

UNIVERZA v LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE

**ANALIZA PROBLEMOV PRI UKINITVI SREDSTEV V  
UPRAVLJANJU NA PRIMERU IZBRANE GOSPODARSKE JAVNE  
SLUŽBE**

Ljubljana, maj 2014

SERGIJA TRČEK

## IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Sergija Trček, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica zaključne strokovne naloge z naslovom Analiza problemov pri ukinitvi sredstev v upravljanju na primeru izbrane gospodarske javne službe, pripravljene v sodelovanju s svetovalko doc. dr. Majo Zaman Groff.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo zaključne strokovne naloge na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
  - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v zaključni strokovni nalogi, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
  - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predložene zaključne strokovne naloge dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 3.5.2014

Podpis avtorice:

# KAZALO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>UVOD</b> .....  | <b>1</b>  |
| <b>1 ANALIZA PROBLEMOV PRI UKINITVI SREDSTEV V UPRAVLJANJU</b> .....   | <b>2</b>  |
| <b>1.1 Temeljni pojmi</b> .....  | <b>2</b>  |
| 1.1.1 Javna infrastruktura .....   | 2         |
| 1.1.2 Gospodarske javne službe .....   | 4         |
| 1.1.2.1 Cilji gospodarskih javnih služb .....  | 5         |
| 1.1.2.2 Financiranje gospodarskih javnih služb .....   | 5         |
| 1.1.2.3 Javno podjetje kot ena izmed organizacijskih oblik gospodarskih javnih.....<br>služb.....  | 6         |
| 1.1.3 Sredstva v upravljanju .....   | 7         |
| 1.1.3.1 Opredelitev sredstev v upravljanju .....   | 8         |
| 1.1.3.2 Vzroki za uveljavitev sredstev v upravljanju v slovenski praksi .....  | 8         |
| 1.1.3.3 Pogodba o upravljanju .....  | 9         |
| <b>1.2 Zakonske podlage povezane s sredstvi v upravljanju</b> .....  | <b>10</b> |
| 1.2.1 Zakon o gospodarskih javnih službah .....  | 10        |
| 1.2.2 Zakon o javnih financah .....  | 11        |
| 1.2.3 Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin .....  | 12        |
| 1.2.4 Zakon o javno zasebnem partnerstvu .....   | 13        |
| 1.2.5 Računovodski okviri sredstev v upravljanju .....   | 13        |
| <b>1.3 Problemi na področju ukinitve sredstev v upravljanju</b> .....  | <b>14</b> |
| 1.3.1 Prenos gospodarske javne infrastrukture v last izvajalcu gospodarske javne službe ...  | 14        |
| 1.3.2 Finančni najem .....   | 16        |
| 1.3.3 Poslovni najem .....   | 16        |
| <b>2 PREDSTAVITEV PODROČJA SREDSTEV V UPRAVLJANJU IN PROBLEMOV V<br/>PROCESU NJIHOVE UKINITVE PRIMERU IZBRANEGA KOMUNALNEGA<br/>PODJETJA</b> ..... | <b>16</b> |
| <b>2.1 Razvoj in ureditev komunalne dejavnosti v Sloveniji</b> .....   | <b>16</b> |
| 2.1.1 Razvoj komunalne dejavnosti .....  | 17        |
| 2.1.2 Ureditev komunalne dejavnosti v Sloveniji do uveljavitve Zakona o gospodarskih<br>javnih službah .....                                       | 17        |
| 2.1.3 Zakonske podlage .....   | 19        |
| <b>2.2 Kratka predstavitev komunalnega podjetja</b> .....  | <b>21</b> |
| 2.2.1 Računovodske posebnosti .....  | 21        |
| 2.2.2 Sredstva v upravljanju .....   | 22        |
| <b>2.3 Proces ukinitve sredstev v upravljanju</b> .....  | <b>23</b> |
| 2.3.1 Problemi v procesu ukinitve sredstev v upravljanju .....   | 25        |
| 2.3.2 Novo pogodbeno razmerje – koncesija .....  | 27        |
| <b>SKLEP</b> .....   | <b>28</b> |
| <b>LITERATURA IN VIRI</b> .....  | <b>30</b> |



## UVOD

Naloge države so se skozi zgodovino širile. Preko državne blaginje se je širila ponudba storitev, preko državnega načrtovanja pa so se storitve, ki jih pričakujejo državljani, povečevale. Danes je država državljanom dolžna zagotavljati dobrine splošnega in skupnega namena. Tako literatura opredeljuje splošne potrebe (potrebe po varnosti), ki jih ljudje zadovoljujejo s storitvami organov oblasti ali družbeno-političnih skupnosti (država, dežela, občina) in skupne potrebe (zdravstveno zavarovanje, kultura, izobraževanje), ki jih ljudje zadovoljujejo skupaj (Potrebe in dobrine, 2014).

Za zadovoljevanje navedenih potreb je potrebna infrastruktura, ki je bila in ostaja pomemben dejavnik razvoja države in družbe. Infrastrukturni objekti so strateškega pomena, zato je zagotavljanje infrastrukturnih dejavnosti v večini držav še vedno v rokah javnega sektorja.

Inštitut sredstev v upravljanju se je v računovodski praksi uveljavil na področju vseh organizacij javnega prava in ga je mogoče obravnavati kot zanimiv in uporaben model računovodskega knjiženja poslovnih dogodkov, vendar zakonodaja z drugih področij temu ni sledila. Zaradi usklajevanja razlik med Slovenskimi računovodskimi standardi in Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja ter nekaterih sprememb na področju oblikovanja cen storitev gospodarskih javnih služb, se je pokazala potreba po spremembi računovodskega sistema sredstev v upravljanju. Lastniška funkcija infrastrukture, z zadnjo spremembo Slovenskih računovodskih standardov dobi jasno ločnico od funkcije uporabe te infrastrukture. Spremenjen SRS 35 – računovodske rešitve v javnih podjetjih (2006) je namreč odpravil računovodsko izkazovanje sredstev v upravljanju na področju gospodarskih javnih služb oziroma javnih podjetij. Infrastruktura je po novi ureditvi izkazana v računovodskih knjigah lastnika, uporabnik ali izvajalec storitev pa za uporabo le-te plača najemnino. Na ta način je državnemu premoženju določena vrednost, njegova uporaba pa je dobila ustrezno ceno.

Namen naloge je podati analizo procesov in problemov, ki so spremljali uporabo in ukinitvev sredstev v upravljanju in ob tem predstaviti nove možnosti med katerimi lahko lokalna skupnost oz. javno podjetje izbira. Da bi dosegla ta namen, si v nalogi zastavljam naslednje cilje: predstaviti zgodovinski pregled sredstev v upravljanju in njihovo vlogo, predstaviti slovenske računovodske standarde, ki predpisujejo računovodenje v javnih podjetjih in so usklajeni z mednarodnimi računovodskimi standardi, ki sredstev v upravljanju ne poznajo, prikazati nove rešitve za uporabo infrastrukture za izvajanje gospodarskih javnih služb po ukinitvi sistema sredstev v upravljanju ter predstaviti praktični primer teh procesov v izbranem komunalnem podjetju.

Struktura naloge je sledila problematiki obravnavane teme in je sestavljena iz teoretičnega in praktičnega dela. V teoretičnem delu predstavim sredstva v upravljanju kot specifično slovenskega gospodarskega okolja, razloge za vpeljavo le-teh v slovenska javna podjetja, potrebo po ukinitvi in probleme, ki so se ob tem pojavili. V praktičnem delu na primeru

izbranega komunalnega podjetja prikažem računovodsko obravnavo sredstev v upravljanju, proces ukinitve le-teh in proces reševanja problemov, ki so se ob tem pojavili. Nalogo zaključujem s sklepom, v katerem podajam glavne ugotovitve.

## **1 ANALIZA PROBLEMOV PRI UKINITVI SREDSTEV V UPRAVLJANJU**

### **1.1 Temeljni pojmi**

V nalogi najprej predstavljamo tri področja, ki so najtesneje povezana z obravnavano problematiko. To so: javna infrastruktura, gospodarske javne službe in sredstva v upravljanju.

#### **1.1.1 Javna infrastruktura**

Enotne definicije, kaj je javna infrastruktura, ni mogoče najti.

Povzemam definicijo, ki jo je najpogosteje zaslediti v literaturi; infrastruktura je splošno ime za materializirane pogoje razvoja. Predstavlja elemente tehničnih sistemov, ki služijo napredku gospodarjenja in dinamiki razvoja gospodarstva. Predstavlja vse tiste objekte, katerih izgradnja vpliva na civilizacijo prostora in napredek materialne vsebine urbaniziranega življenja. Vsebina opredelitve infrastrukture je zelo različna. V glavnem s pojmom temeljne ali gospodarske infrastrukture razumemo elemente tehničnih sistemov, kot so: cestne in železniške prometnice s spremljajočimi objekti, sredstva za prenos in transformacijo električne energije, tehničnih plinov in tekočih goriv, pristanišča in letališča s potrebnimi objekti, sistem zvez za prenos informacij ipd. (Šinkovec, 1989, str. 57).

Povzetek analiz procesov kratkoročne zgodovine ugotavlja, da je večina današnjih držav v razvoju in držav v tranziciji financirala izgradnjo večjih infrastrukturnih objektov s proračunskimi sredstvi in pogosto z zadolževanjem. Ni ključna naloga države, da izvaja zgolj projekte, ki so ekonomsko učinkoviti, ti projekti morajo biti opravičljivi tudi zaradi doseganja drugih ciljev, ki so v interesu državljanov.

Praktično popolna odvisnost financiranja tovrstnih objektov od javnih virov se je v osemdesetih letih pokazala kot finančno vse bolj nevzdržna. K temu sta prispevala zlasti zaostrovanje proračunskega položaja v številnih državah in dolžniška kriza, ki je povzročila popolno prekinitev priliva tujih bančnih kreditov kot tradicionalno najpomembnejšega vira tuje akumulacije. Posledično pridobiva vloga privatnega sektorja vse večji pomen. V večini držav se je začel proces privatizacije. Javni sektor je bil prisiljen slediti novostim in trendom in se je moral novim smernicam in zahtevam prilagoditi.

Zasebni sektor se v gospodarske javne službe na področju vodenja, upravljanja in financiranja novih investicijskih objektov vse bolj intenzivno vključuje z udeležbo v različnih oblikah. Tudi v Sloveniji se je po osamosvojitvi v procesu privatizacije del infrastrukture privatiziral (npr. infrastruktura na področju energetike), del infrastrukture pa je ostal v posredni ali neposredni lasti države.

Slovenska zakonodaja *javne infrastrukture* ne definira. Različna področna zakonodaja opredeljuje infrastrukturo, vendar skladno z določenimi posebnostmi.

Tako **Zakon o graditvi objektov** (Uradni list RS št. 102/2004) definira objekt gospodarske infrastrukture kot tisti gradbeni inženirski objekt, ki tvori omrežje, ki služi določeni vrsti gospodarske javne službe državnega ali lokalnega pomena ali tvori omrežje, ki je v javno korist. Objekt državnega pomena pa je objekt, ki je pomemben za razvoj Republike Slovenije, objekt, ki lahko vpliva na varnost in zdravje večjega števila ljudi ali bistveno vpliva na okolje, in objekt oziroma okoliš objektov posebnega pomena za obrambo in varstvo pred naravnimi nesrečami. Grajeno javno dobro pa so zemljišča, namenjena takšni splošni rabi, kot jo glede na namen njihove uporabe določa zakon oziroma predpis, izdan na podlagi zakona, in na njih zgrajeni objekti, če so namenjeni splošni rabi. Na objektu ali njegovem delu, ki ima status grajenega javnega dobra, ni mogoče pridobiti lastninske ali druge stvarne pravice in ne more biti predmet izvršbe.

**Zakon o prostorskem načrtovanju** (Uradni list RS št. 33/2007) pa definira gospodarsko javno infrastrukturo kot objekte in omrežja, ki so namenjeni opravljanju gospodarskih javnih služb skladno z zakonom, ter tisto gospodarsko javno infrastrukturo, ki je kot taka določena z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti, kakor tudi druge objekte ali omrežja v splošni rabi. Gospodarska javna infrastruktura je lahko državnega ali lokalnega pomena.

**Energetski zakon** (Uradni list RS št. 27/2007) določa, da so objekti, naprave in omrežja za proizvodnjo in prenos zemeljskega plina in električne energije ter distribucijo električne energije, zemeljskega plina, toplote in drugih energetskih plinov, infrastruktura. Taka definicija infrastrukture omogoča, da je le-ta lahko tudi zasebna, kar na področju energetike tudi je.

**Zakon o javnih cestah** (Uradni list RS št. 33/2006) določa, da so javne ceste javno dobro in so izven pravnega prometa. Na teh cestah ni mogoče pridobiti lastninske pravice s priposestvom ali drugih stvarnih pravic.

**Zakon o železniškem prometu** (Uradni list RS št. 11/2011) opredeljuje javno železniško infrastrukturo kot objekte in naprave, ki so potrebni za nemoteno odvijanje javnega železniškega prometa, ter pripadajoča zemljišča, ki funkcionalno služijo njihovi namenski rabi. Javna železniška infrastruktura je v tem primeru javno dobro v lasti države in se uporablja na način in pod pogoji, določenimi s tem zakonom in na njegovi podlagi izdanimi predpisi. Delu javne železniške infrastrukture se lahko odvzame status grajenega javnega dobra le, če ni več potreben za odvijanje javnega železniškega prometa ter opravljanje prevoznih storitev v javnem železniškem prometu.

Tudi **Zakon o pošti** (Uradni list RS št. 73/1994) določa poštno infrastrukturo, **Zakon o telekomunikacijah** (Uradni list RS št. 30/2001) pa opredeljuje javno komunikacijsko omrežje. V **Zakonu o letalstvu** (Uradni list RS št. 81/2010) je opredeljeno javno letališče in letališka infrastruktura, **Pomorski zakonik** (Uradni list RS št. 120/2006) opredeljuje pristanišče in pristaniško infrastrukturo, **Zakon o rudarstvu** (Uradni list RS št. 98/2004)

pa rudarsko infrastrukturo. Kot smo videli iz te kratke in nepopolne analize slovenske zakonodaje, vidimo široko paleto definicij in lastniških razmerij.

### 1.1.2 Gospodarske javne službe

Pojem gospodarske javne službe označuje dejavnosti, ki jih država oziroma lokalne skupnosti zagotavljajo zaradi interesa in delovanja družbenega sistema, zato jih ni mogoče pridobivati prek sistema tržne menjave (Kuhelj, 1997, str. 382).

Bučar navaja, da je temeljna značilnost javnih dobrin ta, »...da morajo biti na voljo vsem uporabnikom, da so namenjene zadovoljevanju splošnih potreb in da imajo imetniki monopolni položaj nasproti uporabnikom« (Bučar v Ivanjko, 2003, str. 3).

**Ustava Republike Slovenije** posebej ne omenja področja javnih služb, razen v 140. členu v poglavju o samoupravi in delovnem področju samoupravnih lokalnih skupnosti. V slednjem je opredeljeno, da lokalne zadeve občina ureja samostojno, ob soglasju z občino pa lahko država nanjo, skupaj s sredstvi, prenese tudi posamezne naloge iz državne pristojnosti.

Podrobnejšo ureditev prinaša **Zakon o lokalni samoupravi** (Uradni list RS, št. 72/93), ki javne službe opredeljuje v 1. odstavku 61. člena: »Občina zagotavlja opravljanje javnih služb, ki jih sama določi, in javnih služb, za katere je tako določeno z zakonom«.

Po **Zakonu o gospodarskih javnih službah** (Uradni list RS, št. 32/93 in 30/98) se z gospodarskimi javnimi službami zagotavljajo materialne javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo zagotavljata država oziroma občina ali druga lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu.

Opredelitev gospodarskih javnih služb je jasna, delimo jih na **državne gospodarske javne službe** in **lokalne gospodarske javne službe**. Državne gospodarske javne službe spadajo pod domeno države, ki zagotavlja in odgovarja za njihovo izvajanje. Občine so odgovorne za izvajanje lokalnih gospodarskih javnih služb. Zakon o gospodarskih javnih službah (v nadaljevanju: ZGJS) gospodarske javne službe nadalje členi še na **obvezne** in **izbirne**. Obvezne so tiste, ki jih lokalna skupnost mora zagotavljati kot javne službe in so določene z zakonom, izbirne gospodarske javne službe pa lahko določijo občine z odlokom. Gospodarske javne službe (v nadaljevanju: GJS) se določijo z zakoni s področja energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja ter zakoni, ki urejajo druga področja gospodarske infrastrukture.

Ker je zagotavljanje javnih dobrin neprofitna dejavnost, je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb, vendar jih je kljub temu v določenih primerih možno zagotavljati tudi na profiten način. Od tod izhajajo različne oblike, v okviru katerih se te



dobrine zagotavljajo – od neprofitnih – režijskih obratov in javnih zavodov – do profitnih oblik, kot je vlaganje javnega kapitala (Pirnat, 1996, str. 4).

Zakon o gospodarskih javnih službah v 6. členu kot možne statuse oziroma pogodbeno-pravne oblike izvajanja obveznih in izbirnih gospodarskih javnih služb tako na ravni države kot tudi na ravni lokalne skupnosti, taksativno določa pet možnih oblik, in sicer:

- režijski obrat,
  - javni gospodarski zavod,
  - javno podjetje,
  - koncesije,
  - vlaganje javnega kapitala v dejavnost oseb zasebnega prava,
- pri čemer je bila v zadnji alineji navedena možna oblika ukinjena na podlagi druge alineje prvega odstavka 153. člena Zakona o javno-zasebnem partnerstvu.

#### **1.1.2.1 Cilji gospodarskih javnih služb**

Ob takšni pravni ureditvi se včasih zamegli osnovni cilj oziroma namen gospodarskih javnih služb. Na kratko povzemimo cilj poslovanja javnega podjetja, tako kot določa ZGJS (Reščič, 2001, str. 5):

- gospodarske javne službe se določijo z zakoni s področja energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja ter z zakoni, ki urejajo področja gospodarske infrastrukture.
- z gospodarskimi javnimi službami se zagotavljajo materialne javne dobrine, kot so proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja Republika Slovenija oziroma občina ali druga lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih je mogoče zagotavljati na trgu. Javne dobrine so pod enakimi z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti določenimi pogoji, dostopne vsakomur.
- izvajanje javne gospodarske službe v obliki javnega podjetja je ena izmed možnih oblik zagotavljanja javnih dobrin in se praviloma izbere, kadar gre za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb večjega obsega ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti, ki je določena kot gospodarska javna služba, gre pa za dejavnost, ki jo je mogoče opravljati kot profitno. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb.

#### **1.1.2.2 Financiranje gospodarskih javnih služb**

Specifična vsebina dejavnosti posameznih gospodarskih javnih služb, zahteva različno obravnavanje financiranja gospodarskih javnih služb. ZGJS je pomemben zaradi določb, ki razmejujejo financiranje javnih služb glede na njihov pomen.

ZGJS predvideva naslednje oblike financiranja gospodarskih javnih služb:

- s ceno javne dobrine,

- proračunsko financiranje,
- lokalni davek ali
- posojila in tuja vlaganja

Država je po zakonu dolžna v celoti financirati delovanje republiških javnih služb. Pri lokalnih javnih službah, je njihovo financiranje odvisno od tega, ali gre za obvezne ali pa za izbirne lokalne javne službe. Za izbirne javne službe je predpisano, da jih financira občina sama. Za obvezne lokalne javne službe pa je določeno, da se njihovo proračunsko financiranje razmeji med državo in občino na način, ki ga določa zakon. Za funkcioniranje GJS se zagotavljajo tudi drugi finančni viri, npr. cena javnih dobrin. Obstajajo še drugi viri, ki jih na področju komunalnih dejavnosti občina določi z odlokom, lahko pa so določeni tudi z zakonom, kadar gre za obvezne lokalne javne službe. Takšni viri so zlasti prihodki občine od premoženja, lokalni davki in posojila. Kot poseben vir, predviden v zakonu, pa je potrebno upoštevati tudi investicije zasebnega kapitala v infrastrukturo javnih služb, povezane s pridobitvijo koncesije, ki se lahko pojavijo tudi v obliki tujih vlaganj.

### **1.1.2.3 Javno podjetje kot ena izmed organizacijskih oblik gospodarskih javnih služb**

Najpogostejša organizacijska oblika izvajanja gospodarske javne službe, ki je poznana v Republiki Sloveniji, je javno podjetje. Definicij javnega podjetja je več. Bistvo pa povzema opredelitev, da javno podjetje opravlja dejavnost ene ali več gospodarskih javnih služb večjega obsega ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti, ki je določena kot gospodarska javna služba, gre pa za dejavnost, ki jo je mogoče opravljati kot profitno.

Javno podjetje je gospodarska družba, katere logika vodenja in upravljanja je kapitalska. Večinski lastniki vodijo, nadzorujejo in odločajo o vseh pomembnih vprašanih družbe.

Javna podjetja so nastala kot rezultat procesa lastninskega in statusnega preoblikovanja nekdanjih organizacij združenega dela, ki so izvajale dejavnosti družbenega pomena. Javno podjetje je po definiciji nastalo takrat, ko je bil ugotovljen večinski delež države oziroma lokalne skupnosti.

Pri ustanavljanju javnih podjetij se uporabljajo določbe Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju: ZGD), če ZGJS ne določa drugače. Tako se po ZGD javno podjetje ustanovi kot ena od oblik gospodarskih družb, po navadi kot kapitalska družba (kot delniška družba ali družba z omejeno odgovornostjo), torej ima javno podjetje status gospodarske družbe.

Vloga ustanovitelja javnega podjetja ima poseben pomen. Opredeljena je kot posebnost v primerjavi z običajnimi kapitalskimi družbami in posega tako v pravice lastnikov kot tudi na področje delovanja podjetja (direktorja). Ustanovitelj (Rešičič, 2001, str. 6):

- določi posebne pogoje za izvajanje dejavnosti ter zagotavljanje in uporabo javnih dobrin,

- odloča o cenah oziroma tarifah za uporabo javnih dobrin,
- sprejme poslovno poročilo, obračune in zaključni račun podjetja,
- imenuje in razrešuje direktorja javnega podjetja.

Osnovne oblike udejanjanja razmerij v javnih podjetjih so običajno opredeljene v ustanovnem aktu, statutu ter pogodbi o upravljanju, uporabi in vzdrževanju infrastrukture (Reščič, 2001, str. 7).

V Republiki Sloveniji se na lokalnem nivoju uporablja pravna oblika javnega podjetja, v večini primerov izvajanja obveznih gospodarskih javnih služb iz prvega odstavka 149. člena Zakona o varstvu okolja:

- oskrbe s pitno vodo,
- odvajanja in čiščenja komunalnih in padavinskih odpadnih vod,
- odlaganja ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov, in
- urejanja in čiščenja javnih površin.

Za javna podjetja, ki izvajajo obvezne gospodarske javne službe iz prvega odstavka 149. člena ZVO lahko rečemo, da je značilna po eni strani podjetniška funkcija, ki je enaka kot v zasebnih podjetjih. Javna podjetja morajo ravno tako kot ostale poslovne družbe skrbeti za uspešno in učinkovito poslovanje. Enako kot druga podjetja, ob zaključku poslovnega leta poročajo o poslovnih rezultatih z zaključnim računom in drugimi računovodskimi poročili.

Javna lastnina določa drugo karakteristiko javnega podjetja. Zaradi javne lastnine mora podjetje delovati tako, da so zagotovljeni temeljni družbeni cilji in interesi. Ti dostikrat niso skladni s cilji podjetja kot ekonomske enote. To je tudi vzrok, da država vpliva oziroma usmerja delovanje javnih podjetij. Zato se morajo javna podjetja na eni strani prilagajati zahtevam trga, na drugi pa zahtevam države.

V javnih podjetjih načeloma prevladujejo družbene prioritete, podjetniški cilji pa so potisnjeni v ozadje (Kavčič, 1993, str. 109).

### 1.1.3 Sredstva v upravljanju

Računovodska kategorija »sredstva v upravljanju« je slovenska posebnost. Je institut, ki je funkcioniral na podlagi Slovenskih računovodskih standardov in pooblastila. Gre za objekte, ki so v lasti lokalne skupnosti oziroma države in so praviloma po načelu *superficies solo credit*<sup>1</sup> zgrajeni na zemljiščih v javni lasti ali pa gre predvsem za infrastrukturne objekte, ki so zaradi javnega interesa v javni lasti na podlagi 76. člena

---

<sup>1</sup> Superficies solo cedit - Stavbna pravica; Stavbna pravica daje upravičencu pravico imeti v lasti zgrajeno zgradbo na tujem zemljišču, nad ali pod njo. Z ločitvijo lastninske pravice na zemljišču od lastninske pravice na objektu omogoča odstopanje od načela enotnosti zemljišča in objekta za določen čas. Stavbna pravica lahko traja največ 99 let. Po preteku pogodbeno določene stavbne pravice objekt pripade lastniku zemljišča. Stavbna pravica se lahko ustanovi tudi na javnem dobru, seveda pod pogojem, da ne ovira splošne rabe javnega dobra.

Zakona o gospodarskih javnih službah. Vsebina termina, sredstva v upravljanju, se razume kot upravljanje v smislu gospodarjenja, vzdrževanja, praviloma tudi obnove in kontrole.

### **1.1.3.1 Opredelitev sredstev v upravljanju**

Sredstva v upravljanju so slovenska po-privatizacijska posebnost. Pojavila so se, ko so javna podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe, izročila lokalnim skupnostim s posebno pogodbo ali kakim drugim aktom, infrastrukturne objekte in opremo v upravljanje.

**Zakonu o javnih financah** opredeljuje inštitut sredstev v upravljanju, ki je slovenska posebnost. V 76. členu je določeno, da je državno in občinsko premoženje finančno in stvarno premoženje v lasti države in občin. Finančno premoženje so denarna sredstva, terjatve, dolžniški vrednostni papirji ter delnice in deleži na kapitalu pravnih oseb in druge naložbe v kapitalu (kapitalske naložbe). Stvarno premoženje so premoženje in nepremičnine.

S finančnim in stvarnim premoženjem države upravlja in razpolaga država v skladu z Zakonom o javnih financah, razen če posebni zakon ne določa drugače.

### **1.1.3.2 Vzroki za uveljavitev sredstev v upravljanju v slovenski praksi**

V letu 1993 so na podlagi 76. člena Zakona o gospodarskih javnih službah postala vsa infrastrukturna omrežja, objekti in naprave last Republike Slovenije ali lokalnih skupnosti. Nadalje je bila s sprejetjem SRS 35 podana pravna podlaga za izkazovanje infrastrukture v poslovnih knjigah izvajalcev gospodarskih javnih služb kot sredstva v upravljanju.

Infrastruktura v lasti lokalnih skupnosti, se je v knjigah lokalnih skupnosti izkazovala kot terjatev, v knjigah javnih podjetij, ki opravljajo gospodarske javne službe, pa kot osnovna sredstva in kot obveznost do lokalnih skupnosti. Infrastruktura (objekti, naprave, omrežja) v lasti občin je bila dana v upravljanje javnim podjetjem na podlagi pogodbe o upravljanju.

Infrastrukturni objekti, katerih lastnica je ostala država ali lokalna skupnost, so se sicer izkazovali med sredstvi javnega podjetja, a niso bila sredstva v lasti tega podjetja, temveč so sredstva ostala v lasti države oziroma lokalne skupnosti. Vendar pa so to infrastrukturni objekti, ki služijo upravljanju javnih služb, zato jih je država oziroma lokalna skupnost dala v »upravljanje javnemu podjetju« (Kocbek, 1997, str. 239).

Omenjeni objekti in naprave so se lahko med lastninskim preoblikovanjem vložile v javno podjetje (oz. pustile v njem) in so se izkazovale v aktivih javnega podjetja kot njegovo premoženje. V tem primeru država oz. lokalna skupnost nima lastninske pravice na teh objektih, hkrati pa je takšno povečanje sredstev javnega podjetja na strani pasive pomenilo povečanje kapitala, dokapitalizacijo, in iz tega naslova je država prejela svoj kapitalski delež (Kocbek 1997, 239).

Natančnejša razmerja med javnim podjetjem in lokalno skupnostjo urejajo pogodba o upravljanju infrastrukture ali drugi medsebojni akti. Pri sestavljanju pogodbe o upravljanju običajno že na začetku naletimo na težave, ko je potrebno natančneje opredeliti, katera infrastrukturna sredstva se dajejo v upravljanje in koliko so vredna.

V pogodbi o upravljanju so določena pravila v zvezi z njeno uporabo in vzdrževanjem, pravila v zvezi z investiranjem (zlasti investiranjem iz amortizacije), način računovodskega izkazovanja infrastrukture, itd (Jereb 2002,57).

Dejstvo je, da vprašanje sredstev v upravljanju ni bilo enotno urejeno. Na sredstva v upravljanju in stroške povezanimi z njimi, se je nanašalo veliko problemov in vprašanj. Odgovore na ta vprašanja niso podpirale enotne zakonske rešitve.

### **1.1.3.3 Pogodba o upravljanju**

Javno podjetje in država oziroma lokalne skupnosti urejajo medsebojna razmerja na podlagi zakona oziroma predpisa lokalne skupnosti v pogodbi ali drugem aktu. Vsa razmerja, ki lahko pomembno vplivajo na izkazovanje poslovnih rezultatov javnih podjetij so bila urejena v pogodbi o upravljanju.

Urejena razmerja med javnim podjetjem ter lokalno skupnostjo, za katero javno podjetje opravlja določene gospodarske službe, so osnovni pogoj za normalno delovanje podjetja. Šele takrat, ko so ta razmerja urejena, se lahko javno podjetje v celoti posveti svojim dejavnostim in jih kvalitetno izvaja (Radek, 2002, str. 26).

Do 31. 12. 2009 se je sredstva v upravljanju računovodsko izkazovala v računovodskih izkazih javnega podjetja, in sicer na eni strani kot osnovno sredstvo podjetja in na drugi strani kot dolgoročno obveznost podjetja do lastnika infrastrukturnih objektov, to je lokalne skupnosti oziroma Republike Slovenije, kar knjigovodsko omogoča spoštovanje načela uravnoveženosti bilance stanja oziroma predpostavke, da je aktiva enaka pasivi.

Institut sredstev v upravljanju je prinesel mnogo težav predvsem zaradi zapletenosti in nepoznavanja razmerij med lokalno skupnostjo in javnim podjetjem. Prinesel je tudi prednosti, med katerimi je potrebno poudariti odbitek vstopnega DDV od izvedenih investicij in zniževanje osnove za DDPO na podlagi koriščenja davčnih olajšav v javnih podjetjih.

Z odpravo sredstev v upravljanju ima lastnik (država ali občina) infrastrukture naslednje možnosti:

- da infrastrukturo da v najem (poslovni ali finančni),
- da infrastrukturo kot stvarni vložek prenese zasebnemu izvajalcu ( lastnik je lahko delno ali v celoti občina ali zasebnik).

## **1.2 Zakonske podlage povezane s sredstvi v upravljanju**

Proces prestrukturiranja podjetij, ki se je začel konec devetdesetih let, je med drugim zajel tudi javne organizacije, formalno pa se je začel že s sprejetjem amandmajev k prejšnji slovenski ustavi v letu 1989. Sprejem nove ustave in Zakona o zavodih leta 1991 ter Zakona o gospodarskih javnih službah leta 1993 so načrtali novo konceptualno ureditev javnih služb, tako glede vsebine, določitve vrst in načinov izvajanja javnih služb kakor glede lastninskega preoblikovanja.

V nadaljevanju bomo predstavili temeljne zakone, ki urejajo področje sredstev v upravljanju in sicer Zakon o gospodarskih javnih službah, Zakon o javnih financah, Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin, Zakon o javno zasebnem partnerstvu in računovodske okvire. Slovenski računovodski standardi so sprejeti kot podzakonski akti in nimajo enake moči kot zakoni, ki urejajo druga področja.

Sledi obravnava zakonskih rešitev, ki kažejo na to, da računovodsko evidentiranje sredstev v upravljanju ni skladno niti z zakonskimi podlagami, niti z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

### **1.2.1 Zakon o gospodarskih javnih službah**

Zakon o gospodarskih javnih službah določa temeljno pravno izhodišče gospodarskih javnih služb. Ta zakon je bil sprejet v času lastninjenja družbenega premoženja in je začel veljati 2. julija 1993. Veljal naj bi za enega izmed zakonov, na katerem naj bi temeljile računovodske rešitve (Duhovnik 2005, str. 52).

ZGJS ureja temeljna vprašanja v zvezi z načinom izvajanja gospodarskih javnih služb in njihovim financiranjem. Namen opravljanja teh služb je določen v 1. členu ZGJS: »Z gospodarskimi javnimi službami se zagotavljajo materialne javne dobrine kot proizvodi in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja Republika Slovenija oziroma občina, zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu.«

Zakon podrobneje opisuje režijske obrate, javne gospodarske zavode in javna podjetja kot organizacijske oblike, v katerih se lahko zagotavljajo gospodarske javne službe. V tem zakonu so podrobno določeni koncesijski pogoji in vsebina koncesijske pogodbe, če se javna služba izvaja na podlagi podeljene koncesije (Duhovnik 2005, str. 52).

V zakonu je navedeno, da se kot vloženi kapital štejejo denar, stvari in vrednostni papirji. Po zakonu se infrastrukturni objekti GJS lahko financirajo iz sredstev, dobljenih s kratkoročnimi ali dolgoročnimi posojili. Nadalje se lahko sredstva za investicijsko izgradnjo objektov in naprav, namenjenih za opravljanje GJS, pridobijo tudi iz sredstev vlaganj tujih oseb in iz sredstev tujih in mednarodnih posojil (Duhovnik 2005, str. 52).

GJS se financirajo s ceno javnih dobrin, iz proračunskih sredstev in iz drugih virov, določenih z zakonom ali odlokom lokalne skupnosti. Država zagotavlja sredstva iz proračuna za financiranje državnih GJS, lokalna skupnost pa za financiranje lokalnih javnih služb (Duhovnik 2005, str. 53).

Zakon določa, da vodi režijski obrat ločeno računovodsko evidenco, ki omogoča obračun stroškov, odhodkov in prihodkov po načelih, ki veljajo za gospodarske družbe. Javni gospodarski zavod in javno podjetje vodita računovodstvo po določenih zakona, ki ureja gospodarske družbe. Koncesionar in oseba zasebnega prava vodita za dejavnost, ki je gospodarska javna služba, ločeno računovodstvo po določenih zakona, ki ureja gospodarske družbe (Duhovnik 2005, str. 52).

Glede infrastrukturnih objektov 76. člen zakona o gospodarskih javnih službah določa, da so lastnice objektov, ki so namenjeni izvajanju GJS, postale lokalne skupnosti, in da je javnim podjetjem potrebno zagotoviti razpolaganje s temi sredstvi na drugi pravni podlagi. ZGJS v 78. členu določa celo, da upravljanje in gospodarjenje s premoženjem zagotavlja Vlada oziroma izvršni svet lokalne skupnosti, pri tem pa ne predvideva, da se infrastruktura prenese v upravljanje izvajalcem GJS (Jereb 2007, str. 13).

Ta zakon, na katerem naj bi temeljile računovodske rešitve, ne vsebuje nobenih zahtev po ločenem spremljanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovnega in finančnega izida za posamezne GJS niti po prenosu sredstev države oz. lokalne skupnosti v upravljanje. Prav tako se na SRS sklicuje samo posredno, preko zakona o gospodarskih družbah (Duhovnik 2005, str. 52).

### **1.2.2 Zakon o javnih financah**

Zakon o javnih financah je drugi sistemski zakon, ki ureja področje upravljanja z državnim premoženjem in premoženjem lokalnih skupnosti. Finančno premoženje predstavljajo denarna sredstva, terjatve, dolžniški vrednostni papirji ter delnice in deleži v kapitalu pravnih oseb in druge naložbe v pravne osebe. Stvarno premoženje so nepremičnine in premožnine (Duhovnik 2005, str. 54).

Za opravljanje javnih služb in dejavnosti v javnem interesu lahko država oziroma lokalna skupnost po ZJF državno oziroma občinsko premoženje organizirata v obliki javnih zavodov, javnih gospodarskih zavodov, javnih podjetij, javnih skladov in agencij (Duhovnik 2005, str. 54).

Nadalje zakon določa, da s finančnim in stvarnim premoženjem države upravlja in razpolaga vlada v skladu s tem zakonom, če posebni zakon ne določa drugače. S finančnim in stvarnim premoženjem lokalne skupnosti razpolaga v skladu z zakonom, ki ureja lokalno samoupravo, določen organ (Duhovnik 2005, str. 54).

Prenos državnega premoženja ali premoženja lokalne skupnosti v upravljanje je omejeval 80 j. člen zakona, ki je določal, da javna infrastruktura, ki služi za izvajanje javne

gospodarske službe, ni v pravnem prometu, razen če gre za prenos na drugo osebo javnega prava (Jereb 2004, str. 71).

### **1.2.3 Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin (Ur. list RS, št. 14/07 in 55/09)**

Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin v 3. členu pojasnjuje pomen izrazov, med drugim tudi pomen izrazov upravljanje in razpolaganje,

- upravljanje s stvarnim premoženjem pomeni zlasti skrb za pravno in dejansko urejenost, investicijsko vzdrževanje, oddajanje v najem, obremenjevanje s stvarnimi pravicami, dajanje stvarnega premoženja v uporabo in podobno ter
- razpolaganje s stvarnim premoženjem pomeni vsak prenos lastninske pravice na drugo fizično ali pravno osebo, zlasti pa to pomeni prodajo, odsvojitve na podlagi menjave ali drug način odplačne ali neodplačne odsvojitve stvarnega premoženja ter vlaganje stvarnih vložkov v pravne osebe zasebnega ali javnega prava.

Ker je to nekoliko drugačno pojmovanje sredstev v upravljanju kot jih dejansko vsebinsko in posledično tudi računovodsko razumemo danes, je potrebno pojasniti, za koga Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin sploh velja. Odgovor na to vprašanje najdemo v 2. členu zakona, ki določa, da zakon velja za vse upravljavce in uporabnike stvarnega premoženja in samoupravnih lokalnih skupnosti.

Na osnovi te določbe se samo po sebi postavi vprašanje, kdo je upravljavec premoženja in kdo uporabnik. Tudi pomen teh dveh izrazov najdemo v 3. členu istega zakona in sicer:

- upravljavec premoženja je državni organ, uprava samoupravne lokalne skupnosti ali oseba javnega prava, pristojna za ravnanje s stvarnim premoženjem države in samoupravne lokalne skupnosti,
- uporabnik stvarnega premoženja je državni organ, organ lokalne skupnosti ter pravna oseba, ki ima stvarno premoženje neposredno v uporabi na podlagi zakonitega pravnega naslova.

Na podlagi določb Zakona o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin je Vlada RS izdala Uredbo o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin (Ur. list RS, št. 84/07 – 55/09), kjer se povezujeta pojma upravljavec in uporabnik. Tako je v 2. členu določeno, da so vsi državni organi, razen pravosodnih organov in organov državne uprave (poenostavljeno povedano nevladni organi) upravljavci in hkrati uporabniki stvarnega premoženja. Za organe državne uprave in pravosodne organe pa upravljavca s svojim sklepom določi Vlada RS.



### **1.2.4 Zakon o javno zasebnem partnerstvu**

V letu 2008 uveljavljen Zakon o javno zasebnem partnerstvu omogoča preoblikovanje javnih podjetij v gospodarske družbe. O vrstah preoblikovanja odloča ustanovitelj, to je država ali občina. Podjetje obstaja še naprej, vendar v drugi obliki. Ni pravne diskontinuitete. Treba je le sprejeti skupščinski sklep o preoblikovanju. Postopek preoblikovanja javnega podjetja, ki ima za cilj odpravo statusa javnega podjetja, torej obsega sprejetje sklepa ustanovitelja o preoblikovanju ter spremembo ustanovitvenega akta. Javno podjetje po preoblikovanju postane družba z omejeno odgovornostjo, lahko v izključni javni lasti, vendar kot oseba zasebnega prava.

### **1.2.5. Računovodski okvir sredstev v upravljanju**

Slovenski računovodski standardi opredeljujejo strokovno ravnanje na področju računovodenja. Oblikoval jih je Slovenski inštitut za revizijo 30. 12.1993. V praksi so se začeli uporabljati s 1. januarjem 1994. Njihovo oblikovanje je spodbudil 5. člen Zakona o računovodstvu iz leta 1989, ki je vrhovno strokovno organizacijo pooblastil, naj namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje, samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in domačimi dosežki oblikuje svoje strokovne standarde. V Republiki Sloveniji so takšno smer razvijanja strokovnih standardov nadaljevali Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju. Že drugič prenovljeni v nadaljevanju predstavljeni SRS temeljijo na Zakonu o gospodarskih družbah. SRS določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve.

SRS se nanašajo predvsem na gospodarske družbe, glede na svoje potrebe pa jih uporabljajo tudi druga podjetja, zavodi in celo državne organizacije, če to posebej določajo ustrezni državni predpisi. V večini SRS je v zvezi z njihovo uporabo govora kar o podjetjih, in ne o organizacijah kot o splošnejšem pojmu, ki obsega na primer tudi zavode. Računovodstvo v javnih podjetjih mora biti vodeno v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, ki veljajo za vse gospodarske družbe (standardi od številke 1 do 30). Ustanovitelj javnih podjetij (država ali lokalna skupnost) mora imeti pregled nad poslovanjem podjetja predvsem v tistem delu, ki se nanaša na dejavnost javnih gospodarskih služb. Računovodska poročila, ki bi bila izdelana samo na podlagi splošnih Slovenskih računovodskih standardov, ne bi vsebovala zadostnih informacij o poslovanju, ki jih v ta namen potrebuje ustanovitelj. Prav tako poročila ne bi zadoščala revizorjem za revidiranje javnih podjetij, ki morajo ugotoviti tudi namenskost, učinkovitost in racionalnost uporabe proračunskih sredstev, ki so bila dana javnim podjetjem z namenom opravljanja gospodarske javne službe (Kočan, 1999, str. 17).

Zato je bil za računovodske rešitve v javnih podjetjih, leta 1996, pripravljen poseben računovodski standard SRS 35, po katerem so z javnimi podjetji mišljene vse pravne osebe, ki skladno z zakonom o gospodarskih javnih službah opravljajo te službe, ne glede

na svojo organizacijsko obliko in ne glede na to, ali so gospodarske javne službe njihova celotna dejavnost ali le njen del (Turk, 1996, str. 188).

Z upoštevanjem določil tega standarda je mogoče zagotoviti pregled nad dejavnostjo javnih gospodarskih služb, ki mora biti ločen od drugih dejavnosti, predvsem z ustreznim razčlenjevanjem v okviru stroškovnega računovodstva in dodatnim analitičnim spremljanjem nekaterih ekonomskih kategorij – sredstev in obveznosti do virov sredstev (Kočan, 1999, str. 17).

Sistem sredstev v upravljanju se je v računovodski praksi uveljavil na področju vseh organizacij javnega prava in ga je mogoče obravnavati kot zanimiv in uporaben model računovodskega evidentiranja, vendar zakonodaja z drugih področij temu ni sledila. Posledično so se v praksi pojavljale številne težave pri upravljanju s sredstvi infrastrukture na področjih javnih naročil, graditve objektov, obračuna davka na dodano vrednost in davka od dobička pravnih oseb.

Zaradi navedenih težav, usklajevanja (odprave) razlik med SRS in Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju: MSRP) ter nekaterih sprememb na področju oblikovanja cen storitev gospodarskih javnih služb, se je pokazala potreba po spremembi računovodskega sistema sredstev v upravljanju.

Zakon o gospodarskih službah (Ur. l. RS 65/09) je v devetem odstavku 54. člena določil, da morajo slovenski računovodski standardi povzemati vsebino direktiv 78/660/EGS in 83/349/EGS ter v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Zaradi uskladitve z MSRP je bil spremenjen SRS 35 (2006) tako, da je odpravil računovodsko izkazovanje sredstev v upravljanju na področju gospodarskih javnih služb oziroma javnih podjetij.

V prehodnem obdobju do konca leta 2009 je bilo potrebno urediti nova razmerja med lokalno skupnostjo in izvajalcem GJS. SRS 35 (2006) namreč določa, da podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 35 (2002), razen določb, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju in jih morajo uporabljati vsa javna podjetja ne glede na velikost, dokler imajo računovodsko evidentirana sredstva v upravljanju, vendar najdlje do 31. 12. 2009.

### **1.3 Problemi na področju ukinitve sredstev v upravljanju**

V nadaljevanju bom predstavila procese prenosa javne infrastrukture v last izvajalcu gospodarske javne službe, probleme, ki so se pojavili in možne rešitve.

#### **1.3.1 Prenos gospodarske javne infrastrukture v last izvajalcu gospodarske javne službe**

Z odpravo sredstev v upravljanju ima lastnik (država ali občina) infrastrukture naslednje možnosti: da infrastrukturo da v najem (poslovni ali finančni), da infrastrukturo kot stvarni

vložek prenese zasebnemu izvajalcu (lastnik je lahko delno ali v celoti občina ali zasebnik).

Vsaka od predlaganih rešitev ima prednosti in slabosti in pri odločanju o končnih rešitvah je potrebno pretehtati tako prednosti kot slabosti. Glede na to, kje vse ima država ali občina sredstva v upravljanju, enotne rešitve zanje ni mogoče predpisati. Rešitve se iščejo od primera do primera. V kolikor je možna alternativna raba infrastrukture ali je mogoče zagotoviti drugo infrastrukturo, je lahko le-ta prenesena tudi v last zasebnega izvajalca. Če pa je uporaba infrastrukture nujna in je obstoječa infrastruktura edina, ki zagotavlja izvajanje storitev v javnem interesu, pa le-ta mora ostati v lasti javnega sektorja (npr. komunalna infrastruktura).

V primeru prenosa infrastrukture v last izvajalcu gospodarske javne službe mora biti ta sposoben zagotavljati tudi razširitvene investicije v gospodarsko javno infrastrukturo, bodisi z lastnimi sredstvi ali z najemom posojila, s ceno za izvajanje gospodarske javne službe pa zagotavljati sredstva za poplačilo vseh dolgov in vseh stroškov.

Če je izvajalec sposoben sam nositi stroške vzdrževanja obstoječe infrastrukture in zagotoviti sredstva za financiranje nove, je potrebno dodatno oceniti tudi tveganje, ki ga takšna odločitev prinaša, predvsem zaradi dejstva, da javna oblast v primeru slabega poslovanja izvajalca gospodarske javne službe izgubi možnost zagotavljanja izvajanja le-te na učinkovitejši in gospodarnejši način.

Čeprav bi si država oziroma občina v primeru izstopa iz družbe (v primeru d. o. o.) v prihodnosti morebiti lahko ponovno pridobila lastništvo nad gospodarsko javno infrastrukturo, ki je bila vložena kot stvarni vložek v družbo, je potrebno upoštevati, da kljub temu ne bo mogoče zahtevati vračila tistih investicij, ki jih je družba ustvarila s svojim poslovanjem. To pomeni, da država oziroma občina ne bi mogla razpolagati s celotno gospodarsko javno infrastrukturo podjetja. Če država oziroma občina vложи stvarni vložek v podjetje, pa čeprav je v njeni izključni lasti, se temu stvarnemu vložku odreče. Lastništvo nad infrastrukturo iz javnopravnega subjekta (občine) preide na zasebnopravni subjekt (podjetje). Smiselno je, da družbenika v primeru prenosa lastništva infrastrukture na izvajalca predhodno opredelita, kaj se zgodi z infrastrukturo v primeru slabega poslovanja družbe.

Sredstva za nove investicije bi se v tem primeru morala zbirati pri izvajalcu gospodarske javne službe, česar pa veljavna javnofinančna zakonodaja trenutno ne omogoča. Zakon o javnih financah v 2. členu namreč izrecno določa, da se prejemki, ki pripadajo državi oziroma občini, izkazujejo v proračunu. V primeru take rešitve javna oblast ohranja le nadzorno in regulatorno funkcijo.

### **1.3.2 Finančni najem**

Zaradi neizpolnjenih pogojev iz SRS 1.57 in SRS 1.58, finančni najem ni mogoč. Narava in pomen infrastrukture določa, da praviloma ne more ostati v lasti zasebnika. Razen tega

sklepanja poslov finančnega najema oziroma kreditnih poslov ne more opravljati občina, saj področje dela kreditnih institucij ne sodi v pristojnost občine, temveč v pristojnost institucij, ki so za ta namen tudi ustanovljene.

### **1.3.3 Poslovni najem**

Poslovni najem se kaže kot najprimernejša oblika za zakonsko ureditev razmerij med lastnikom gospodarske javne infrastrukture in izvajalcem gospodarske javne službe.

Upoštevati je treba, da se najemnina od oddaje stvarnega premoženja v najem skladno z 80. členom Zakona o javnih financah lahko uporabi samo za gradnjo, nakup in vzdrževanje stvarnega premoženja in je namenski prihodek proračuna.

Na ta način je z vidika priprave in izvrševanja proračuna zagotovljen namenski vir za financiranje obnovitvenih investicij v gospodarsko javno infrastrukturo. Javna oblast ohranja lastništvo nad infrastrukturo, najemnina v višini obračunane amortizacije pa je denarni tok, in ne zgolj obračunska kategorija.

## **2 PREDSTAVITEV PODROČJA SREDSTEV V UPRAVLJANJU IN PROBLEMOV V PROCESU NJIHOVE UKINITVE PRIMERU IZBRANEGA KOMUNALNEGA PODJETJA**

### **2.1 Razvoj in ureditev komunalne dejavnosti v Sloveniji**

Pojav komunalne dejavnosti je zelo star. Človek je od nekdanj razvijal skrb za svoje bivališče in okolico. Bivališče si je vselej urejal tako, da mu je omogočalo njegovo preživetje in razvoj. Sprva je za to skrbel sam, z razraščanjem naselij pa je urejanje bivališča in okolice postajalo vse bolj pomembno in zahtevno in ga človek sam ni mogel več obvladovati, zato je sčasoma postalo skrb širše družbene skupnosti.

Bivanje na vsakem naseljenem območju zahteva zagotovitev osnovnih materialnih pogojev, saj šele urejen bivalni prostor z vso potrebno infrastrukturo omogoča razvoj vseh drugih dejavnosti. Kot se je z razvojem naselij spreminjala njihova infrastruktura, so se razvijale in spreminjale tudi različne dejavnosti, povezane z urejanjem prostora in okolja. To so t.i. dejavnosti komunalnega značaja ali komunalne dejavnosti, ki so pogosto združene tudi pod samo komunalno dejavnost.

Bistveno za človekovo bivanje je njegovo urejeno bivališče, saj slednje »...skupaj z napravami in objekti predstavlja infastrukturo, ki šele omogoča razvoj druge dejavnosti«. (Klemenčič, 1997, str. 1).

#### **2.1.1 Razvoj komunalne dejavnosti**

Komunalne dejavnosti so se v preteklosti uvrščale med t.i. dejavnosti posebnega družbenega pomena in jih je za področje komunalnega gospodarstva urejal Zakon o komunalnih dejavnostih. Ob spremembi zakonodaje – z Zakonom o gospodarskih javnih

službah leta 1993 so te dejavnosti postale javne službe in so se – glede na področje – ločile na gospodarske in negospodarske javne službe. Temeljni zakon za negospodarske javne službe je postal Zakon o zavodih, za gospodarske javne službe pa Zakon o gospodarskih javnih službah. Znotraj tega je javne službe na področju komunalnega in vodnega gospodarstva urejal Zakon o varstvu okolja.

S komunalno dejavnostjo v splošnem označujemo dejavnosti, ki prebivalcem v naselju omogočajo temeljne materialne pogoje za življenje. V to dejavnost sodi oskrba s pitno vodo, odvajanje in čiščenje odpadnih in padavinskih voda, vzdrževanje javnih površin, skrb za javno razsvetlavo, opravljanje potniškega prometa, urejanje pokopališč, pokopališka in pogrebna dejavnost ter oskrba s toplotno energijo in plinom (Enciklopedija Slovenije, str. 216).

Klemenčič (1997, str. 21) navaja, da spada v komunalno dejavnost vse tisto, kar »...služi nalogi, da redno, praviloma vzdržema reproducira temeljne materialne pogoje življenja v naselju, in sicer na katerikoli način, posredno ali neposredno.« Avtor hkrati dodaja, da je komunalna dejavnost družbena dejavnost in da je potrebno pri obravnavanju tega pojma vselej izhajati iz funkcije oz. nalog, ki jih ta dejavnost izvaja.

### 2.1.2 Ureditev komunalne dejavnost v Sloveniji do uveljavitve ZGJS

Za Slovenijo je značilen specifičen razvoj lokalne samouprave in javnega sektorja, ki sta potekala bolj ločeno kot ne. Medtem ko se je lokalna samouprava pretežno razvijala po vzoru socialističnih držav, je javni sektor že vseboval nekatere značilnosti javnega sektorja razvitih zahodnoevropskih držav. V istem obdobju so tako hkrati koeksistirali elementi iz dveh časovno ločenih faz razvoja. Občinska uprava se je pretežno ukvarjala z državnimi zadevami, razvoj javnega sektorja (kamor sodijo tudi javne službe), pa je bil prepuščen samoupravnim interesnim skupnostim kot paradržavnim organom (Zupan, 1994, str. 27).

Glavni razlog za zastoj v reformah lokalne samouprave so bili ideološke in politične narave in odraz delovanja enostrankarskega sistema z nadzorom celotnega državnega aparata.

V obdobju do leta 1945, je bila komunalna dejavnost slabo razvita in še slabše organizirana. Eden prvih zakonov, ki je zajemal to področje je bil **Zakon in občinah** iz leta 1933 in **Zakon o mestnih občinah** iz leta 1934.

Komunalna podjetja so bila v lasti občine ali mesta in brez prave samostojnosti. Njihova samostojnost je bila zgolj v pooblastilu (za opravljanje dejavnosti) občine oz. mesta.

Stanje je nekoliko izboljšal **Zakon o ljudskih odborih** iz leta 1946, na katerega so krajevni ljudski odbori pridobili pristojnost za opravljanje komunalne dejavnosti. Skrbeli so za oskrbo z vodo v naselju, javno razsvetlavo, oskrbo z električno energijo, prometne poti, javne parke in nasade in podobno (Klemenčič, 1997, str. 146).

Leta 1967 smo dobili **Zakon o delovnih organizacijah, ki opravljajo komunalno dejavnost posebnega družbenega pomena**, s katerim je bilo uveljavljeno *načelo javnosti*, na podlagi katerega so imeli uporabniki komunalnih storitev možnost vpogleda v delo komunalne organizacije, hkrati pa so se ustrezno tudi uredila razmerja med sodelujočimi akterji – komunalnimi podjetji, občino in uporabniki storitev.

Samostojno pravno ureditev komunalne dejavnosti smo dobili leta 1975 z **Zakonom o komunalnih organizacijah posebnega družbenega pomena**, s katerim so bile komunalne organizacije izenačene z organizacijami združenega dela na področju gospodarstva. Komunalna organizacija je bila dolžna zagotavljati storitve vsem občanom pod enakimi pogoji.

Ustava iz leta 1974 je zagotovila oblikovanje t.i. samoupravnih interesnih skupnosti, katerih namen je bil »zadovoljevanje skupnih interesov in potreb delovnih ljudi«. V skladu s tem so bile za izvajanje komunalne dejavnosti ustanovljene **samoupravne komunalne interesne skupnosti**. Ustanavljale so se glede na potrebe in interese uporabnikov, za eno ali več povezanih dejavnosti, za območje posamezne ali več krajevnih skupnosti oz. ene ali več občin. Ustanavljali so jih občani kot »delovni ljudje« in kot uporabniki komunalnih storitev, prek svojih krajevnih skupnosti z namenom odločanja (o uporabi sredstev za opravljanje dejavnosti, o pogojih in načinu opravljanja dejavnosti, ipd). Kljub tem zagotovilom je občina ohranila pomembne pristojnosti, predvsem glede predpisov o obvezni uporabi komunalnih storitev, prispevkov za izgradnjo določenih komunalnih objektov in naprav in podobno (Klemenčič, 1997, 152).

Leta 1982 je bil sprejet **Zakon o komunalnih dejavnostih**, ki je podrobno uredil vprašanja organizacije, upravljanja in gospodarjenja komunalne dejavnosti, kar je omogočilo njeno pospešeno in poglobljeno uveljavljanje in razvijanje (Zupan, 1994, str. 10).

Po tem zakonu so se za komunalne dejavnosti posebnega pomena šteli naslednje dejavnosti (3. in 4. člen ZKD):

- oskrba naselij z vodo,
- odvajanje odpadnih in padavinski voda,
- vzdrževanje čistoče v naseljih,
- urejanje javnih parkov, nasadov, drevoredov, zelenic,
- urejanje javnih parkirišč, dovoznih in pešpoti in drugih javnih poti v naselju,
- javna razsvetljava v naselju,
- javni mestni promet,
- urejanje pokopališč in pokopališka dejavnost.

Občina je pod te dejavnosti lahko vključila še katero od drugih dejavnosti, če je menila, da je temeljnega pomena za življenje in delo prebivalcev. Kot take so se lahko določile dejavnosti urejanja ulic in cest v mestih ter mestnih naseljih, dejavnosti s področja oskrbe s toplotno energijo in plinom in dejavnosti čiščenja kurilnih naprav. Oskrba s plinom in

toplotno energijo iz omrežja (plinovod in toplovod) sta bili po ZKD izbirni gospodarski javni službi.

Zakon o komunalnih dejavnostih (Ur. list SRS, št. 8/82) je prenehal veljati z uveljavitvijo **Zakona o gospodarskih javnih službah** (1993) in **Zakona o varstvu okolja** (1993).

### 2.1.3 Zakonske podlage

Družbeno-ekonomske spremembe in začetek prilagajanja evropskim pravnim tokovom so pripeljali do sprejetja množice zakonskih aktov in predpisov v zvezi z delovanjem lokalne samouprave in razvojem javnega sektorja. Leta 1993 je bil sprejet eden od najpomembnejših zakonov s tega področja – **Zakon o gospodarskih javnih službah**. Pri sprejetju le-tega so bile že upoštevane nekatere evropske smernice, predvsem Evropska listina o lokalni samoupravi, ki v 3. členu določa: »Lokalna samouprava označuje pravico in sposobnost lokalnih oblasti, da v mejah zakona urejajo in opravljajo bistveni del javnih zadev v lastni pristojnosti in v korist lokalnega prebivalstva«. V 4. členu pa listina določa, da se »temeljna pooblastila in pristojnosti lokalnih oblasti določijo v ustavi ali v zakonu«.

Na podlagi teh določil so lokalne skupnosti dobile pristojnosti za odločanje o lokalnih javnih zadevah, torej tudi o oblikah in načinu zagotavljanja materialnih javnih dobrin na komunalnem področju.

Z novo zakonodajo so se dejavnosti posebnega družbenega pomena preimenoval v javne službe (prehodna določba 68. člena ZGJS). V skladu s prestrukturiranjem gospodarstva se je ločil tudi gospodarski in negospodarski značaj dejavnosti, temu ustrezno pa tudi javne službe. ZGJS je postavil temelje za ureditev gospodarskih javnih služb, Zakon o zavodih pa za ureditev negospodarskih javnih služb.

Leta 1993 je bil sprejet tudi prvi **Zakon o varstvu okolja** (v nadaljevanju ZVO) (Ur. List RS, št. 32/93), ki je na novo uredil področje komunalnega gospodarstva. Prinesel je bistvene spremembe tako glede opredelitve kot glede organiziranosti komunalne dejavnosti. Z uveljavitvijo tega zakona so namreč dejavnosti posebnega družbenega pomena na področjih t.i. materialne infrastrukture, ki jih je prej urejal ZKD, postale gospodarske javne službe varstva okolja.

Kot **obvezne državne gospodarske javne službe** je ZVO v 25. členu opredelil obvezne republiške gospodarske javne službe na področju ravnanja z odpadki. Mednje sodijo službe zbiranja, razvrščanja, skladiščenja in prevažanja radioaktivnih in drugih nevarnih, rizičnih in škodljivih odpadkov, službe, ki se ukvarjajo z uničevanjem teh odpadkov ter komunalnih odpadkov ter službe odlaganja preostankov odpadkov. Področje ravnanja z odpadki (zbiranje in odvažanje odpadkov) je sicer po 21. členu ZLS izvirna naloga občine, kljub temu jih ZVO uvršča med javne službe na ravni države.

ZVO je eden redkih zakonov, ki je izrecno določil, katere dejavnosti se štejejo za lokalne gospodarske javne službe. Lokalne gospodarske javne službe varstva okolja sodijo med najpomembnejše funkcije vsake občine.

ZVO je določil konkretne dejavnosti, ki se izvajajo kot **obvezne gospodarske javne službe** na tem področju. Mednje sodijo naslednje dejavnosti:

- oskrba s pitno vodo,
- odvajanje in čiščenje komunalnih odpadnih in padavinskih voda,
- ravnanje s komunalnimi odpadki,
- odlaganje ostankov komunalnih odpadkov,
- javna snaga in čiščenje javnih površin,
- urejanje javnih poti, površin za pešce in zelenih površin,
- pregledovanje, nadzorovanje in čiščenje kurilnih naprav, dimnih vodov in zračnikov zaradi varstva zraka (po ZVO iz leta 2004 ni več obvezna lokalna, temveč obvezna državna javna služba)

Pod obvezne gospodarske javne službe sodijo tudi dejavnosti, ki so obvezne javne službe določene v posameznih zakonih:

- gasilska služba (Zakon o gasilstvu)
- urejanje stavbnih zemljišč (Zakon o stavbnih zemljiščih)
- upravljanje občinskih stanovanj (Stanovanjski zakon)
- upravljanje občinskih kategoriziranih cest (Zakon o cestah)

Za vse navedene obvezne lokalne javne službe in pa intervencijske službe zaščite in reševanja velja, da jih samostojno, neposredno in obvezno zagotavlja občina. V primeru, da te niso zagotovljene na tak način, jih mora zagotoviti država. Način zagotovitve določi vlada z aktom, izvrši pa ga ministrstvo. Občina je glede tega pod nekakšno prisilno upravo, saj se ta prisilnost lahko uporabi vselej, kadar bi bilo ogroženo nemoteno zagotavljanje javnih dobrin, saj jih je dolžna zagotoviti občina (Vlaj, 1998, str. 300). Takšno poseganje države v izvajanje lokalnih javnih služb pa je po drugi strani potrebno, saj mora biti po zakonu izvajanje služb usklajeno na širšem območju države, to pa se dosega le z doslednim izvajanjem na lokalni ravni.

**Izbirne lokalne gospodarske javne službe** opredeli občina z odlokom. Uporaba javnih dobrin, ki se zagotavljajo v okviru teh služb ni obvezna, če zakon ali predpis s tega področja za posamezne primere ne določa drugače. Sicer pa v praksi ni nikjer povsem jasne opredelitve, katere javne službe so izbirne. Kljub temu med izbirnimi lokalnimi gospodarskimi javnimi službami najpogosteje najdemo naslednje dejavnosti (Hrovatin, 2002, str. 47):

- urejanje in vzdrževanje pokopališč,
- pogrebne storitve,
- vzdrževanje javne razsvetljave,



- urejanje in vzdrževanje ulic, trgov, pločnikov in občinskih cest,
- zimska služba
- urejanje prometne signalizacije.

V primerjavi s prejšnjim zakonom, ki je urejal komunalno dejavnost (ZKD, str. 44), je ZVO ohranil večino dejavnosti iz prejšnjega zakona, vendar jih je podrobneje uredil, saj je določil raven njihovega izvajanja ter obveznosti oz. izbirnost izvajanja.

Nov **Zakon o varstvu okolja** je bil sprejet leta 2004 (v nadaljevanju: ZVO-1). V grobem je glede opredelitve javnih služb podoben prejšnjemu, je pa precej bolj obsežen, saj vsebuje kar 199 členov (prejšnji 112), dodaja in opredeljuje pa tudi nekatere nove okoljske pojme. Precej pozornosti novi zakon namenja informiranju javnosti glede varstva okolja, načrtom in programom v zvezi s tem, vplivom in posegom v okolje in morebitnim ukrepom ter različnim ekonomskim instrumentom za zmanjševanje obremenjevanja okolja.

Poleg tega so pravne podlage še Zakon o lokalni samoupravi, Zakon o financiranju občin, Zakon o javnih naročilih, Zakon o javnih financah in Zakon o gospodarskih družbah. Razen zakonskih in podzakonskih osnov na ravni države urejajo področje gospodarskih javnih služb še občinski odloki, ustanovni akti javnih podjetij, statuti posameznih javnih podjetij in pogodbe o upravljanju z infrastrukturo, namenjeni za izvajanje javnih služb (Reščič, 2001, str. 5).

## **2.2 Kratka predstavitev komunalnega podjetja**

Družba Komunala Idrija, (v nadaljevanju: Komunala) je gospodarska družba, ki je bila ustanovljena z namenom izvajanja javnih gospodarskih služb v občini Idrija, za ravnanje z odpadki pa tudi v občini Cerklje. Osnova za njeno delovanje so občinski odloki.

Glavna naloga Komunale je zadovoljevanje javnih potreb, redna in kvalitetna ponudba komunalnih storitev, ki so dostopne vsem pod enakimi pogoji. S svojim delovanjem želi Komunala ohranjati zdravo, čisto in urejeno okolje ter zagotavljati njegov trajnostni razvoj.

Cilj Komunale je s svojim kakovostnim, strokovnim, razvojno naravnanim, zakonsko pogojenim in naprednim delovanjem ter s procesom stalnih izboljšav tako na tehnološkem kot organizacijskem področju, pridobiti ugled podjetja v očeh ciljnih segmentov in konkurence na tržišču.

### **2.2.1 Računovodske posebnosti**

Javna podjetja so poslovni subjekti s posebnim značajem in naravo, zato ima tudi računovodenje določene specifičnosti. Računovodstvo se sicer vodi v skladu s pravili, ki veljajo za gospodarske družbe. Novi Slovenski računovodski standardi, usklajeni z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, ki so začeli veljati v letu 2006, so bistvene spremembe prinesli tudi za SRS 35.

Ves čas od sprejetja ZGJS v letu 1993 se pojavljajo dileme glede pravilnosti računovodskega izkazovanja infrastrukture. Prvo rešitev je uvedel SRS 35 (1997) z uveljavitvijo sistema izkazovanja sredstev v upravljanju. Nadalje je SRS 35 (2002) uporabo tega sistema zgolj omejil na javna podjetja, SRS 35 (2006) pa je zaradi uskladitve SRS z MSRP ta sistem sredstev v upravljanju ukinil, obenem pa dovolil prehodno obdobje do konca leta 2009 (Jereb, 2007, str. 13).

Družba Komunala je imela rok, tako kot vse ostale gospodarske javne službe, da do 31. 12. 2009 sredstva v upravljanju izloči iz svojih poslovnih knjig.

Vprašanje evidentiranja sredstev v upravljanju ni enotno rešeno. Naloga prenove SRS je zagotovitev ustrezne preglednosti stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovnega izida za posamezne gospodarske javne službe. Le s pomočjo ustrezne preglednosti je mogoče nedvoumno opredeliti stroškovne podlage gospodarskih javnih služb ter z njimi povezane prodajne cene oz. subvencije, ki so potrebne za njihovo nemoteno delovanje. Prav tako je v skladu z zakonodajo in evropskimi direktivami potrebno ločeno računovodsko evidentiranje stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovnega izida za posamezne gospodarske javne službe in druge dejavnosti, ki jih opravlja javno podjetje.

### **2.2.2 Sredstva v upravljanju**

Na podlagi podpisane Pogodbe dne 28. 7. 2004 o upravljanju infrastrukturnih objektov in naprav za potrebe oskrbe s pitno vodo, odvajanja in čiščenja odpadnih in padavinskih vod, ter ravnanjem in odlaganjem s komunalnimi odpadki, je Občina Idrija kot lastnik sredstev v skladu z določbami Slovenskih računovodskih standardov SRS 35 prenesla sredstva v upravljanje upravljavcu Komunali Idrija.

V pogodbi o upravljanju so bila urejena vsa razmerja, ki lahko pomembno vplivajo na izkazovanje poslovnih rezultatov javnih podjetij:

- lastništvo nad sredstvi, ki se dajejo v upravljanje,
- sredstva, ki se dajejo v upravljanje
- namen, zaradi katerega se sredstva dajejo v upravljanje
- obdobje upravljanja s sredstvi
- način upravljanja s sredstvi
- potrebne evidence sredstev v upravljanju
- načrtovanje upravljanja s temi sredstvi
- način potrditve načrtov upravljanja s sredstvi
- način obračuna amortizacije osnovnih sredstev v upravljanju (amortizacijske metode, amortizacijske stopnje)
- način možnega zmanjšanja stroškov amortizacije v breme obveznosti do lastnikov
- razmejitev med investicijami in vzdrževanjem
- način kritja stroškov vzdrževanja osnovnih sredstev v upravljanju

- vodenje investicij
- izločitve osnovnih sredstev v upravljanju
- nadzor nad upravljanjem s sredstvi
- poročanje o upravljanju s sredstvi
- prenehanje upravljanja s sredstvi in predaja dokumentacije

V skladu z dopolnitvami določb standarda SRS 35, 2006, je Komunala v svojih računovodskih knjigah zagotavljala tudi evidence:

- po vrstah sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- po vrstah obveznosti do virov sredstev in načinov njihovega izkazovanja,
- posebnosti obračuna amortizacije,
- po vrstah stroškov in odhodkov ter načinov njihovega izkazovanja,
- posebnostih razčlenjevanja in merjenja prihodkov,
- posebnostih ugotavljanja in obravnavanja raznih vrst poslovnega izida,
- posebnostih prevrednotenja,
- obliko bilance stanja
- obliko bilance poslovnega izida in izkaza denarnih tokov ter
- vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil k računovodskim izkazom

Urejena razmerja med Komunalo Idrija in lokalno skupnostjo, za katero javno podjetje opravlja javne gospodarske službe, so osnovni pogoj za normalno delovanje podjetja. Šele takrat, ko so ta razmerja urejena, se lahko podjetje v celoti posveti svojim dejavnostim in jih kvalitetno izvaja.

### **2.3 Proces ukinitve sredstev v upravljanju**

Delo in postopki v procesu ukinitve sredstev v upravljanju in izločitev iz poslovnih knjig Komunale so potekali skozi celo leto 2009. Proces je bil težaven, ker do takrat še ni bilo prakse iz tega naslova, navodila pa so bila skopa.

Pripraviti je bilo potrebno verodostojen dokument – podbilance SVU, ki je vseboval seznam vseh osnovnih sredstev v upravljanju s pripadajočimi vrednostmi. Opredmetena sredstva, ki jih je Komunala prejela v upravljanje so se ločeno izkazovala v poslovnih knjigah, ločeno po vrstah in lastnikih. Obveznost, ki jo je imela Komunala do lokalne skupnosti, se je izkazovala kot dolgoročna obveznost na kontih razreda 989.

V primeru, ko javno podjetje dobi sredstva v upravljanje, jih izkazuje med svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi, medtem ko lastnica izkazuje terjatev z zneskom, ki je enka njegovi čisti vrednosti. Če pa je poleg države ali lokalne skupnosti prispevalo denar tudi javno podjetje, se delež podjetja izkazuje v njegovi podbilanci sredstev in obveznosti do virov sredstev v upravljanju pa kot obveznost do virov sredstev (Kavčič, 1999, str. 56).

Na pasivni strani bilance stanja je bilo potrebno osnovni kapital Komunale razčleniti tako, da je bilo mogoče ugotoviti, v kakšnem deležu je udeležba lokalne skupnosti in drugih lastnikov. Glede na ZGJS se je izračunal delež lokalne skupnosti v osnovnem kapitalu podjetja. Iz pasivnih kontov je bila razvidna tudi obveznost Komunale do lokalne skupnosti za sredstva infrastrukture, ki so bila podjetju dana le v upravljanje.

V nadaljevanju podajam nabor težave in posebnosti, povezanih s pripravo podbilanc:

- V preteklosti se je na področju investiranja v infrastrukturo velikokrat iz različnih vzrokov pozabilo na vodenje evidenc. Ob prejemu sredstev v upravljanje je Komunala zaradi nepopolnih in vprašljivih evidenc imela slab pregled nad vsemi osnovnimi sredstvi, ki jih je dejansko upravljala.
- Nepredvidevanje poslovnih dogodkov je povzročilo, da so se nekatera osnovna sredstva ali celotno omrežje pojmovala in evidentirala kot eno osnovno sredstvo, čeprav so se posamezni deli omrežja gradili v različnih časovnih obdobjih in po različnih vrednostih. Na takšen način so se sredstva v preteklosti vodila tudi na Komunalni. Dvomi v pravilnost takšnega evidentiranja so se pokazali, ko je bilo potrebno začetne dele infrastrukture zamenjati zaradi dotrajanosti. V primeru, ko so bila takšna vlaganja opredeljena kot stroški vzdrževanja ni bilo težav. V primeru, ko je bilo vlaganje v obstoječe osnovno sredstvo opredeljeno kot investicija, pa je nastopila težava pri izločitvi starega dela omrežja. Zaradi nepreglednega nalaganja vrednosti posameznih investicij na isto osnovno sredstvo, ne moremo ugotoviti dejanske nabavne vrednosti izločenega dela omrežja in pripadajočega popravka vrednosti.
- Uporabno vrednost evidenc osnovnih sredstev zmanjšuje tudi način revalorizacije teh sredstev. Osnovna sredstva, ki so last podjetja so bila v procesu lastninjena podvržena cenitvam s strani pooblaščenih cenilcev, medtem ko so bila osnovna sredstva, ki so postala last lokalne skupnosti, izločena iz evidenc pred cenitvami in so jih podjetja prejela nazaj v upravljanje z neocenjenimi vrednostmi. Inflacija konec osemdesetih in v začetku devetdesetih je bila razmeroma visoka, kar je te vrednosti precej popačilo. Posledice poslovanja v takšnih pogojih so nepravilne vrednosti osnovnih sredstev infrastrukture, kar povzroča nerealno izkazovanje amortizacije.
- Komunala je v skladu s standardom ločeno izkazovala obračunano amortizacijo in njeno uporabo za opredmetena osnovna sredstva za opravljanje GJS v lasti podjetja in v upravljanju ter za opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti. Potrebno je bilo izdelovati ločene podbilance sredstev in obveznosti do virov sredstev v upravljanju po lastnikih teh sredstev ter v letnih poročilih prikazovati obračunano in porabljeno amortizacijo infrastrukture.
- Lastnik infrastrukture in javno podjetje se za vsako GJS pogodbeno dogovorita o načinu obračunavanja amortizacije in tudi o načinu porabe teh sredstev. Javno podjetje ne

sme samostojno razpolagati z zbranimi sredstvi amortizacije infrastrukture, saj ta sredstva niso njegova.

- V pogodbi o upravljanju je pogosto naveden način pokrivanja stroškov amortizacije. Lokalne skupnosti se odločijo, da se stroški amortizacije pokrivajo iz cene, v primeru, da le ta ne zadostuje, pa se lahko odločijo za pokrivanje amortizacije z zmanjševanjem dolgoročnih obveznosti do lokalne skupnosti.
- Vrednosti osnovnih sredstev v upravljanju so visoke, posledično so tudi stroški amortizacije teh sredstev visoki. Glede na to, da so cene storitev javnih podjetij pod regulatorno funkcijo države se dogaja, da prihodki ne zadoščajo za pokrivanje vseh stroškov. V teh primerih imajo lastniki osnovnih sredstev, danih v upravljanje, možnost, da se odločijo, da javno podjetje del obračunanega popravka vrednosti ne izkaže med stroški amortizacije osnovnih sredstev upravljanju, temveč kot zmanjšanje obveznosti do lastnika sredstev. Takšne odločitve povzročijo znižanje stroškov javnega podjetja in izboljšanje poslovnega rezultata javnega podjetja.

### **2.3.1 Problemi v procesu ukinitve sredstev v upravljanju**

Pogodba o najemu gospodarske javne infrastrukture med Komunalo in Občino Idrija je urejala poleg najema gospodarske javne infrastrukture tudi vse ostale elemente, vezane na izvajanje gospodarske javne službe, tudi sestavo cen storitev gospodarskih javnih služb, sodila za razdelitev posrednih stroškov na del, ki se nanaša na opravljanje javne gospodarske službe, in na del, ki bremeni izvajanje drugih dejavnosti. Določeni so bili tudi postopki določanja, spreminjanja in potrjevanja cen. Jasno so bila navedena merila in postopki delnega kritja cene (subvencije) s strani javne oblasti.

Pogodba je urejala tudi vprašanje novih investicij v infrastrukturo, potrebnih za izvajanje reguliranih dejavnosti: postopke izbire in potrjevanja novih investiciji, vire financiranja, lastništvo in posledično morebitne prenose lastništva.

Zaradi prenosa infrastrukture iz poslovnih knjig Komunale kot izvajalca gospodarskih javnih služb v poslovne knjige občine, se je Komunali zmanjšala bilančna vsota. Sredstva v upravljanju na aktivni strani niso bila enaka obveznostim za sredstva, prejeta v upravljanje na pasivni strani, zato se je postavilo vprašanje, ali se bo znižal kapital, ali bo Komunala kot izvajalec lastnika uspela prepričati z ustreznimi knjigovodskimi listinami, da je infrastruktura vzdrževana z izposojenimi sredstvi, torej s krediti.

Sprememba razmerja med kapitalom in dolgom na pasivni strani bilance stanja je vplivala tudi na kreditno sposobnost Komunale kot izvajalca gospodarskih javnih služb. V primeru prenosa dolga skupaj z infrastrukturo v poslovne knjige občine pa bi ta prenos vplival tudi na stopnjo zadolžitve občine in na njeno kreditno sposobnost.

Zakon o financiranju občin v 10. d členu sicer določa, da občina ne sme prevzemati dolga. Ker gre v primeru prenehanja izkazovanja sredstev v upravljanju dejansko za prevzem osnovnih sredstev oziroma premoženja, ki je bilo financirano s krediti, gre posledično za

prevzem obveznosti iz naslova posojil za prevzeta osnovna sredstva oziroma premoženje. V poslovnih knjigah občin so se obveznosti iz naslova posojil (glavnice in obresti) povečale.

Država oziroma občina in izvajalec gospodarske javne službe morata skleniti pogodbo, s katero se bo odplačevanje obveznosti preneslo na državo oziroma občino, za kar pa je potrebno pridobiti soglasje posojilodajalca.

Prenehanje uporabe izkazovanja sredstev v upravljanju ne pomeni samo prenosa gospodarske javne infrastrukture (opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju) v poslovne knjige občine oziroma države, temveč tudi nastanek medsebojnih terjatev in obveznosti na podlagi ugotovljenih razlik med višino izkazanih obveznosti izvajalca gospodarske javne službe do države oziroma občine in vrednostjo do sedaj izkazanih opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

Prenos javne gospodarske infrastrukture v last izvajalcu gospodarske javne službe je predstavljalo za javno oblast bistveno večje tveganje pri zagotavljanju izvajanja gospodarske javne službe, kot pa je tveganje z uporabo instituta poslovnega najema. Ni dvoma, da se bodo tudi v primeru uporabe instituta poslovnega najema v praksi pojavile določene težave, s katerimi se bodo pri urejanju razmerij soočali tako lastniki javne gospodarske infrastrukture kot tudi novi najemniki le-te. Vendar je ta sprememba nujen korak, da tudi na tem področju vzpostavimo transparentne odnose med lastniki infrastrukture in njenimi uporabniki ter uvedemo pregledne odnose poslovanja tudi na področju izvajanja gospodarskih javnih služb. S tem bomo zaključili dosedanjo prakso diskriminatorne obravnave različnih izvajalcev teh reguliranih dejavnosti in razmere na trgu uredili tako, kot od nas zahtevata Evropska Unija in OECD.

Nova zakonodaja je kot obvezne določala predkalkulacije in pokalkulacije izračunov polne lastne cene. To pomeni, da se v začetku obračunskega obdobja na podlagi znanih predpostavk oblikuje načrtovana cena, ob koncu obračunskega obdobja pa se, na podlagi dejanskih podatkov, izračuna cena storitve za preteklo obdobje. Ti podatki bodo tudi predmet obveznih razkritij v pojasnilih k računovodskim izkazom.

Razlika med ceno storitev iz predkalkulacije in pokalkulacije bo predmet izravnave v naslednjem obračunskem obdobju. S tem je vzpostavljen tudi mehanizem nadzora nad nadomestili. Za pravilen izračun cene storitve javne službe ali gospodarske javne službe pa je pomembno, da ima infrastruktura, ne glede na to, ali je v lasti javnega ali zasebnega subjekta, določeno vrednost, ki se z ustvarjanjem blaga ali storitev porablja. Ko bo proces konsolidacije lastništva in vključevanja stroškov infrastrukture na tem področju zaključen, bo potrebno vprašanje sredstev v upravljanju rešiti tudi pri pravnih osebah javnega prava.

### **2.3.2 Novo pogodbeno razmerje – koncesija**

Pri prenosu infrastrukture v last javnega podjetja ločimo naslednje načine financiranja infrastrukture, in sicer (Jereb, 2006, str. 85):

- koncesija (prava in »neprava«),
- javno podjetje s spremenjenim načinom financiranja,
- javno podjetje ob obstoječem načinu financiranja in v lasti ene občine,
- javno podjetje ob obstoječem načinu financiranja in v lasti več občin,
- javno podjetje ob obstoječem načinu financiranja in v delni zasebni lasti.

Najsplošnejše bi lahko *pravo koncesijo* opredelili kot pooblastilo, ki ga na predpisan način in v predpisani obliki da država ali lokalna skupnost oz. preko njiju pooblaščen organ, osebi civilnega prava (pravni ali fizični). Predmet pooblastila je praviloma opravljanje javne službe ali upravljanje, uporaba ali izkoriščanje naravnih dobrin. Je v bistvu pooblastilo za opravljanje neke dejavnosti, ki je izključni pristojnosti države ali lokalne skupnosti, in gre za prenos določenega dela dejavnosti iz javne v zasebno sfero (Groff-Ferjančič, 2006, str. 30).

Lozej (2006, str. 56) pravi: »Z računovodskega vidika lahko koncesije razdelimo na dva sklopa, na t.i. prave koncesije (npr. BOT koncesije) in na neprave koncesije.«

Za pravo koncesijo bi lahko rekli, da je financiranje izgradnje infrastrukturnih objektov obveznost koncesionarja, ki finančne vire zagotovi sam ali pa najame posojila. Obveznost lokalne skupnosti kot koncudenta je, da odobri takšno ceno izvajanja GJS, ki bo pokrila vse stroške amortizacije infrastrukture, saj si bo le na tak način koncesionar povrnil sredstva vložena v izgradnjo infrastrukture. V primeru, da lokalna skupnost javnemu ali zasebnemu podjetju s koncesijsko pogodbo odda pravico za opravljanje GJS, se infrastruktura še naprej izkazuje v knjigah lokalne skupnosti, koncesioanar jo ima v bistvu v najemu in jo le uporablja. Koncesionar koncudentu za opravljanje dejavnosti plačuje ali pa ne plačuje koncesnine, kar je odvisno od dogovora v koncesijski pogodbi. Po prenehanju obdobja, za katero je bila sklenjena koncesija, se zgrajena infrastruktura vrne državi oz. lokalni skupnosti, ki jo prevzame v svoje knjige (Jereb, 2006, str. 85).

*Nepravo koncesijo* je smiselno uporabiti v primeru, ko se država ali lokalna skupnost odloči, da bo podelila koncesijo ali povsem zasebnim pravnim osebam ali pa preoblikovanim bivšim javnim podjetjem. Pri tej obliki koncesije, koncesionarju ni treba zagotoviti finančnih virov za izgradnjo infrastrukture, kajti država ali lokalna skupnost z načinom oblikovanja cene za izvajanje GJS omogoči vnaprejšnje zbiranje sredstev za izgradnjo infrastrukture pri bodočih uporabnikih (Jereb, 2006, str. 86).

Koncesija se lahko podeli tudi sedanjim javnim podjetjem, ki so v večinski lasti lokalne skupnosti. Ta način podelitve koncesije je sicer pravno možen, vendar ekonomsko sporen, kajti koncudent ne more odločati enostransko. Koncesija je po vsebini namenjena pravnim osebam zasebnega prava in ne podjetjem v večinski lasti občin (Jereb, 2006, str. 86).

## SKLEP

Infrastruktura je bistveni element kolektivnega življenja prebivalstva. Da bi ljudje lahko živeli skupaj, morajo progresivno urejati prostor in iz njega potegniti koristi in ustvariti okolje, ki je primerno za izvajanje njihovih gospodarskih, socialnih in kulturnih aktivnosti. Ob upoštevanju lokalnih pogojev, tehničnih možnosti in razpoložljivih finančnih sredstev morajo vključiti vse vire kreativnosti za skupno izgradnjo in upravljanje življenjskega okvira, ki je prilagojen njihovi obliki civilizacije.

Ko gre za bistvene investicije v skupno življenje družbe, ima javna oblast na vseh nivojih v državi posebno odgovornost. Zaradi svojih izvirnih pravic javna oblast definira pravni, administrativni in institucionalni okvir ter določa gospodarsko, finančno in davčno politiko. Čeprav delna ali popolna privatizacija in s tem povečana konkurenčnost panoge lahko izboljša delovanje javnih služb, je sodelovanje javnega sektorja kot regulatorja in zakonodajalca še vedno bistvenega pomena. Zakonodajalec mora biti sposoben od zasebnega sektorja pridobiti vse pomembne informacije. Zakonodajni postopki morajo biti pregledni in odprti za vse zainteresirane stranke, tudi za končne potrošnike.

V skladu z ZGJS iz leta 1993, so morala podjetja, narediti seznam infrastrukturnih objektov, ki jih potrebujejo za opravljanje GJS in jih prenesti na državo ali lokalno skupnost. S tem so bili infrastrukturni objekti, naprave in omrežja ter druga sredstva, prenesena v lastništvo države ali lokalne skupnosti. Prevzem lastništva lokalne skupnosti nad temi sredstvi pomeni, da je lokalna skupnost dala ta sredstva na razpolago javnim podjetjem za opravljanje dejavnosti, na podlagi pogodbe o upravljanju. Ta pogodba je zasebnega prava, ki ima tako elemente najemne pogodbe kot tudi koncesijske. Poleg tega je tudi pogodba o zagotavljanju nekaterih storitev za lokalne skupnosti, predvsem v zvezi z vzdrževanjem infrastrukture in vodenjem investicij v to infrastrukturo.

Prejeta sredstva v upravljanju se je pri javnem podjetju vodilo na aktivni strani bilance stanja, med dolgoročnimi sredstvi podjetja, na pasivni strani pa podjetje za ta sredstva izkazuje dolgoročne obveznosti do lokalne skupnosti. V poslovnih knjigah lokalne skupnosti se vodijo kot terjatev z zneskom, ki je enak njihovi čisti vrednosti.

Prednosti, ki so jih sredstva v upravljanju prinašala, so bila v tem, da je evidenca osnovnih sredstev na enem mestu, tudi, če je več lastnikov, vodenje investicij je lažje, obračunavanje stroškov amortizacije je omogočalo pravičnejše in bolj enakomerno obremenitev uporabnikov storitev GJS.

Slabosti sistema sredstev v upravljanju so bila, da zakonodaja drugih področij ne upošteva posebnosti, kar je povzročilo dvome in težave, prav tako pa sistem ni bil skladen z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Zato so v novem SRS 35, ki je začel (veljati leta 2006, sredstva v upravljanju ukinjena.

Slovenija je danes članica EU in je v procesu približevanja Evropi popolnoma prilagodila svojo okoljsko zakonodajo evropski ter prevzela njen pravni red. Obravnavana



problematika je obširna, konkretne usmeritve in rešitve na tem področju pa je težko sprejeti brez dobrega poznavanja zgodovine področja in upoštevanja posebnosti gospodarskih javnih služb v Sloveniji.

V komunalnih dejavnostih tržne zakonitosti slabo delujejo, zato je potrebno podjetja spodbujati k nenehnim izboljšavam in racionalizacijam. Infrastruktura sodi med najpomembnejše dejavnike gospodarskega razvoja države, saj razvitost infrastrukturnih dejavnosti določa uspešnost države pri razvoju in diverzifikaciji proizvodnje, širitvi trga in krepitvi mednarodnih povezav. Razpوتا fiskalne politike in poslovanja proračunskih porabnikov pripomore k zmanjševanju revščine in izboljšanju ekoloških razmer in z njimi kakovosti življenja ljudi. Kapital, vložen v infrastrukturo, je nepovratno izgubljen za druge namene. Državno sodelovanje pri gradnji, upravljanju in njenem vzdrževanju je potrebno zaradi enotnega ukrepanja na tem področju.

Danes se išče novo ravnotežje med državljani, državo in družbo. Cilj je podpora države za spreminjanje značilnosti trga, pri čemer postaja država vse bolj partner v teh procesih. Javni sektor je odgovoren za to, da so storitve za zadovoljevanje skupnih in splošnih potreb za prebivalstvo zagotovljene v skladu s potrebami družbe.

## LITERATURA IN VIRI

1. Duhovnik, M. (2005). *Predvidene spremembe SRS 35*. Radenci: LM Veritas.
2. Duhovnik, M. (2006). *Ekonomski in računovodski vidik izvajanja gospodarske javne službe na podlagi pogodbe o finančnem najemu infrastrukture*. Ljubljana: LM Veritas.
3. Energetski zakon. *Uradni list RS št. 27/2007*
4. Groff Ferjančič, M. (2006). *Ekonomski vidik javno zasebnega partnerstva*. Ljubljana: LM Veritas.
5. Hrovatin, N. (2002). *Strategija razvoja gospodarskih javnih služb v Sloveniji*. Ljubljana: Svetovalni center Ljubljana.
6. Jereb, S. (2002). *Evidentiranje osnovnih sredstev v upravljanju na podlagi cenitev infrastrukturnih omrežij*. Radenci: LM Veritas
7. Jereb, S. (2002a). *Analiza izdelave izkazov poslovnega izida v javnih komunalnih podjetjih po dejavnostih in občinah*. Radenci: LM Veritas.
8. Jereb, S. (2004). *Uporaba SRS 35 v javnih podjetjih in pri koncesionarjih - danes in v prihodnje?* Radenci: 2004
9. Jereb, S. (2006). *Izvajanje gospodarske javne službe, če se infrastruktura vloži kot stvarni vložek*. Ljubljana: LM Veritas.
10. Jereb, S. (2006a). *Ekonomska izhodišča za oblikovanje cen storitev občinskih gospodarskih javnih služb*. Ljubljana: LM Veritas.
11. Jereb S. (2007). *Nova ekonomska razmerja med lokalnimi skupnostmi in javnim podjetjem*. Portorož: LM Veritas.
12. Kavčič, S. (1993). Računovodstvo javnih podjetij. *Zbornik referatov 25. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah* (str. 107-117). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
13. Klemenčič, T. (1997). *Komunalno gospodarstvo*. Ljubljana: Svetovalni center.
14. Kocbek, M. (1997). Računovodsko obravnavanje infrastrukturnih objektov v javnih podjetjih. *Iz prakse za prakso* 2 (str. 239-242).
15. Kočan, Z. (1999). *Izvajanje SRS 35 v javnem podjetju*. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor.
16. Kuhelj, A. (1997). Primer ZDA kot model uspešnega in racionalnega opravljanja gospodarskih javnih služb. *Pravnik*, Ljubljana, 6-8, str. 382-395.
17. Lozej, M. (2006). *Računovodski in ekonomski vidik izvajanja gospodarske javne službe na podlagi pogodbe o poslovnem najemu infrastrukture*. Ljubljana: LM Veritas.
18. Pirnat, R. (1996) »Uprava na lokalni ravni«. *Podjetje in delo*, 5, 843-850.
19. Pomorski zakonik. *Uradni list RS št. 120/2006*.
20. Radek, Z. (2002). *Odprta vprašanja spremenjenih SRS za javna podjetja*. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor.
21. Rešičič, V. (2001). Urejanje medsebojnih razmerij med občinami in javnimi podjetji. Računovodstvo v javnih podjetjih. *Zbornik referatov*. Ljubljana: LM veritas, družba za revizijo in računovodsko svetovanje d.o.o., str. 15-12.
22. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije (2002). *Slovenski računovodski standardi*. Ljubljana: Zveza računovodij in revizorjev Slovenije.

23. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije (2006). *Slovenski računovodski standardi*. Ljubljana: Zveza računovodij in revizorjev Slovenije.
24. Potrebe in dobrine. (b.l.) V E-studij.si. Najdeno 30. januarja 2014 na spletnem naslovu [http://www.e-studij.si/Potrebe\\_in\\_dobrine](http://www.e-studij.si/Potrebe_in_dobrine).
25. Šinkovec, J. (1989). Javno podjetje. *Gospodarski vestnik*, Ljubljana, 35-37, str. 57-58
26. Turk, I., Kavčič S., Koželj, S., & Kokotec – Novak, M. 1996. *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta
27. Uredba o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin. *Uradni list RS* št. 84/07 in 55/09.
28. Ustava RS. *Uradni list RS* št. 68/06.
29. Zakon o graditvi objektov. *Uradni list RS* št. 102/2004.
30. Zakon o prostorskem načrtovanju. *Uradni list RS* št. 33/2007.
31. Zakon o javnih cestah. *Uradni list RS* št. 33/2006.
32. Zakon o železniškem prometu. *Uradni list RS* št. 11/2011.
33. Zakon o pošti. *Uradni list RS* št. 73/1994.
34. Zakon o telekomunikacijah. *Uradni list RS* št. 30/2001.
35. Zakon o letalstvu. *Uradni list RS* št. 81/2010.
36. Zakon o rudarstvu. *Uradni list RS* št. 98/2004.
37. Zakon o lokalni samoupravi. *Uradni list RS* št. 72/93.
38. Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS* št. 32/93 in 30/98.
39. Zakon o gospodarskih službah. *Uradni list RS* št. 60/2006 in 65/2009.
40. Zakon o javno zasebnem partnerstvu. *Uradni list RS* št. 127/2006.
41. Zakon o varstvu okolja. *Uradni list RS* št. 72/93.
42. Zakon o urejanju prostora. *Uradni list RS* št. 110/2002.
43. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 79/1999.
44. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 118/2005.
45. Zakon o vodah. *Uradni list RS* št. 67/2002, 110/2002, 2/2004, 10/2004, 41/2004.
46. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/1991.
47. Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin. *Uradni list RS* št. 14/07 in 55/09.
48. Zupan, A. (1994). Nova ureditev komunalnih dejavnosti v Republiki Sloveniji (magistrsko delo). Ljubljana: FDV.