetje XYZ pošlje pooblaščenim družbi za tiskanje in pošiljanje računov oziroma položnic.

Komunalno podjetje XYZ uporablja računovodski informacijski sistem, ki ima povezan modul OKS z modulom glavne knjige. Z izdajo položnic (v OKS) se obračunani zneski avtomatsko knjižijo tudi v glavno knjigo. S tem obračunom se zaračunavajo (in knjižijo na ustrezne konte):

- vodarina (12016 / 7600);
- vodno povračilo (12016 / 243);
- kanalščina (12016/ 7606);
- okoljska dajatev za odpadne vode (12016 / 247);
- prispevek za vzdrževanje hišnega priključka (12016 / 246);
- prispevek za vzdrževanje vodomera oziroma števnina (12016 / 291);
- odpadki (12016 / 7606);
- okoljska dajatev za odpadke (12016 / 248);
- zamudne obresti (150 / 777).

Konto terjatev do kupcev 12016 je skupen za vse terjatve iz naslova komunalnih storitev obeh občin. Prihodke delimo na tiste, ki ostanejo komunalnemu podjetju in povečujejo njegov poslovni izid, ter tiste, ki se knjižijo preko prehodnih kontov in so pobrani v imenu lokalne skupnosti in države, torej ne smejo povečevati poslovnega izida komunalnega podjetja. Prihodki od prodaje proizvodov in storitev iz naslova GJS se knjižijo med poslovne prihodke (kontna skupina 76) in na PČR (kontna skupina 29). Med prihodke podjetja se knjižijo dobava vode, odvajanje in čiščenje vode ter storitev ravnanja z odpadki (zbiranje in odvoz ter odlaganje). Ti prihodki se knjižijo na različna prihodkovno stroškovna mesta. Na ta način se ugotavlja tudi poslovni izid po posameznih dejavnostih GJS. Na PČR se knjiži števnina, ki se pobira akontacijsko 5 let, ko pa je storitev opravljena, se hkrati pripozna prihodek (s preknjiženjem iz PČR) in strošek oziroma odhodek, ki jo ima komunalno podjetje z izvedbo storitev menjave vodomera (več o storitvi tudi v poglavju 4.2.1). Na prehodnih kontih (kontne skupine 24) se evidentirajo zbrana sredstva iz naslova dajatev in prispevkov zaradi obremenjevanja okolja z (u)porabo storitev GJS. Komunalno podjetje XYZ jih zaračuna v okviru OKS v tujem imenu in za tuj račun, zato tudi ne povečujejo poslovnega izida komunalnega podjetja XYZ.

4.3 Identifikacija tveganj in preverjanje delovanja notranjih kontrol

Bistvo predhodne (prve) faze revizije računovodskih izkazov je iz razgovorov s ključnimi zaposlenimi narediti posnetek prodajnega procesa z ugotavljanjem tveganj pri delovanju, na podlagi katerega se določita vrsta in vzorec preverjanj notranjih kontrol. Ena izmed ključnih

lastnosti revizorja je, da ves čas revizije ohrani določeno mero poklicne nezaupljivosti. Poleg tega mora biti zlasti pozoren na morebitne pomanjkljivosti v poslovnih procesih, ki bi povečevale tveganje za napake ali prevare.

S poznavanjem področne (zakoni, uredbe, pravilniki itd.) in lokalne zakonodaje (odloki) sem ugotovil, da so cene storitev GJS oblikovane po predpisih. Ne nazadnje jih je potrdil tudi občinski svet, MOP pa je dal pozitivno strokovno mnenje. V komunalnem podjetju XYZ imata dostop in pooblastilo za spreminjanje šifrant cenikov GJS le vodja OKS in vodja finančno računovodske službe (v nadaljevanju: FRS). Pri tem obstaja tveganje napačnega vnosa cen v šifrant cenikov, možni sta tudi zloraba položaja pooblaščen osebe in njeno namerno spreminjanje cene. Podatki o obsegu dobave pitne vode (ki je tudi podlaga za zaračunavanje kanalščine, vodnih povračil in dajatev) se vnašajo na podlagi popisane stanja porabe vode. Pri tem obstaja tveganje napačnih vnosov zaradi napake (ročni prepis iz popisnih listov v računalniški program) pa tudi prevare (namerno napačno evidentiranje popisanih količin). Količinska podatka storitve ravnanja z odpadki, ki vstopajo v OKS, sta velikost zabojnika (v m³) in število odvozov. Podatki o zabojnikih so fiksni (in vneseni v bazo podatkov o odjemnem mestu), saj mora že ob prijavi uporabnik zakupiti tudi predvidene zabojnike¹². Število odvozov vstopa v obračun preko terminalov, ki jih imajo vgrajena smetarska vozila in natančno beležijo pogostost opravljanja storitve. Prenos v OKS je avtomatski. OKS je torej izpeljan iz relativno stalnih podatkov o odjemnem mestu, vrsti ter obsegu storitev in cen. Spreminjanje podatkov je možno le z osebnim geslom pooblaščen osebe. V primeru nepravilnosti in napačnega obračuna je v prvi vrsti uporabnik tisti, ki bi v primeru napačno zaračunanih storitev GJS vložil zahtevek za reklamacijo ali preverjanje pravilnosti obračuna. Tiste količinske podatke, ki se spreminjajo pogosteje (poraba vode, na katero je vezanih največ postavk na OKS), preverja vodja OKS s primerjavo popisnih list in kartice odjemnega mesta. Iz poznavanja dejavnosti in izkušenj morebitna večja odstopanja od normalne ali pretekle povprečne porabe lahko odkrije ter začne raziskovati že popisovalec na terenu ali pa referentka potem, ko primerja tekočo porabo s preteklimi. Vsaka napaka v tem pogledu bi se najkasneje odkrila z naslednjim popisom stanja porabe.

Na podlagi zbranih informacij o delovanju procesa opravljanja in fakturiranja storitev GJS sem ocenil, da je tveganje pri delovanju zaradi nepravilnosti v izvajanju storitev in prodajnem procesu majhno. Za namene preverjanja delovanja notranjih kontrol o cenah in količinah storitev GJS v okviru OKS sem zato v vzorec naključno izbral nekaj OKS, poslanim gospodinjstvom in drugim uporabnikom storitev GJS v obeh občinah (glej primera OKS za gospodinjstvi občin X in Y v prilogah 3 in 4 ter cenik storitev GJS v prilogah 1, 2 in 5). Cene so oblikovane po predpisih,

¹² Uporabnik storitev GJS mora ob vselitvi v hišo ali stanovanje izpolniti obrazec za prijavo na komunalne storitve. Poleg matičnih podatkov občana mora že ob prijavi v predvidenem obrazcu izpolni podatke, ki določajo vrsto in obseg GJS. Tako uporabnik navede podatke o vrsti priključka (z vodomero ali brez njega), stanje vodmera (podlaga za izračun akontacije ali dejanske porabe vode), vrsto priključka za odvajanje odpadne vode (čistilna naprava, kanalizacija ali greznica), vrsto odvoza odpadkov (gospodinjstvo, redni pogodbeni odvoz itd.) ter vrste in prostornine zabojnikov za odpadke. Uporabnik lahko izbira, ali bo zabojnik kupil ali pa najel. Pri novogradnjah podatek o priključku in vodomero dobijo z nalogom za vgradnjo vodmera. V večstanovanjskih objektih (blokkih), kjer imajo zgolj eno odjemno mesto (vodomer), je pomemben tudi podatek o številu prebivalcev, saj se porabljena količina vode (in vse druge postavke, vezane nanjo) porazdelijo med stanovanja s tem ključem.

cenik pa so potrdili ustrezni organi. Cene iz veljavnih cenikov so skladne z zaračunanimi na vseh vzorčno izbranih OKS. Količinske podatke sem preveril ne samo iz baze podatkov o odjemnem mestu, pač pa tudi na podlagi dokazil, kot so obrazec za prijavo na storitve GJS, obrazec o vgradnji priključka in vodomera, popisne liste, in podatkov o številu prijavljenih prebivalcev na določenem odjemnem mestu. Ugotovil sem, da so cene in količine ustrezno in pravilno zaračunane.

Obračun komunalnih storitev se razknjiži avtomatsko, vsaka vrsta storitev GJS ima prednastavljene konte in stroškovna mesta, na podlagi katerih se stroški in prihodki posamezne storitve evidentirajo ločeno za vsako občino posebej. Na podlagi izpisa prihodkovnih kartic ločeno po stroškovnih mestih za vzorčno izbrane primere sem preveril tudi pravilnost knjiženja GJS. Ugotovil sem, da ni nepravilnosti, zato sem sprejel sklep, da so notranje kontrole ustrezno vzpostavljene in delujejo. Ocenil sem, da je tveganje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih majhno, zato sem v zaključni (drugi) fazi revizije računovodskih izkazov temu primerno določil velikost vzorca za preizkušanje podatkov in materialno pomemben znesek.

Tveganje napačno knjiženih plačil iz OKS ne obstaja, saj položnice že vsebujejo vse potrebne podatke o odjemnem mestu (uporabniku) in referenco, ki je povezana s šifro uporabnika oziroma plačnika. Bančni modul je povezan z modul glavne knjige, terjatve iz OKS se zaprejo z uvozom podatkov plačilnega prometa v saldakonte. Plačilni promet in knjiženje plačil vodita dve različni osebi, kar onemogoča manipulacije s plačili.

4.4 Preizkušanje podatkov

Glede na ocenjeno tveganje pomembno napačnih navedb sem preizkusil uradne trditve v računovodskih izkazih z različnimi vrstami analitičnih postopkov, ki dajejo različne ravni zagotovil. Cilj, ki sem ga pri tem zasledoval, je bil pridobiti ustrezne in zadostne revizijske dokaze glede na ocenjeno tveganje v postopkih preverjanja delovanja izvajanja GJS in obračuna storitev na tej osnovi. Preizkušanje terjatev in prihodkov iz naslova GJS se nekoliko razlikuje od preizkušanja teh kategorij v »navadni« gospodarski družbi. Preizkus podatkov teh kategorij v komunalnem podjetju XYZ izvajam z obrazcem, v katerega tudi zabeležim ključne ugotovitve posameznih preizkusov (glej prilog 6).

4.4.1 Analiza terjatev do kupcev in prihodkov iz poslovanja (iz opravljanja GJS)

Komunalno podjetje XYZ izvaja dejavnosti za trg in opravlja storitve obveznih občinskih GJS. V tem delu analiziram terjatve do kupcev – uporabnikov storitev GJS – in z njimi povezane prihodke iz poslovanja. Primerjal sem obe kategoriji med sabo, vsako posebej po posameznih vrstah GJS na letni in medmesečni ravni ter s podatki iz preteklih let.

Terjatve iz naslova GJS so se v letu 2010 v primerjavi s preteklim letom povečale za 10 %, prihodki pa za 15%. Delež stanja (salda) terjatev do kupcev GJS med prihodki (iz GJS) je 35,7 %

in se je v primerjavi s preteklim letom znižal za 1,2 odstotne točke. Delež (sald) terjatev v prihodkih je relativno velik, saj terjatve poleg DDV vsebujejo tudi druge obveznosti (za dajatve), ki se pobirajo v tujem imenu in za tuj račun ter niso predmet poslovnega izida komunalnega podjetja XYZ. Delež obveznosti (do države in drugih iz DDV in dajatve) v terjativah iz GJS je 27,7 %. Terjatve in z njimi povezani prihodki iz GJS so se povečali zaradi potrjenih višjih cen nekaterih storitev GJS. Delež prihodkov iz opravljanja GJS se je v primerjavi s preteklim letom povečal za 1,6 odstotne točke in v letu 2010 obsega 65,4 % vseh prihodkov iz poslovanja. Prihodki iz poslovanja iz dejavnosti GJS v letu 2010 znašajo 2.776.779 EUR. Zainteresirani bralec si lahko sam preračuna ostale absolutne vrednosti.

4.4.2 Usklajenost glavne knjige in analitike (saldakontov kupcev)

Primerjal sem konto terjatev do kupcev iz GJS v glavni knjigi (kto 12016) z izpisom odprtih terjatev po posameznih kupcih GJS. Ugotavljam, da je vsota analitične evidence usklajena s sintetično. Razlike med tema dvema kategorijama v komunalnem podjetju XYZ niti ne more biti, saj je programski modul isti (gre za iste podatke, le različno predstavljene za različne namene).

V komunalnem podjetju je bolj smiselna primerjava OKS (podatki fakturne službe – obračun komunalnih storitev) in kontov prihodkov iz naslova GJS v glavni knjigi. Fakturirana realizacija (OKS) je za 234 EUR večja od prihodkov iz opravljenih storitev GJS v glavni knjigi. Razlika je materialno nepomembna in se jo da pojasniti. V začetku leta 2011 je bilo za znesek razlike izstavljenih dobropisov za storitve GJS, ki so bile opravljene in zaračunane v letu 2010. Ko je OKS v posameznem obdobju zaključen, ga ni mogoče popravljati, kar je sicer pomembna omejitev z vidika notranjih kontrol. V glavno knjigo pa je mogoče poknjižiti dobropise v obdobje, za katerega so bili izdani, kar je davčno korektno.

4.4.3 Preverjanje stanja odprtih postavk z obrazci IOP in analiza večjih kupcev

Preverjanje stanj terjatev do kupcev z izpisi odprtih postavk (t. i. obrazci IOP) komunalno podjetje XYZ opravlja dvakrat letno. Po stanju terjatev 31.10. pošilja obrazce IOP vsem gospodarskim subjektom, na dan bilance stanja (31.12.) pa le pomembnejšim. Treba je vedeti, da stanje terjatev do negospodarskih subjektov ni možno potrjevati na tak način, saj fizične osebe (gospodinjstva) niso zavezane potrjevanju svojih obveznosti do komunale, zato je tovrstne odprte terjatve treba obravnavati preko analize zapadlosti in (politike) izterjave terjatev. Poleg tega je treba vedeti, da nekaterim gospodarskim subjektom poleg obveznih storitev občinskih GJS komunalno podjetje XYZ opravlja tudi druge, z vidika komunale tržne storitve. Za občini (X in Y) komunalno podjetje opravlja tudi druge GJS (npr. storitve vzdrževanje javnih prometnih površin).

Terjatve do gospodarskih subjektov (in občin) 31.12.2010 skupaj obsegajo le 59,9 % vseh terjatev do kupcev. Od tega jih kar 85 % izkazujejo do občin ustanoviteljic, za katere se v zelo majhni meri opravljajo storitve GJS – individualne komunalne rabe. Delež terjatev do pravnih oseb (brez občin) med vsemi terjativami znaša zgolj 16 %, in še med temi je velik del takšnih, ki

se ne nanašajo na storitve obveznih občinskih GJS. Torej analiza IOP zgolj za potrebe obravnave GJS ni relevantna.

Lahko pa podam oceno potrditev stanj terjatev iz naslova GJS na podlagi usklajevanja vseh terjatev do kupcev na ravni podjetja oziroma vseh storitev, ki jih zaračunava komunalno podjetje določenemu subjektu skupaj. Med vsemi poslanimi obrazci IOP 31.12.2010 je bilo potrjenih in usklajenih z IOP kar 88,7 % terjatev.

4.4.4 Analiza terjatev po zapadlosti

Podjetje XYZ ima 31.12.2010 odprtih skupaj za 1.584.070 EUR terjatev do kupcev. Delež zapadlih terjatev znaša 64,2 %, delež nezapadlih in zapadlih do 60 dni skupaj pa 71,4 %. Zapadlih terjatev nad enim letom je 20 %, vse so pripoznane kot dvomljive ali sporne in je za vse je oblikovan PVT. Terjatve do kupcev iz naslova GJS so povprečno vezane 71 dni, kar pomeni, da pri 15-dnevnem plačilnem roku za OKS dobijo položnice za opravljene storitve obveznih občinskih GJS plačane s skoraj 2-mesečno zamudo. V primerjavi z letom 2009 so se kljub temu terjatve v letu 2010 obračale nekoliko hitreje (5,17-krat letno), torej se je izterjava vendarle izboljšala. Strukturo terjatev sicer kvarijo občani, ki so na socialnem dnu, nekaj pa je tudi takšnih, ki (neupravičeno in protizakonito) ne priznavajo obveznosti za opravljene storitve javnih služb. Iz izkušenj na terenu lahko rečem, da imajo podobno težavo vse občine in komunalna podjetja, ki zanje opravljajo storitve obveznih občinskih GJS.

4.4.5 Dvomljive in sporne terjatve ter oblikovanje PVT

Vseh terjatev komunalno podjetje XYZ iz povsem objektivnih razlogov (ekonomske, socialne težave problemi ipd.) nikoli ne bodo dobilo plačane. Ker v še tako majhni občini vedno obstaja določeno število oseb, ki ne zmorejo ali celo nočejo plačevati svojih obveznosti, v komunalnem podjetju KP vedno obstajajo objektivni razlogi, da je prišlo pri terjatvah do izgube zaradi njihove oslabitve.

Komunalno podjetje XYZ oblikuje PVT posamično za terjatve z zapadlostjo nad enim letom (dvomljive terjatve) in tiste, ki so že predmet sodne izterjave (sporne terjatve). Gre za t. i. individualni način oblikovanja PVT. Za vse pripoznane sporne in dvomljive terjatve pripoznajo slabitev terjatev s preračunom na kontu popravka vrednosti. Vendar se v nasprotju z drugimi gospodarskimi družbami v komunalnih podjetjih pomemben del terjatev nanaša na okoljske dajatve, vodna povračila, občinske takse ter v nekaterih primerih tudi na storitve, ki jih komunalno podjetje zaračuna (v tujem imenu in za tuj račun) za drugo javno podjetje (npr. odlaganje odpadkov za upravljavca deponije) in občine (vodna povračila in dajatev za odpadne vode). Te zaračunane storitve se v komunalnem podjetju ne izkazujejo med prihodki, ampak na kontih obveznosti oziroma na kontih drugih kratkoročnih obveznosti iz poslovanj za tuj račun. Ker teh postavk komunalno podjetje ne izkazuje med prihodki, se tudi popravki terjatev iz tega naslova praviloma ne smejo izkazovati med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki, ampak je za znesek popravkov terjatev, ki se nanašajo na posamezno dajatev med zaračunanimi

postavkami, treba zmanjšati ustrezen konto obveznosti. Za lažje razumevanje v prilogi 7 podajam hipotetičen primer oblikovanja PVT v komunalnem podjetju.

V komunalnem podjetju XYZ so v letu 2010 dodatno oblikovali za 34.986 EUR PVT. Med temi je bilo za 3.686 EUR spornih (toženih) terjatev tekočega leta, ki so jih na podlagi sklepov ustreznih organov (sklep o potrditvi prisilne poravnave) tudi odpisali v ustreznih deležih. Po drugi strani so v letu 2010 dobili plačanih 16.595 EUR oslabljenih terjatev v prejšnjem obdobju. V običajni gospodarski družbi bi bil »neto učinek« na poslovni izid iz naslova PVT -17.054 EUR, vendar pa je v komunalnem podjetju treba upoštevati, da del terjatev (poleg DDV) ne vpliva na poslovni izid. Bruto razlika med plačanimi terjatvami (kt 769 – prevrednotovalni poslovni prihodki) in slabitvami terjatev (kt 721 – prevrednotovalni poslovni prihodki) je - 18.391 EUR. V tem znesku je za 1.337 EUR DDV, ki zmanjšuje obveznosti iz naslova DDV (kt 260), ter za 391 EUR vodnih povračil, 2.657 EUR dajatev za odpadne vode in 704 EUR dajatev zaradi odlaganja odpadkov, ki zmanjšujejo obveznosti iz pobranih dajatev (kt 243, 247 in 248). »Neto učinek« na poslovni izid v komunalnih podjetjih bi torej moral biti -13.302 EUR.

V komunalnem podjetju XYZ sem preveril način oblikovanja PVT in druge konte, na katere vplivajo slabitve in krepitve (po predhodnih slabitvah) terjatev. Na podlagi sklepov ustreznih organov so odpisali še za 576 EUR terjatev, za katere je že bil oblikovan PVT (v letu 2009), in torej nima dodatnega vpliva na poslovni izid, niti nima vpliva na izkazan saldo terjatev do kupcev. Ugotavljam, da so pravilno pripoznali vse učinke iz PVT.

4.4.6 Izterjava terjatev

Komunalno podjetje XYZ je v letu 2010 posvetilo posebno pozornost izterjavi zapadlih terjatev. Komunalno podjetje XYZ zaračunava obresti za zapadle terjatve s 3-dnevno toleranco (obresti začnejo teči 4. dan po zapadlosti terjatve v plačilo). V skladu z internim navodilom za neplačane terjatve za opravljene komunalne storitve pravnim osebam pošiljajo opomine za vsak posamezen OKS po preteku 8 dni v plačilo. Občanom pošiljajo opomine, če ne plačajo 4 zaporednih OKS ali pa znesek le-teh preseže 100 EUR. Rok plačila 1. opomina je 8 dni. Drugi opomin lahko pomeni opomin pred prenehanjem opravljanja storitev ali opomin pred izvršbo. Rok plačila je 5 dni. Sledi sodna izterjava terjatev. Terjatve iz naslova GJS po 355. členu OZ zastarajo v enem letu. Pretrganje zastaralnega roka se začne z dnem vložitve izvršbe.

V komunalnem podjetju torej zelo ažurno spremljajo terjatve do kupcev, politika izterjave ustreza načelom dobrega gospodarjenja. To se kaže tudi z višjim koeficientom obračanja terjatev oziroma krajšimi dnevi vezave terjatev do kupcev v primerjavi s preteklim letom. Boljše je tudi razmerje med prihodki in terjatvami. Kljub vsem naporom pa je za določen del terjatev mogoče reči, da nikoli ne bodo poplačane, saj gre za terjatve do občanov na socialnem dnu ali pa za propadajoča podjetja. Del slednjih sicer običajno dobijo poplačane iz stečajne mase ali iz zaključenega postopka prisilne poravnave. Določenemu delu občanov pa niti nimajo kaj vzeti ali jih za kaj tožiti. Za vse sporne in dvomljive terjatve so oblikovali PVT, torej so prikazali resnično in pošteno vrednost terjatev do kupcev iz naslova GJS.

4.4.7 Analiza časovnega preseka in dinamike prihodkov

V tem sklopu sem preveril razmejevanje knjiženja prihodkov pred datumom bilance stanja in po njem. Izbral sem zadnjih 10 OKS v letu 2010 in prvih 10 OKS v letu 2011 ter ugotovil, da so bile storitve knjižene v obdobje, v katerem so bile opravljene. Preveril sem tudi knjiženje prvih 5 dobropisov v letu 2011, ti so bili knjiženi v OKS (faktorni modul) v tekočem obdobju, saj program ne omogoča vnosa za nazaj. V glavni knjigi so za vse dobropise zmanjšali fakturirano realizacijo leta, za katerega so bili izdani (leto 2010). Preveril sem tudi dinamiko prihodkov s primerjavo med mesečnega prometa posameznih vrst GJS vključno z januarjem 2011. Ugotovil sem, da so prihodki po posameznih vrstah GJS približno konstantni, kar je glede na naravo GJS pričakovan rezultat.

4.4.8 Razkritja postavk v letnem poročilu

Temeljni razvid poročanja podjetja o svojih dosežkih zainteresiranim (zunanjim) uporabnikom je letno poročilo, ki je po ZGD-1 sestavljeno iz poslovnega in računovodskega poročila. Naloga revizorja je, da preveri, ali se informacije, razkrite v letnem poročilu, ujemajo s tistimi, ki jih je ugotovil sam z različnimi postopki preizkušanja delovanja poslovnih procesov in delovanja notranjih kontrol ter analitičnimi postopki.

V komunalnem podjetju XYZ so pri pisanju letnega poročila za leto 2010 upoštevali določbe ZGD-1. Po 70. členu omenjenega zakona so v poslovnem poročilu navedli vse pomembnejše dogodke, ki so nastopili po koncu poslovnega leta, nakazali pričakovani razvoj podjetja in pojasnili ukrepe za obvladovanje različnih tveganj. V tem delu so predstavili tudi analizo poslovanja, strukturo zaposlenih ter vrste in način opravljanja posameznih dejavnosti (tudi GJS). Informacije in podatki v zvezi s terjatvami in prihodki iz GJS se ujemajo s tistimi, ki smo jih dobili z različnimi postopki in metodami med celotno revizijo. V računovodskem delu poročila je komunalno podjetje izpolnilo zahteve po obveznih razkritjih po SRS. Razkrilo je tudi informacije, ki se večinoma nanašajo na 69. člen ZGD-1. Posebej pomembno je, da so razkrili metode, uporabljene pri vrednotenju posameznih postavk v računovodskih izkazih, in metode, uporabljene za izračun odpisov vrednosti.

Revizor je pridobil sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih dajejo resnično in pošteno sliko poslovanja. Za računovodske izkaze je podal pozitivno mnenje.

SKLEP

Terjatve in z njimi povezani prihodki so v slehernem podjetju ključni podatki o stanju in dinamiki poslovanja, sposobnosti generiranja denarnih tokov in tudi nadaljnjem razvoju (obstoju) podjetja. Javno komunalno podjetje (ki sem ga predstavil) deluje kot gospodarska družba, ki mora terjatve in prihodke obravnavati po zakonskih predpisih in SRS. Terjatve in prihodki iz opravljanja obveznih občinskih GJS se izkazujejo na podlagi opravljenih storitev

GJS. Izvajanje in posledično zaračunavanje le-teh (ter s tem pripoznava terjatev in prihodkov iz tega naslova) sta zelo natančno predpisana z mnogimi zakonskimi in podzakonskimi akti, sprejetimi na državni in lokalni ravni. Revizor mora za uspešno, strokovno in nepristransko opravljeno revizijo računovodskih izkazov (s tem tudi terjatev in prihodkov) v komunalnem podjetju poznati vse predpise, ki so osnova za razumevanje podlag za zaračunavanje storitev GJS, vse druge predpise, ki veljajo za »običajne« gospodarske družbe, ter strokovne standarde, ki določajo vrednotenje in evidentiranje poslovnih dogodkov (v zvezi s prodajo). Revizor v komunalnem podjetju revidira terjatve in prihodke po MSR, kodeksu etičnega in strokovnega ravnanja ter v skladu z mnenji in priporočili stroke.

Predstavil sem primer revidiranja terjatev in z njimi povezanih prihodkov iz opravljanja najpogostejše izvajanih storitev obveznih občinskih GJS. Za primer sem vzel komunalno podjetje XYZ, ki je organizirano kot javno podjetje in ima v svoji lastniški strukturi več kot eno občino lastnico, kar je najpogostejša oblika organiziranosti izvajalcev tovrstnih javnih služb v RS. Obravnavano podjetje sicer po ZGD-1 ni zavezano reviziji računovodskih izkazov, vendar se na željo lastnikov njegovi izkazi revidirajo že vrsto let.

Evidentiranje terjatev in z njimi povezanih prihodkov je v komunalnem podjetju XYZ najbolj povezano z opravljanjem njihove osnovne dejavnosti, tj. izvajanjem GJS na območju občin ustanoviteljic. S poizvedovanji pri različnih zaposlenih (v sektorju GJS in OKS), poznavanjem splošne gospodarske in področne državne in lokalne zakonodaje sem zapisal posnetek prodajnega procesa (v delu, ki se nanaša na GJS) ter iz tega identificiral ključna tveganja pri delovanju, ki izhajajo iz dejavnosti in iz ustroja notranjega kontrolnega okolja. Na podlagi ocenjenega tveganja sem preizkusil delovanje notranjih kontrol in ugotovil, da so ustrezno vzpostavljene in da delujejo. Sprejel sem sklep, da je tveganje pomembno napačnih navedb v terjativah in prihodkih iz poslovanja majhno, zato sem temu primerno prilagodil vzorec za preizkušanje uradnih trditvev v zvezi s terjativami in prihodki iz GJS. Zbral sem ustrezne in zadostne revizijske dokaze o uradnih trditvah v povezavi z obravnavanima finančno računovodskima kategorijama. Ves čas revidiranja sem ohranjal poklicno nezaupljivost do uradnih predstavitev. Ker z različnimi metodami in primerjavo informacij, pridobljenih z različnimi postopki, nisem našel nepravilnosti ali pomanjkljivosti, sem sprejel sprejemljivo zagotovilo, da so terjatve v vseh pomembnih pogledih izkazane v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, tj. po predpisih in standardih.

Podjetje XYZ je torej v letu opravljanja revizije pri svojem delovanju upoštevalo vse zakonske predpise ter pravilno izkazovalo stanje terjatev in prihodkov iz opravljanja GJS. S to ugotovitvijo sem dosegel cilj diplomskega dela – s postopki, ki jih določajo MSR, sem potrdil, da sta 2 zelo pomembni kategoriji v računovodskih izkazih v obravnavanem podjetju vrednoteni pravilno. S tem sem v določenem delu povečal stopnjo zaupanja drugih uporabnikov računovodskih izkazov v uradne trditve iz naslova terjatev in prihodkov iz poslovanja, ki so bistven del celotne realizacije javnega komunalnega podjetja XYZ.

LITERATURA IN VIRI

1. Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern auditing : assurance services and the integrity of financial reporting*. Hoboken (N.J.): J. Wiley, cop.
2. Cerkvnik, S. (2009). Oblikovanje in določanje cen komunalnih storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb po novih pravilih. *Zbornik XII. Posvetovanja: Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 106-107). Ljubljana: LM Veritas d.o.o.
3. Fekonja, B. (2010). Računovodstvo terjatev in obveznosti. *Računovodstvo terjatev in obveznosti (saldakonti)*. Ljubljana: LM Veritas d.o.o.
4. Hieng, R. (2010a). Kratkoročne terjatve. *IKS revija ta računovodstvo in finance, XXXVII* (7/8), 152.
5. Hieng, R. (2010b). Poslovni prihodki. *IKS revija za računovodstvo in finance, XXXVII* (7/8), 319.
6. Jagodič, B. (2011). Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2010. *Letni obračun 2010 v podjetjih, ki opravljajo gospodarske javne službe* (seminarsko gradivo). Ljubljana: LM Veritas d.o.o.
7. Loncner, M. (2011). Razmejevanje med gospodarskimi javnimi službami in tržnimi dejavnostmi. *Letni obračun 2010 v podjetjih, ki opravljajo gospodarske javne službe* (seminarsko gradivo). Ljubljana: LM Veritas d.o.o.
8. Lozej, M. (2010). Organiziranje izvajalcev gospodarskih javnih služb v Sloveniji v letu 2010. *Zbornik XIII. posvetovanja: Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 10-12). Ljubljana: LM Veritas d.o.o.
9. Lozej, M., Loncner, M., Fekonja, B., & Jagodič, B. (2011). *Letno poročilo v javnih (komunalnih) podjetjih (priročnik za sestavljanje letnih poročil)*. Ljubljana: LM Veritas d.o.o.
10. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju (2009). Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 26. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/revizorji/msr-2009.php>.
11. Menard, V., Mahnič, M., Dobnik, D., & Nemec, A. (1994). *Revidiranje notranjih kontrol podjetja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
12. Obligacijski zakonik. *Uradni list RS* št. 97/2007-UPB-1.
13. Odlok o gospodarskih javnih službah v Občini X. *Uradni list RS* št. 78/2006.
14. Odlok o gospodarskih javnih službah v Občini Y. *Uradni list RS* št. 27/2004, 23/2007, 123/2008.
15. Odlok o načinu izvajanja gospodarske javne službe zbiranja in prevoza komunalnih odpadkov ter odlaganja ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov na območju Občine Y. *Uradni list RS* št. 27/2009.
16. Odlok o odvajanju in čiščenju komunalne in padavinske odpadne vode na območju Občine X. *Uradni list RS* št. 38/2007.
17. Odlok o odvajanju in čiščenju komunalne odpadne in padavinske vode na območju Občine Y. *Uradni list RS* št. 101/2008, 14/2009, 27/2009.
18. Odlok o oskrbi s pitno vodo na območju Občine X. *Uradni list RS* št. 57/2006, 100/2007, 105/2008.

19. Odlok o oskrbi s pitno vodo na območju Občine Y. *Uradni list RS* št. 61/2004.
20. Odlok o ravnanju s komunalnimi odpadki v Občini X. *Uradni list RS* št. 2/2002.
21. Odlok o ustanovitvi javnega komunalnega podjetja XYZ. *Uradni list RS* št. 139/2006.
22. Odredba o ravnanju z ločeno zbranimi frakcijami pri opravljanju javne službe ravnanja s komunalnimi odpadki. *Uradni list RS* št. 21/2001.
23. Pravilnik o meroslovnih zahtevah za vodomere. *Uradni list RS* št. 26/2002, 42/2006.
24. Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja. *Uradni list RS* št. 63/2009.
25. Pravilnik o nalogah, ki se izvajajo v okviru obvezne občinske gospodarske javne službe odvajanja in čiščenja komunalne in padavinske odpadne vode. *Uradni list RS* št. 109/2007, 33/2008).
26. Pravilnik o oskrbi s pitno vodo. *Uradni list RS* št. 35/2006, 41/2008.
27. Pravilnik o tarifnem sistemu oskrbe s pitno vodo na območju Občine Y. *Uradni list RS* št. 59/2007.
28. Pravilnik o tarifnem sistemu oskrbe s pitno vodo v Občini X. *Uradni list RS* št. 49/2007.
29. Pravilnik o tarifnem sistemu ravnanja s komunalnimi odpadki v Občini X. *Uradni list RS* št. 6/2002.
30. Sklep o določitvi cene za osnove vodnih povračil za rabo vode, naplavin in vodnih zemljišč za leto 2010. *Uradni list RS* 45/2010.
31. Slovenski inštitut za revizijo (1994). Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Najdeno 15. avgusta 2010 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/kodeks_poklicne_etike_zr.pdf
32. Slovenski inštitut za revizijo (2008). Kodeks etike za računovodske strokovnjake. Najdeno 30. septembra 2010 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Javno_ra%C4%8Dunovodstvo/Predpisi/Dokumenti_EU/Kodeks_etike_rac_strokovnjaki.pdf
33. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 118/2005, 10/2006-popr., 58/2006, 112/2006-popr., 3/2007, 12/08, 119/2008, 1/10, 90/10-popr.
34. Statut javnega (komunalnega) podjetja XYZ.
35. Taylor, D. H., & Glezen, W. G. (1996). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
36. Turk, I. (2007). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
37. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec - Novak, M., Koželj, S., & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo (splošni del)*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
38. Uredba o določitvi najvišjih cen komunalnih storitev. *Uradni list RS* št. 69/2010, 12/2011, 67/2011.
39. Uredba o odlaganju odpadkov na odlagališčih. *Uradni list RS* št. 32/2006, 98/2007, 62/2008, 53/2009.
40. Uredba o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov. *Uradni list RS* 129/2004, 68/2005, 28/2006, 132/2006, 71/2007, 36/2008 Skl.US: U-I-28/08-9, 85/2008).

41. Uredba o okoljski dajatvi za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja odpadnih voda. *Uradni list RS* št. 123/2004, 142/2004-popr., 68/2005, 77/2006, 71/2007, 85/2008, 104/2009.
42. Uredba o ravnanju z odpadki. *Uradni list RS* št. 34/2008.
43. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010.
44. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3, 83/2009-Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011.
45. Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS* št. 32/1993, 30/1998-ZZLPPO, 127/2006-ZJZP, 38/2010-ZUKN.
46. Zakon o javno-zasebnem partnerstvu. *Uradni list RS* št. 127/2006.
47. Zakon o meroslovju. *Uradni list RS* št. 26/2005-UPB1.
48. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.
49. Zakon o urejanju prostora. *Uradni list RS* št. 110/02, 8/03–popr. in 58/03–ZZK-1.
50. Zakon o varstvu okolja. *Uradni list RS* št. 39/2006-UPB1, 49/2006-ZMetD, 66/2006 Odl.US: U-I-51/06-10, 112/2006 Odl.US: U-I-40/06-10, 33/2007-ZPNačrt, 57/2008-ZFO-1A, 70/2008, 108/2009.
51. Zakon o vodah. *Uradni list RS* št. 67/2002, 110/2002-ZGO-1, 2/2004-ZZdrI-A, 41/2004-ZVO-1, 57/2008.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Cenik storitev GJS v občini X	1
Priloga 2: Cenik storitev GJS v občini Y	2
Priloga 3: Primer OKS v občini X (podatki o odjemnem mestu občana)	3
Priloga 4: Primer OKS v občini Y (podatki o odjemnem mestu občana)	3
Priloga 5: Cenik prispevka za vzdrževanje vodomera in prispevka za vzdrževanje vodovodnega hišnega priključka	4
Priloga 6: Obrazec Kratkoročne terjatve iz poslovanja in poslovni prihodki (del, ki se nanaša na GJS)	5
Priloga 7: Terjatve po zapadlosti	8
Priloga 8: Oblikovanje PVT za okoljske dajatve v primeru individualno oblikovanega PVT v komunalnih podjetjih (hipotetičen primer)	9
Priloga 9: Seznam najbolj pogosto uporabljenih kratic	10

Priloga 1: Cenik storitev GJS v občini X

Tabela 2: Proizvodnja in distribucija vode

Vodarina	Cena brez DDV	Cena z DDV
Gospodinjstvo	0,5834 EUR/m ³	0,6330 EUR/m ³
Gospodarstvo	0,7771 EUR/m ³	0,8432 EUR/m ³
Vodno povračilo	0,0777 EUR/m ³	0,0843 EUR/m ³
Prispevek za vzdrževanje vodomero	po ceniku	
Prispevek za vzdrževanje priključkov	po ceniku	

Tabela 3: Odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode

Kanalščina	Cena brez DDV	Cena z DDV
Gospodinjstvo	0,0438 EUR/m ³	0,0475 EUR/m ³
Gospodarstvo	0,1461 EUR/m ³	0,1585 EUR/m ³
Okoljska dajatev za odpadno vodo (vodomer)	Cena brez DDV	Cena z DDV
Odpadna voda se odvaja v javno kanalizacijo	0,5283 EUR/m ³	0,5732 EUR/m ³
Odpadna voda se odvaja preko pretočne greznice	0,5283 EUR/m ³	0,5732 EUR/m ³
Odpadna voda se odvaja preko male čistilne naprave	0,0528 EUR/m ³	0,0573 EUR/m ³
Okoljska dajatev za odpadno vodo (ni vodomera)	Cena brez DDV	Cena z DDV
Odpadna voda se odvaja v javno kanalizacijo	26,4125 EUR/m ³	28,6576 EUR/m ³
Odpadna voda se odvaja preko pretočne greznice	26,4125 EUR/m ³	28,6576 EUR/m ³
Odpadna voda se odvaja preko male čistilne naprave	2,6413 EUR/m ³	2,8658 EUR/m ³

Tabela 4: Ravnanje s komunalnimi odpadki

Ravnanje s komunalnimi odpadki	Cena brez DDV	Cena z DDV
Gospodinjstvo	19,0744 EUR/m ³	20,6957 EUR/m ³
Drugi uporabniki ("trg")	20,7603 EUR/m ³	22,5249 EUR/m ³
Okoljska dajatev za odlaganje odpadkov	Cena brez DDV	Cena z DDV
Gospodinjstvo	1,7800 EUR/m ³	1,9313 EUR/m ³
Drugi uporabniki ("trg")	3,2132 EUR/m ³	3,4863 EUR/m ³

Priloga 2: Cenik storitev GJS v občini Y

Tabela 5: Proizvodnja in distribucija vode

Vodarina	Cena brez DDV	Cena z DDV
Gospodinjstvo	0,5834 EUR/m ³	0,6330 EUR/m ³
Gospodarstvo	0,7771 EUR/m ³	0,8432 EUR/m ³
Vodno povračilo	0,0777 EUR/m ³	0,0843 EUR/m ³

Prispevek za vzdrževanje vodomero	po ceniku
Prispevek za vzdrževanje priključkov	po ceniku

Tabela 6: Odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode

Kanalščina	Cena brez DDV	Cena z DDV
Gospodinjstvo	0,0438 EUR/m ³	0,0475 EUR/m ³
Gospodarstvo	0,1461 EUR/m ³	0,1585 EUR/m ³

Okoljska dajatev za odpadno vodo (vodomer)	Cena brez DDV	Cena z DDV
Odpadna voda se odvaja v javno kanalizacijo	0,5283 EUR/m ³	0,5732 EUR/m ³
Odpadna voda se odvaja preko pretočne greznice	0,5283 EUR/m ³	0,5732 EUR/m ³
Odpadna voda se odvaja preko male čistilne naprave	0,0528 EUR/m ³	0,0573 EUR/m ³

Okoljska dajatev za odpadno vodo (ni vodomera)	Cena brez DDV	Cena z DDV
Odpadna voda se odvaja v javno kanalizacijo	26,4125 EUR/m ³	28,6576 EUR/m ³
Odpadna voda se odvaja preko pretočne greznice	26,4125 EUR/m ³	28,6576 EUR/m ³
Odpadna voda se odvaja preko male čistilne naprave	2,6413 EUR/m ³	2,8658 EUR/m ³

Tabela 7: Ravnanje s komunalnimi odpadki

Ravnanje s komunalnimi odpadki	Cena brez DDV	Cena z DDV
Gospodinjstvo	20,6560 EUR/m ³	22,4188 EUR/m ³
Drugi uporabniki ("trg")	20,7603 EUR/m ³	22,5249 EUR/m ³

Okoljska dajatev za odlaganje odpadkov	Cena brez DDV	Cena z DDV
Gospodinjstvo	1,6200 EUR/m ³	1,7577 EUR/m ³
Drugi uporabniki ("trg")	3,2132 EUR/m ³	3,4863 EUR/m ³

Priloga 3: Primer OKS v občini X (podatki o odjemnem mestu občana)*Tabela 8: Tabelarni prikaz OKS v občini X*

Obračun vode med 31.8. in 30.9.2010					
Staro stanje (v m ³)	482				
Novo stanje (v m ³)	493				
Poraba v obdobju (v m ³)	11				
Vrsta GJS	Q	EM	Cena/EM	% DDV	Znesek z DDV
Vodarina	11,00	m ³	0,5834	8,5%	6,96
Vodno povračilo	11,00	m ³	0,0777	8,5%	0,93
Kanalščina	11,00	m ³	0,0438	8,5%	0,52
Okoljska dajatev - odpadna voda	11,00	m ³	0,5283	0,0%	5,81
Prispevek za vzdrževanje vodomera (t.i.števina)	3,50	m ³ /h	0,5489	8,5%	2,08
Prispevek za vzdrževanje hišnega priključka	3,50	m ³ /h	2,1786	8,5%	8,27
Ravnanje s komunalnimi odpadki	1,00	m ³	19,0744	8,5%	20,70
Okoljska dajatev - odpadki	1,00	m ³	1,7800	8,5%	1,93

Priloga 4: Primer OKS v občini Y (podatki o odjemnem mestu občana)*Tabela 9: Tabelarni prikaz OKS v občini Y*

Obračun vode med 31.8. in 30.9.2010					
Staro stanje (v m ³)	418				
Novo stanje (v m ³)	438				
Poraba v obdobju (v m ³)	20				
Že zaračunano (v m ³)	4				
Za obračun (v m ³)	16				
Vrsta GJS	Q	EM	Cena/EM	% DDV	Znesek z DDV
Vodarina	16,00	m ³	0,5834	8,5%	10,13
Vodno povračilo	16,00	m ³	0,0777	8,5%	1,35
Kanalščina	16,00	m ³	0,0438	8,5%	0,76
Okoljska dajatev - odpadna voda	16,00	m ³	0,5283	0,0%	8,45
Prispevek za vzdrževanje vodomera (t.i.števina)	2,50	m ³ /h	0,5489	8,5%	1,49
Prispevek za vzdrževanje hišnega priključka	2,50	m ³ /h	2,1786	8,5%	5,91
Ravnanje s komunalnimi odpadki	1,00	m ³	20,656	8,5%	22,41
Okoljska dajatev - odpadki	1,00	m ³	1,6200	8,5%	1,76

Priloga 5: Cenik prispevka za vzdrževanje vodomera in prispevka za vzdrževanje vodovodnega hišnega priključka

Tabela 10: Prispevek za vzdrževanje vodomera (velja za obe občini)

Nazivni pretok vgrajenega vodomera v Qn (m3/h)	Dimenzija vodomera DN v mm	Dimenzija vodomera v colah	Mesečni prispevek v EUR	Mesečni prispevek v EUR z DDV
1,5	15	1/2''	0,82	0,89
2,5	20	3/4''	1,37	1,49
3,5	25	1''	1,92	2,08
6	30	5/4''	3,29	3,57
10	40	6/4''	5,49	5,96
15	50	2''	8,23	8,93
30	65	2,5''	16,47	17,87
40	80	3''	21,96	23,83
60	100	4''	32,93	35,73

Tabela 11: Prispevek za vzdrževanje hišnega priključka

Nazivni pretok vgrajenega vodomera v Qn (m3/h)	Dimenzija vodomera DN v mm	Dimenzija vodomera v colah	Mesečni prispevek v EUR	Mesečni prispevek v EUR z DDV
1,5	15	1/2''	3,27	3,55
2,5	20	3/4''	5,45	5,91
3,5	25	1''	7,63	8,28
6	30	5/4''	13,07	14,18
10	40	6/4''	21,79	23,64
15	50	2''	32,68	35,46
30	65	2,5''	65,36	70,92
40	80	3''	87,14	94,55
60	100	4''	130,72	141,83
150	150	5''	326,79	354,57

Priloga 6: Obrazec Kratkoročne terjatve iz poslovanja in poslovni prihodki (del, ki se nanaša na GJS)

Tabela 12: Spremeni obrazec za evidentiranje značilnosti terjatev in prihodkov iz GJS

Terjatve iz poslovanja		Sklicevanje/pojasnila	Revidiral
AN	Primerjaj terjatve iz naslova GJS s čistimi prihodki od prodaje (iz GJS) ter s tistimi iz preteklih let.	Terjatve iz naslova GJS so se v letu 2010 primerjavi s preteklim letom povečale za 10 % med tem, ko so se prihodki iz tega naslova povečale za 15%. Terjatve in iz njimi povezani prihodki iz GJS so se povečali zaradi potrjenih višjih cen nekaterih storitev GJS.	MZ
AN	Primerjaj oblikovane popravke vrednosti terjatev, sporne in dvomljive terjatve z zneski iz preteklih obdobj.	PVT je oblikovan v višini spornih in dvomljivih terjatev, v primerjavi s preteklim letom se je povečal za 12,4 %. V letu 2010 je tako oslabljenih 20 % vseh terjatev do kupcev.	MZ
AN	Primerjaj odpravo oblikovanih popravkov vrednosti kratkoročnih terjatev z drugimi prihodki iz naslova plačanih odpisanih terjatev iz prejšnjih let.	V letu 2010 je bilo za 16.594 EUR plačil, kar predstavlja kar 5,2 % vsega oblikovanega PVT. Plačila predhodno pripoznanih slabitev se knjižijo na kt 769 – prevrednotovalni poslovni prihodki.	MZ
AN	Primerjaj koeficient obračanja terjatev s prejšnjimi obdobji.	KOT 2010 = 5,17; KOT 2009 = 5,02. Terjatve se obračajo nekoliko hitreje, povprečno so vezane 71 dni. Rok plačila GJS je sicer 15 dni. GJS se torej v povprečju plačujejo s skoraj dvomesečno zamudo.	MZ
1	Opredeli materialno pomemben znesek in določi vzorec za preveritev podatkov	MPZ 27.777 EUR. 1 % prihodkov iz GJS.	MZ
2	Pridobi pregled in analizo poslanih in prejetih IOP obrazcev. Preveri potrditve stanj (IOP) ključnih postavk za vsaj 10 največjih po vrednosti prometa v obdobju in naključno izbranega vzorca. Izračunaj deleže potrjenih postavk.	Na 31.10.2010 so poslali IOP vsem kupcem, na 31.12.2010 pa le 60 največjim. Analiziram IOP na 31.12.2010, saj pojasnjujejo več kot 88 % salda terjatev do kupcev (gospodarskih subjektov).	MZ
3	Ključne salde, ki niso bili potrjeni, primerjaj z dokumenti o nastalih poslovnih dogodkih (npr. plačila v naslednjem obdobju) in jih	Gre za terjatve kupcev, ki imajo velike likvidnostne težave ali pa so celo že v stečaju.	MZ

	komentiraj.		
4	Pojasni metodo popravka vrednosti, morebitno spremembo metode ovrednoti.	Popravek vrednosti terjatev oblikujejo posamično za vse terjatve starejše od 1 leta (dvomljive) in vse tožene terjatve (sporne).	MZ
5	Preveri način oblikovanja in črpanja popravka vrednosti terjatev (preveri plačila odpisanih terjatev, pridobi seznam zapadlih terjatev itd.)	PVT je ustrezno oblikovan – za vse sporne in dvomljive terjatve, prevrednotovalni poslovni prihodki in odhodki so ustrezno oblikovani – izločeni vplivi obveznosti, ki ne vplivajo na poslovni izid podjetja XYZ.	MZ
6	Preveri usklajenost analitične evidence z glavno knjigo in stanjem v računovodskih izkazih.	Usklajeno.	MZ
9	Preveri način izkazovanja posredniških poslov.	Posredniški posli se evidentirajo preko prehodnih kontov (obveznosti), kar je v duhu SRS in zakonskih predpisov.	MZ
10	Preveri ali in kako so obračunane in knjižene obresti na zapadle in neplačane terjatve iz naslova GJS.	Obresti se knjižijo za zapadle terjatve do fizičnih in pravnih oseb na način, da se hkrati oblikuje tudi popravek za terjatve iz obresti. Na poslovni izid torej vpliva šele plačilo terjatev do kupcev, kar je davčno ugodno za podjetje.	MZ
Prihodki od prodaje		Sklicevanje/pojasnila	
1	Preveri neprekinjenost numeričnega niza računov (OKS). Preveri usklajenost računov z veljavnimi ceniki in količinskimi parametri, ki vstopajo v obračun.	Številčenje računov (OKS) je avtomatično in se ne more spreminjati. Na vzorčnih primerih OKS so vsi parametri, ki vstopajo v obračun (cene in količine iz različnih modul) pravilni.	MZ
2	Naredi preizkus časovne razmejitev fakturirane realizacije. Preglej knjiženje prihodkov v začetku naslednjega obračunskega obdobja.	Primerjal sem fakturirano realizacijo (obračun komunalnih storitev) s prihodki po njenih vrstah oziroma prihodki iz poslovanja v letu 2010 in tudi v januarju 2011. Usklajeno.	MZ
4	Preglej ali se naročnik ukvarja z dejavnostjo, kjer lahko prihaja do razmejevanja prihodkov.	Števnina. Zbira se akontativno na PČR za storitve menjave vodomero, ki morajo po zakonu biti izvedene v roku 5 let. Opravljene storitve zmanjšujejo PČR in povečujejo prihodke (sočasno z stroški/odhodki z opravljeno	MZ

		storitvijo).	
6	Preveri knjižbe posameznih računov v saldakontih kupcev in v davčni knjigi izdanih računov in primerjaj z zneski na kontih kupcev v glavni knjigi.	Tveganje za napake na tem področju je zanemarljivo. Gre za avtomatiko obračunavanja in knjiženja, poleg tega se ob vsakomesečnem obračunu DDV preveri davčno in glavno knjigo, ki sta praviloma usklajeni (gre namreč za povezan modul). Pravilnost evidentiranja prihodkov (in tudi obveznosti	MZ
7	Preveri pravilnost razvrstitve prodaje po kontih in SM in te podatke primerjaj s poročili iz komerciale.	Primerjal prihodke po njenih vrstah s fakturirano realizacijo (OKS). Za posamezne OKS sem poleg knjiženja na konte glavne knjige preveril tudi knjiženje na stroškovna (prihodkovna) mesta. Ni nepravilnosti.	MZ
8	Naredi primerjavo prihodkov od prodaje s prometom na kontih terjatev (preveri knjiženje DDV).	Terjatve do kupcev zmanjšane za obveznosti (za DDV in dajatve) se ujemajo s prihodki iz poslovanja iz naslova GJS.	MZ
Dobropisi in vračila blaga			
	Preveri dobropise, ki so bili izdani in evidentirani pred in po datumu bilance stanja. Preglej reklamacije v začetku naslednjega obračunskega obdobja.	Dobropise praviloma knjižijo v obdobju na katerega se nanašajo. Dobropisi v začetku 2011 zmanjšujejo realizacijo oziroma poslovni izid leta 2010, saj so bili izdani za dobave/storitve opravljene v tem obdobju.	MZ
RAZKRITJA KRATKOROČNIH POSLOVNIH TERJATEV (SRS 5.40 DO 5.45)			
Vse terjatve do članov uprave, nadzornih svetov in lastnikov (17. točka prvega odstavka istega člena ZGD-1).			Ni takih terjatev.
Podlage za merjenje. (SRS 24.14)			Razkrito.
Računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja. (1. točka prvega odst. 69. čl. ZGD-1 in SRS 24.14)			Razkrito.
Sprememba računovodske usmeritve: razlog, znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu in znesek preračuna, ki je zajet v primerljive informacije. (SRS 24.15)			Ni sprememb.
Pri poslovnih terjativah nezavarovane in zavarovane terjatve do kupcev. (SRS 5.40)			Politika obravnave terjatev je ustrezna.
Popravek (bistvene) napake: vrsta, znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu in znesek popravka, ki je zajet v primerljive informacije. (SRS 24.16)			Ni potreben popravek napake.
Računovodska usmeritev za oslabitev za vsako vrsto terjatev. (SRS 5.41)			Razkrito

Za vsako vrsto terjatev • izpostavljenost različnim vrstam tveganja ter • obseg in vrste finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem. (SRS 5.42)	Tveganje neplačil razkrito v PVT.
RAZKRITJA ČISTI PRIHODKOV OD PRODAJE	
Podlage za merjenje. (SRS 24.14)	Razkrito.
Računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja. (1. točka prvega odst. 69. čl. ZGD-1 in SRS 24.14)	Razkrito.
Sprememba računovodske usmeritve: razlog, znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu in znesek preračuna, ki je zajet v primerljive informacije. (SRS 24.15)	Ni sprememb
Popravek (bistvene) napake: vrsta, znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu in znesek popravka, ki je zajet v primerljive informacije. (SRS 24.16)	
Metodo merjenja prihodkov (SRS 18.31)	Razkrito.
Predstaviti podatke za preteklo leto in opozoriti na morebitno neprimerljivost	Razkrito.
Če je razkritje posameznih postavk prihodkov zaradi njihovega obsega, njihove vrste ali njihovih posledic pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, se obseg in znesek takšnih postavk razkrijeta vsak posebej (SRS 18.32).	Razkrito.
RAZKRITJA DRUGIH POSLOVNIH PRIHODKOV – S PREVREDNOTOVALNIMI POSLOVNIMI PRIHODKI	
Podlage za merjenje. (SRS 24.14)	Razkrito.
Računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja. (1. točka prvega odst. 69. čl. ZGD-1 in SRS 24.14)	Razkrito.
Sprememba računovodske usmeritve: razlog, znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu in znesek preračuna, ki je zajet v primerljive informacije. (SRS 24.15)	Ni sprememb.
Popravek (bistvene) napake: vrsta, znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu in znesek popravka, ki je zajet v primerljive informacije. (SRS 24.16)	Ni potreben popravek.

Priloga 7: Terjatve po zapadlosti

Tabela 13: Terjatve komunalnega podjetja XYZ na 31.12.2010 razvrščene po zapadlosti

Obdobje	Nezapadle	0 - 30 dni	31 - 60 dni	61 - 90 dni	91 - 180 dni	181 - 365 dni	Nad letom dni	Skupaj
Odperte terjatve do občanov	204.336	36.737	21.203	13.771	32.924	37.739	292.031	638.741
Odperte terjatve do drugih	362.842	433.305	71.950	9.194	27.412	16.496	24.130	945.329
Skupaj	567.178	470.042	93.153	22.965	60.336	54.235	316.161	1.584.070

Priloga 8: Oblikovanje PVT za okoljske dajatve v primeru individualno oblikovanega PVT v komunalnih podjetjih (hipotetičen primer)

Tabela 14: Shematični prikaz knjiženj PVT

kto 1200 - terjatve do kupcev			
z.s.	100.000	10.000	1.
		1.000	3.
kto 1208 - dvomljive terjatve			
1.	10.000	4.000	2.
		2.000	4.
kto 110 - TRR			
4.	2.000		
5.	1.000		

kto 129 - popravek vrednosti terjatev			
2.	4.000	10.000	1.a
4.a	2.000		
kto 2460 - obveznosti iz naslova zaračunanih okoljskih dajatev			
1.b	2.000		
3.a	200		
kto 2461 - obveznosti iz naslova pobranih okoljskih dajatev			
		400	4.b
		200	5.a
kto 721 - prevrednotovalni poslovni odhodki			
1.c	8.000		
3.b	800		
4.c	-1.600		

Poslovni dogodki:

1. – prenos terjatev, za katere je poslovodstvo ocenilo, da ne bodo plačane, med dvomljive terjatve
 - 1.a – oblikovanje PVT
 - 1.b – zmanjšanje obveznosti iz naslova zaračunanih okoljskih dajatev za znesek okoljskih dajatev v dvomljivih terjatvah
 - 1.c – razlika med oblikovanim PVT za dvomljive terjatve in zneskom okoljskih dajatev v teh terjatvah predstavlja prevrednotovalne poslovne odhodke
2. – odpis dvomljivih terjatev iz poslovnih knjig
3. – odpis rednih terjatev iz poslovnih knjig
 - 3.a – zmanjšanje obveznosti iz naslova obračunanih okoljskih dajatev za znesek teh dajatev v terjatvah, ki so predmet odpisa
 - 3.b – prenos razlike med zneskom odpisanih terjatev in okoljskimi dajatvami v teh terjatvah med prevrednotovalne poslovne odhodke
4. – plačilo terjatev, za katere je imelo KP oblikovan PVT
 - 4.a – zmanjšanje PVT za plačane dvomljive terjatve
 - 4.b – povečanje obveznosti iz naslova pobranih okoljskih dajatev za znesek okoljskih dajatev v plačanih dvomljivih terjatvah
 - 4.c – storno prevrednotovalnih poslovnih odhodkov (za razliko med zneskom plačanih dvomljivih terjatev in zneskom okoljskih dajatev v teh terjatvah) oziroma evidentiranje prevrednotovalnih poslovnih prihodkov
5. – plačilo terjatev, ki jih KP nima več v evidencah (plačilo odpisanih terjatev)
 - 5.a – če je mogoče ugotoviti, na katero terjatev se to plačilo nanaša oziroma kolikšen je delež okoljskih dajatev v teh terjatvah, je potrebno za ta znesek povečati obveznost iz naslova pobranih okoljskih dajatev
 - 5.b – razliko med plačanimi (odpisanimi) terjatvami in zneskom okoljskih dajatev v teh terjatvah je potrebno evidentirati med drugimi prihodki

Priloga 9: Seznam najbolj pogosto uporabljenih kratic

1. DDV – Davek na dodano vrednost
2. EUR – Evro
3. FRS – Finančno računovodska služba
4. GJS – Gospodarske javne službe
5. MRS – Mednarodni računovodski standard(i)
6. MSOK – Mednarodni standard oblikovanja kakovosti
7. MSR – Mednarodni standardi revidiranja
8. Obrazec IOP – Obrazec Izpis odprtih terjatev
9. Odl. US – Odločba Ustavnega sodišča
10. OKS – Obračun komunalnih storitev
11. OZ – Obligacijski zakonik
12. PČR – pasivne časovne razmejitve
13. PVT – Popravek vrednosti terjatev
14. RS – Republika Slovenija
15. SRS – Slovenski računovodski standard(i)
16. UPB – Uradno prečiščeno besedilo
17. ZDDV – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
18. ZGD – Zakon o gospodarskih družbah
19. ZGJS – Zakon o gospodarskih javnih službah
20. ZJZP – Zakon o javno-zasebnem partnerstvu
21. ZMer – Zakon o meroslovju
22. ZRev – Zakon o revidiranju
23. ZVO – Zakon o varstvu okolja