

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

RAZKRITJA V RAČUNOVODSKEM LETNEM
POROČILU

Emilija Kocjan

Koper, 2009

Mentor: izr. prof. dr. Franko Milost



POVZETEK

Naloga obravnava tematiko računovodskega poročanja poslovnih subjektov. Opredelili smo načine računovodskega poročanja ter zavezujoče standarde, zakonsko podlago in obveznosti posameznih gospodarskih družb. V aplikativnem delu smo opisali način računovodskega poročanja v izbrani gospodarski družbi – v Javnem podjetju Okolje Piran, ter preverili ustreznost njihovih poslovnih poročil. Na koncu smo podali ugotovitve in priporočila.

Ključne besede: računovodstvo, javno podjetje, računovodsko letno poročilo, razkritja, računovodski izkazi.

SUMMARY

The diploma thesis deals with the accounting reports of the business subjects. We determined the various manners of the accounting reporting and the binding standards, the legal foundations and liabilities of the individual economic enterprises. In the applicative part we described the manner of the accounting reports in the chosen enterprise – the Public enterprise Okolje Piran. We verified adequacy of its business reports. At the end we offered our conclusions and recommendations.

Key words: accountancy, public enterprise, accounting annual report, disclosures, accounting statements

UDK: 347.728.1:35(043.2)



VSEBINA

1	Uvod	1
2	Značilnosti javnih podjetij	3
2.1	Opredelitev in vloga v prehodnem obdobju	3
2.2	Zakonodaja pri računovodenju v javnem podjetju	4
3	Računovodstvo v javnem podjetju	5
3.1	Organizacijska sestava računovodstva	5
3.1.1	Finančno računovodstvo	5
3.1.2	Stroškovno računovodstvo	5
3.1.3	Računovodstvo človeških zmožnosti kot del poslovnega računovodstva	5
3.2	Funkcije računovodstva	6
3.2.1	Računovodsko predračunavanje	6
3.2.2	Knjigovodstvo	6
3.2.3	Računovodsko nadziranje	7
3.2.4	Računovodsko analiziranje	8
3.2.5	Računovodsko informiranje	9
4	Letno poročilo	11
4.1	Zavezanci za sestavitev letnega poročila in razvrščanje družb	12
4.2	Roki za sestavitev, sprejem in predložitev letnega poročila	13
4.3	Računovodsko poročilo	13
4.3.1	Temeljne računovodske predpostavke in načela	13
4.3.2	Računovodske usmeritve	14
4.3.3	Bilanca stanja	16
4.3.4	Izkaz poslovnega izida	16
4.3.5	Izkaz denarnih tokov	17
4.3.6	Izkaz gibanja kapitala	18
4.4	Poslovno poročilo	18
4.5	Interesne skupine	19
5	Razkritja	21
5.1	Opredelitev razkritij	21
5.2	Obvezna razkritja	21
5.3	Prostovoljna razkritja	22
6	Razkritja v računovodskem letnem poročilu Javnega podjetja Okolje Piran, d. o. o., za leto 2007	25
6.1	Kratka zgodovina in predstavitev javnega podjetja	25
6.2	Letno poročilo JP Okolje Piran	26
6.3	Splošna razkritja	27

6.4	Razkritja postavk v bilanci stanja.....	28
6.4.1	Razkrivanje računovodskih usmeritev	28
6.4.2	Razkrivanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev	30
6.4.3	Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev	31
6.4.4	Razkrivanje naložbenih nepremičnin.....	33
6.4.5	Razkrivanje zalog.....	34
6.4.6	Razkrivanje poslovnih terjatev	35
6.4.7	Razkrivanje denarnih sredstev	36
6.4.8	Razkrivanje kratkoročnih časovnih razmejitev	36
6.4.9	Razkrivanje zunajbilančnih postavk	37
6.4.10	Razkrivanje kapitala.....	37
6.4.11	Razkrivanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev.....	38
6.4.12	Razkrivanje dolgoročnih dolgov	39
6.4.13	Razkrivanje kratkoročnih dolgov	39
6.4.14	Podbilanca stanja sredstev v upravljanju	40
6.4.15	Podbilanca stanja javnega podjetja	41
6.5	Razkritja postavk v izkazu poslovnega izida	41
6.5.1	Razkrivanje prihodkov	42
6.5.2	Razkrivanje odhodkov	43
6.5.3	Razkrivanje stroškov amortizacije.....	44
6.5.4	Razkrivanje stroškov dela	44
6.5.5	Razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida.....	45
6.6	Razkritja postavk v izkazu denarnih tokov	46
6.7	Razkritja postavk v izkazu gibanja kapitala	47
6.8	Druga razkritja.....	48
6.8.1	Vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil.....	48
6.8.2	Razkritja podatkov o skupinah oseb	49
6.8.3	Razkritja zneskov za revizorja	49
6.8.4	Izjava uprave	50
6.8.5	Revizijsko poročilo	50
7	Sklep.....	51
	Literatura	53
	Viri	54
	Priloge.....	55

KRAJŠAVE

AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
GJS	gospodarske javne službe
JP	javno podjetje
KSP	Komunalno stanovanjsko podjetje
MRS	Mednarodni računovodski standardi
MRSP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
d. o. o.	družba z omejeno odgovornostjo
SRS	Slovenski računovodski standardi
t. i.	tako imenovani
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZGJS	Zakon o gospodarskih javnih službah
ZJZP	Zakon o javno–zasebnem partnerstvu
ZRacS	Zakon o računskem sodišču
ZRev	Zakon o revidiranju

1 UVOD

Razkritja v računovodskem delu letnega poročila so določena v Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD) in v Slovenskih računovodskih standardih (SRS). Javna podjetja poleg splošnih SRS upoštevajo še določila posebnega SRS 35. V prehodnem obdobju do izločitve sredstev v upravljanju, vendar najkasneje do 31. decembra 2009, uporabljajo javna podjetja poleg SRS 35 (2006) še SRS 35 (2002), in sicer določbe, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju. Razkritja v računovodskem delu letnega poročila so obvezna in prostovoljna. Pomembna so za razumevanje postavk, izkazanih v računovodskih izkazih.

Obvezna razkritja so poleg tega, da so odvisna od določil zakona, odvisna tudi od opredelitve pomembnosti. SRS zahtevajo razkrivanje pomembnih zadev, zato podjetja opredelijo naravo in stopnjo pomembnosti v pravilniku o računovodstvu ali drugem notranjem aktu. Stopnja pomembnosti se določa glede na vrednost sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev, glede na delež prihodkov in podobno (Horvat 2003b, 166–167).

Javna podjetja ustanovi država oziroma lokalna skupnost na osnovi posebnega javnopravnega akta (odloka), in sicer za izvajanje gospodarskih javnih služb (GJS), v kolikor se dejavnosti lahko opravljajo profitno. Javna podjetja skrbijo za nemoteno zagotavljanje javnih dobrin in storitev, ki so v javnem interesu. Zaradi pridobivanja dobička so organizirana v skladu z ZGD, čeprav je pridobivanje dobička podrejeno izvajanju GJS. Z javnopravnim aktom so jim podeljene izključne pravice pri opravljanju GJS, zato zasedajo pri izvajanju teh dejavnosti monopolni položaj na tržišču. Javna podjetja v letnem poročilu razkrivajo bistveno večji obseg informacij, kot jih razkrivajo ostale gospodarske družbe, zavezane reviziji.

Namen diplomske naloge je proučiti literaturo, ki obravnava letna poročila in razkritja v računovodskem delu letnega poročila z vidika javnega podjetja. Poleg literature je treba proučiti veljaven ZGD-1, splošne SRS (2006) in posebni SRS 35 (2002), ki ga javno podjetje še vedno uporablja, dokler izkazuje sredstva v upravljanju in se ne preoblikuje na osnovi Zakona o javno-zasebnem partnerstvu (ZJZP).

Namen naloge je prikazati vsebino in obseg razkritij ter analizirati računovodski del letnega poročila Javnega podjetja Okolje Piran, d. o. o. (JP Okolje) ter ugotoviti, ali so razkritja ustrezno zakonsko in strokovno opredeljena. Poleg tega želimo potrditi ali zavreči naslednje trditve:

- Pri obveznem in prostovoljnem razkrivanju se upoštevajo potrebe interesih skupin, ki se odločajo na osnovi razkritih informacij.
- Narava in stopnja pomembnosti posameznih zadev, ki se razkrivajo, je ustrezno opredeljena.

- Z letnim poročilom javno podjetje dokazuje učinkovitost in racionalnost izvajanja GJS.

Cilj diplomske naloge je ponuditi rešitve za izboljšanje razkritij v računovodskem delu letnega poročila javnega podjetja. Obvezna razkritja v računovodskem delu letnega poročila, ki jih upoštevajo javna podjetja, niso nikjer predstavljena združeno, na enem mestu, ampak je treba izhajati iz določil zakona in SRS. Ugotovitve so pomembne za vsa javna podjetja, zavezana reviziji, in obravnavano javno podjetje ter ostale družbe, če izločijo razkritja, povezana z javnim podjetjem.

Razkritja in dodatna pojasnila k računovodskim izkazom so pomembna za opredelitev, ali računovodski izkazi kažejo resnično in pošteno sliko finančnega položaja podjetja in ali so v skladu s SRS. Predpostavljamo, da računovodsko letno poročilo javnega podjetja vsebuje vsa zakonsko določena razkritja k računovodskim izkazom, saj je revidirano in je podano pozitivno mnenje revizijske družbe. Preverja se način, obseg in vsebina razkrivanja informacij po splošnih SRS in posebnem SRS 35.

Pri obravnavi problema se omejitve nanaša na srednje velika javna podjetja, ki se revidirajo in so organizirana na osnovi ZGD-1 kot družbe z omejeno odgovornostjo.

Uvodu sledi drugo poglavje, v katerem je podana opredelitev javnih podjetij, namen njihovega obstoja ter zakonodaja pri računovodenju. V tretjem poglavju je predstavljena organizacijska sestava računovodstva in funkcije računovodstva s posebnostmi pri javnem podjetju. Četrto poglavje je namenjeno letnemu poročilu, zavezancem za sestavitev letnega poročila, razvrščanju družb ter rokom za sestavitev, sprejem in predložitev letnega poročila. Predstavljene so računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti, ki jih določajo SRS, ter opredeljena in predstavljena računovodska načela, ki so pomembna za oblikovanje računovodskih usmeritev. Na osnovi izbranih usmeritev se izdelujejo temeljni računovodski izkazi. Predstavljena je obvezna vsebina poslovnega poročila in interesne skupine, ki jih je treba upoštevati pri izdelavi letnega poročila. V petem poglavju so opredeljena razkritja, tako obvezna kot prostovoljna.

Šesto poglavje je namenjeno predstavitvi JP Okolje in sestavinam letnega poročila. Določbe SRS in ZGD-1 so predstavljene pri obravnavanju razkritij posameznih gospodarskih kategorij računovodskih izkazov. Prav tako so predstavljene tudi ugotovitve in predlogi za izboljšanje računovodskega letnega poročila. Razkritja so razdeljena na splošna razkritja, razkritja postavk k bilanci stanja, razkritja postavk k izkazu poslovnega izida, razkritja postavk izkaza denarnih tokov, razkritja postavk izkaza gibanja kapitala ter druga razkritja. V sklepu so podane ugotovitve in splošni predlogi za izboljšanje letnega poročila.

2 ZNAČILNOSTI JAVNIH PODJETIJ

2.1 Opredelitev in vloga v prehodnem obdobju

Osnovni smoter delovanja javnega podjetja je v zagotavljanju javnih dobrin in storitev, katerih trajno in nemoteno izvajanje je v javnem interesu. Javne dobrine posebnega družbenega pomena zagotavlja država ali lokalna skupnost in so vsem uporabnikom dostopne pod enakimi pogoji. Javna podjetja opravljajo dejavnosti GJS, če jih lahko izvajajo profitno, čeprav je dobiček podrejen javnemu interesu. Zakon o gospodarskih javnih službah (ZGJS) omogoča državi in lokalnim skupnostim različne oblike izvajanja GJS. Najpogostejša oblika izvajanja GJS je javno podjetje, organizirano na osnovi ZGD kot družba z omejeno odgovornostjo (d. o. o.). Ustanovitelj javnega podjetja, ki opravlja lokalne GJS, je večinoma občina. ZGJS ureja poslovanje javnega podjetja, določa ustanovitelje in ustanoviteljske pravice ter način imenovanja in razrešitve direktorja; druga vprašanja so urejena v ZGD.¹

GJS se po ZGJS izvajajo še v obliki režijskega obrata in javnega gospodarskega zavoda. Koncesije osebam zasebnega prava in vlaganje javnega kapitala v osebe zasebnega prava, ki ju je še omogočal ZGJS, pa ureja ZJZP. Zakonska ureditev javnih podjetij v lasti javnega in zasebnega sektorja ni bila ustrezna do uvedbe ZJZP, in sicer zaradi dvojne vloge države oz. lokalne skupnosti. Država oz. lokalna skupnost se je pojavljala kot regulator GJS in kot lastnik deleža kapitala. ZJZP ukinja javna podjetja v mešani lasti. Javna podjetja imajo monopolen položaj z izvajanjem GJS, z uvajanjem konkurence na področju javnega sektorja in uvedbo ZJZP je razmejitev dvojne vloge države oz. lokalne skupnosti nujna. Ob izkazovanju dobička se javnemu podjetju ne pripisuje njegova učinkovitost in racionalnost pri izvajanju GJS, ampak izkoriščanje monopolnega položaja in previsokega zaračunavanja storitev, ob izkazovanju izgube pa neučinkovitost njegovega delovanja.

ZJZP² zahteva preoblikovanje obstoječih javnih podjetij. S statusom javnega podjetja se bodo v bodoče pojavljala le podjetja v stoddotni lasti države oz. lokalnih skupnosti, ostale družbe, ki samostojno nastopajo na trgu in so v zasebni lasti, bodo lahko opravljale GJS s koncesijo.

Vsa javna podjetja, ki izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi sredstva infrastrukture, morajo ob preoblikovanju na osnovi ZJZP sredstva infrastrukture izločiti in jih prenesti v knjige države ali lokalnih skupnosti, vendar najkasneje do konca leta 2009, kot določa SRS 35 (2006).

¹ Na uporabo ZGD napotuje 28. člen ZGJS za vprašanja, ki se nanašajo na položaj javnega podjetja in 66. člen ZGJS za vodenje računovodstva.

² 141. člen ZJZP določa preoblikovanje obstoječih javnih podjetij.

2.2 Zakonodaja pri računovodenju v javnem podjetju

Splošna pravila o računovodenju³ gospodarskih družb določa ZGD-1, podrobnejša strokovna pravila so opredeljena v SRS. Javna podjetja upoštevajo posebnosti računovodskega spremljanja določene v ZGJS, ki napotuje na uporabo ostalih določil, opredeljenih v ZGD. Javna podjetja, ustanovljena na osnovi ZGJS, uporabljajo določila ZGD-1 in splošnih SRS (2006) ter posebni SRS 35 (2006), ki obravnava računovodsko spremljanje GJS. V prehodnem obdobju velja za javna podjetja SRS 35 (2002), dokler računovodsko izkazujejo sredstva v upravljanju, vendar le določbe, ki se nanašajo na sredstva v upravljanju in najdlje do prenosa sredstev v upravljanje ustanovitelju oziroma do 31. decembra 2009.

SRS 35 opredeljuje posebnosti, ki se nanašajo na izkazovanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, posebnosti glede obračunavanja amortizacije, posebnosti glede razčlenjevanja in merjenja prihodkov, odhodkov in stroškov, posebnosti glede ugotavljanja in obravnavanja poslovnega izida, posebnosti prevrednotenja in oblik računovodskih izkazov. SRS 35 določa pojasnila k računovodskim izkazom ter vrste in vsebine posebnih razpredelnic, ki se upoštevajo pri zunanjem računovodskem poročanju.

SRS so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih sprejeme Slovenski inštitut za revizijo. Izhajajo iz domačega kodeksa računovodskih načel. Njihova posebnost je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje poročanje. Splošnih SRS je 30 pri čemer SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem računovodskem poročanju, SRS od 20 do 23 in SRS od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja. S SRS 31 se začnejo posebni standardi, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst. Obvezna uporaba določb MRSP je samo v primeru, da se SRS nanje neposredno sklicujejo. Druge določbe MSRP se štejejo le kot informacija o strokovnih dosežkih (Novak 2007, 113–114).

Javna podjetja so zavezanci za obračun in plačilo davka od dohodkov (dobička), ki ga ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Ustvarjeni dobiček, ki se ugotavlja za davčne namene, je obdavčen enako kot pri ostalih gospodarskih družbah, in sicer za leto 2007 s stopnjo 23 %. Med prihodki javno podjetje izkazuje subvencije in dotacije ter pomemben znesek prihodkov za kritje amortizacije infrastrukture, ki se ne pokriva iz cene. Našteti prihodki so obdavčeni, saj se prihodki ugotavljajo v skladu s SRS in njihov izvzem pri sestavljanju davčnega obračuna ni predviden.

³ Računovodenje je dejavnost spremljanja gospodarskih kategorij.

3 RAČUNOVODSTVO V JAVNEM PODJETJU

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost, znotraj katere se spremlja in proučuje poslovanje družbe, ki ga lahko vrednostno izrazimo.

3.1 Organizacijska sestava računovodstva

Organizacijsko se računovodstvo deli na finančno in stroškovno. Poslovodno računovodstvo je skupek delov finančnega in stroškovnega računovodstva, ki oblikuje informacije⁴ za poslovno odločanje (Milost 2001, 27).

3.1.1 Finančno računovodstvo

Finančno računovodstvo spremlja poslovanje družbe kot celote, zagotavlja informacije, ki izhajajo iz razmerij z okoljem in so potrebne zunanjim in notranjim uporabnikom računovodskih informacij. Zagotavljajo se podatki o spremembah in stanjih gospodarskih kategorij posamezne družbe. V finančno računovodstvo se uvrša oblikovanje temeljnih računovodskih izkazov (Melavc in Milost 2003, 117).

3.1.2 Stroškovno računovodstvo

Stroškovno računovodstvo spremlja poslovanje znotraj družbe, po posameznih poslovnoizidnih mestih. SRS 35 (2006) določa oblikovanje poslovnoizidnih mest samo za GJS ter spremljanje prihodkov in na njej nastale ter njej prisojene stroške. Nadalje določa spremljanje stroškov za vse dejavnosti. Prav tako se dobiček ali izguba ugotavljata za posamezne GJS in druge dejavnosti ter podjetje kot celoto. Iz tega izhaja, da se poslovnoizidna mesta oblikujejo za vse dejavnosti v podjetju, temu pa so prilagojene vse funkcije računovodstva.

3.1.3 Računovodstvo človeških zmognosti kot del poslovodnega računovodstva

Poslovodno računovodstvo je skupek tistega dela finančnega in stroškovnega računovodstva, ki je namenjeno načrtovanju in pripravi podatkov in informacij za poslovodstvo, ki se na njihovi osnovi odloča.

Novo področje poslovodnega računovodstva je t. i. računovodstvo človeških zmognosti, ki obravnava zaposlene kot premoženje podjetja. Človekovo delo izenačuje z ostalimi prvinami poslovnega procesa: z delovnimi sredstvi, predmeti dela in storitvami. Klasično računovodstvo obravnava zaposlene in naložbe v zaposlene kot strošek, izkazan je zmanjšan poslovni izid tekočega obračunskega obdobja in povečan poslovni izid v prihodnjih obdobjih. Nerealno izkazovanje poslovnega izida v klasičnem računovodstvu se lahko opredeli kot posledica neupoštevanja računovodskega načela

⁴ Računovodska informacija je problemsko usmerjena in podlaga za odločanje. Računovodski podatek nepristransko izraža dejstva (Kodeks računovodskih načel).

prednosti vsebine pred obliko. V bilanci stanja ni izkazane vrednosti zaposlenih med sredstvi, prav tako naložbe v zaposlene ne povečujejo njihove vrednosti, saj se obravnavajo kot strošek v tekočem obračunskem obdobju. Pretirana uporaba previdnosti pri bilanciranju v klasičnem računovodstvu je v nasprotju z načelom resničnosti in vodi do neustreznega izkazovanja sredstev in obveznosti do virov sredstev v bilanci stanja. Oblikovanje računovodskih informacij za poslovno odločanje mora biti kakovostno in celovito, brez vključevanja človeških zmožnosti je sprejemanje ustreznih odločitev vprašljivo. Računovodstvo človeških zmožnosti se še ni uveljavilo, zaradi različnih interesov in krize v računovodstvu, ki zavrača sprejemanje novih idej (Milost 2001).

3.2 Funkcije računovodstva

Funkcije računovodstva so računovodsko predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje. Računovodsko informiranje pa je v SRS 30 (2006) opredeljeno kot končna stopnja vseh štirih funkcij.

3.2.1 Računovodsko predračunavanje

Računovodsko predračunavanje zajema računovodske predračune, ki kažejo na spremembe in stanja gospodarskih kategorij v prihodnosti. Izraženi so vrednostno ali v naravnih merskih enotah kot podlaga za odločanje. Uporabljajo se podatki iz knjigovodstva o preteklem dogajanju, ki nakazujejo na spremembe v prihodnosti.

Predračunski računovodski izkazi, ki zajemajo predračunsko bilanco stanja, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunski izkaz denarnih tokov in predračunski izkaz gibanja kapitala morajo biti sestavljeni z uporabo enakih metod kot obračunski računovodski izkazi, da omogočajo analiziranje in ugotavljanje razlik in odstopanj med načrtovanim in uresničenim.

Podatki in informacije iz računovodskih predračunov se lahko vgrajujejo v knjigovodstvo, in sicer zaradi pridobivanja obračunskih informacij, so pa tudi predmet računovodskega nadziranja in analiziranja (Melavc in Milost 2003, 26–27).

3.2.2 Knjigovodstvo

Knjigovodstvo spremlja in proučuje vrednostno izražene poslovne dogodke, ki se pojavljajo pri poslovanju in vplivajo na spremembe in stanja gospodarskih kategorij. Poslovne dogodke izkazujejo knjigovodske listine, na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin pa se urejeno in sprotno beležijo spremembe gospodarskih kategorij v poslovnih knjigah.

Poslovne knjige so zasnovane na kontnem načrtu. Kontni okvir določi Slovenski inštitut za revizijo in predpiše razrede in skupine kontov, podrobno členitev pa si glede na poslovanje razčlenijo družbe same.

Poslovne knjige so lahko temeljne in pomožne. Temeljna knjiga zajema glavno knjigo in dnevnik glavne knjige. Pomožne knjige se usklajujejo z glavno knjigo, v glavni knjigi izkazana stanja pa se najmanj enkrat letno uskladijo z dejanskim stanjem. Poslovne knjige se zaključijo za vsako poslovno leto. Poslovno leto se lahko od koledarskega leta razlikuje. Končna stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev se prenesejo kot začetna stanja v naslednje leto. Izjema so le pomožne poslovne knjige osnovnih sredstev, ki se ne zaključujejo.

Temeljne poslovne knjige izkazujejo finančni položaj in poslovni izid ter so podlaga za sestavitev računovodskih izkazov. Iz njih razberemo stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev na zadnji dan obračunskega obdobja za sestavitev bilance stanja. Stanja prihodkov in odhodkov v določenem obračunskem obdobju in poslovni izid v obdobju so podlaga za sestavitev izkaza poslovnega izida. Spremembe kapitalskih postavk so podlaga za sestavitev izkaza gibanja kapitala. Poslovne knjige pa neposredno ne zagotavljajo podatkov za sestavitev izkaza denarnih tokov.

V javnem podjetju se upoštevajo zahteve SRS 35 po dodatni členitvi in posebnostih izkazovanja sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki so podlaga za sestavitev podbilance sredstev v upravljanju ter posebnosti pri izkazovanju stroškov, odhodkov in prihodkov.

3.2.3 Računovodsko nadziranje

Računovodsko nadziranje vključuje sprotno preverjanje, notranjo in zunanjo revizijo ter inšpekcijo.

Zaposlenci v računovodski službi sproti preverjajo podatke zaradi presojanja pravilnosti in odpravljanja ugotovljenih nepravilnosti.

Notranja revizija se lahko izvaja v družbi kot posebna neodvisna služba ali se preda v izvajanje zunanjemu strokovnjaku. Presoja se računovodsko nadzorovanje in revidiranje poslovanja družbe kot celote. Notranja revizija ni pristojna za odpravo napak, temveč svoje ugotovitve posreduje pristojnim.

Zunanja revizija je lahko omejena na revizijo računovodenja, predvsem na presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih izkazov, lahko pa se nanaša na revizijo poslovanja, ki zajema presojanje gospodarnosti, učinkovitost in uspešnosti poslovanja.

Inšpekcijo opravljajo predvsem organi oblasti in preverjajo skladnost s predpisi.

Letna poročila (57. člen ZGD-1):

- velikih in srednjih kapitalskih družb,
- dvojnih družb,
- majhnih kapitalskih družb, katerih vrednosti papirji kotirajo na borzi, ter
- konsolidirana letna poročila,

pregleda revizor⁵ v skladu z zakonom, ki ureja revidiranje, in sicer v šestih mesecih po koncu poslovnega leta. Revizor revidira računovodsko poročilo ter pregleda poslovno poročilo v obsegu, da lahko izrazi mnenje, ali je njegova vsebina skladna z drugimi sestavinami letnega poročila.

67. člen ZGJS določa revidiranje za pravne osebe, ki opravljajo dejavnost gospodarskih javnih služb, med katere sodi tudi javno podjetje, in ugotavljanje namenskosti, učinkovitosti in racionalnosti rabe proračunskih sredstev. V 54. členu zakona o računovodstvu je navedeno, da majhne in srednje velike družbe, razvrščene po določilih ZGD, ne zagotavljajo revidiranja računovodskih izkazov po 67. členu ZGJS. Določbe ZGD-1, ZGJS in Zakona o računovodstvu pri revidiranju GJS niso usklajene. Za javna podjetja veljajo določbe ZGD-1 in ZGJS, kar pomeni, da se revidira računovodsko poročilo in preveri, ali je poslovno poročilo usklajeno z ostalimi sestavinami letnega poročila.

Izredno revizijo pa opravlja Računsko sodišče, ki revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev tako, da revidira pravilnost in smotrnost poslovanja ter akt o preteklem in načrtovanem poslovanju (20. člen ZRacS-1).

Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in uporabljenih metod. Na podlagi tega se poda neodvisno strokovno mnenje, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s SRS (1. člen ZRev-1).

V končnem poročilu izraženo revizorjevo mnenje je lahko:

- mnenje brez pridržka (pozitivno mnenje),
- mnenje s pridržkom,
- odklonilno mnenje (negativno mnenje) in
- oblikovanje mnenja zavrne.

3.2.4 Računovodsko analiziranje

Računovodsko analiziranje oz. računovodsko proučevanje, kot ga imenuje SRS 29 (2006), je presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih. Obsega proučevanje načrtovanih in uresničenih poslovnih procesov in stanj ter odmikov, in sicer z uporabo različnih kazalcev,⁶ kazalnikov⁷ ter statističnih in matematičnih metod.

⁵ Revizor je revizijska družba ali samostojni revizor ali revizorka, ki ima dovoljenje za opravljanje revizije (osmi odstavek 3. člena ZGD-1).

⁶ Računovodski kazalci so absolutna števila (SRS 29.22, 2006).

⁷ Računovodski kazalniki so relativna števila. Izraženi so kot koeficienti, stopnje udeležbe ali indeksi. Dobijo se s primerjavo dveh kategorij. Količnik pomnožen s sto izraža odstotni koeficient, odstotek udeležbe ali odstotni indeks (SRS 29.25, 2006).

V javnih podjetjih na analizo podatkov iz bilanc stanja v pomembni meri vplivajo sredstva v upravljanju, zato vrednost sredstev ne odraža realnega stanja. Cenitve infrastrukturnih objektov še niso bile opravljene, poleg tega so evidence pomanjkljive. Za analizo je smiselno uporabiti le podbilanco stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev v lasti podjetja (Jereb in Loncner 2003, 97).

3.2.5 Računovodsko informiranje

Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in informacij notranjim in zunanjim uporabnikom informacij. Uporabnike informacij imenujemo lahko interesne skupine. Zaradi pomembnosti jim je namenjen poseben prispevek. Informacije morajo biti razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive. Tem značilnostim morajo ustrezati tudi računovodski izkazi in celotno računovodenje.

Razumljivost informacij in računovodskih izkazov je zagotovljena, če jih uporabniki, ki poznajo poslovanje, računovodstvo in SRS, razumejo brez težav. Na ustreznost vpliva njihova vrsta in pomembnost, pomembnost pa je odvisna od velikosti, opustitve ali napačne predstavitve in vpliva na poslovne odločitve. Zanesljivost je zagotovljena, če izkazi ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč. Primerljivost informacij se zagotavlja pri predstavljanju podatkov za prejšnje poslovno leto v računovodskih izkazih, v pojasnilih pa primerjava s prejšnjim letom ni potrebna (Vežjak 2008a, 153).

SRS 30 (2006) določa razkrivanje v računovodskih izkazih pri letnem računovodskem poročanju in razkrivanje v prilogah k računovodskim izkazom.

Priloge k računovodskim izkazom so razlagalna računovodska pojasnila, ki niso samostojen izkaz. Napačnega in neustreznega izkazovanja postavk ne opravičijo še tako temeljiti opisi in pojasnila (SRS 30.25, 2006).

4 LETNO POROČILO

Letno poročilo prikazuje resnično in pošteno sliko premoženja in obveznosti družbe, finančnega položaja in poslovnega izida za določeno obračunsko obdobje oz. poslovno leto, ki je lahko enako koledarskemu letu ali se od njega razlikuje. Podaja pregled nad preteklim dogajanjem in prikazuje načrte družbe za prihodnost. Pomembno je, da vključuje čim več koristnih informacij, na podlagi katerih se uporabniki informacij odločajo. Informacije v letnem poročilu morajo ustrezati zahtevi po pravočasnosti, primerljivosti, razumljivosti, bistvenosti in ustreznosti ter skladnosti z veljavno zakonodajo in SRS.

Priprava letnega poročila spada med strateške dejavnosti podjetja. Z načrtovanjem vsebine je treba začeti dovolj zgodaj, da se lahko prouči zasnova in potrebe uporabnikov po informacijah ter odnos podjetja do njih. Priprava tik pred oddajo upravi, revizorjem in nadzornemu svetu ni primerna, saj tako ni dovolj časa za presojanje obsega in primernosti razkritij, zanemarja pa se predvsem uporabnike informacij, ki si želijo informacije o preteklem in prihodnjem delovanju podjetja ter o trenutnem stanju. V pravilniku o računovodstvu ali posebnem pravilniku o letnem poročilu se definirajo vsebine letnega poročila in pomembnost zadev. S sodili pomembnosti se uravnavajo razkritja, ki so lahko določena vrednostno ali z odstotkom posamezne kategorije glede na celotno vrednost aktive ali pasive bilance stanja. Pri poslovnem poročilu pa se pomembnost obravnava glede na poslovne skrivnosti, nevarnost razkrivanja in nastanka škode, ki jih lahko povzroči objava določene informacije (Horvat 2003a, 82).

Poslovanje se v letnem poročilu predstavi kot celovita informacija, ki povečuje uspešnost in ugled podjetja, zato ne more predstavljati le zbirke gradiv, pripravljenih v različnih oddelkih. Projektna skupina, zadolžena za pripravo, skrbi za konsistentnost predstavljenih informacij; nikakor ne zadošča, da je to prepuščeno računovodji (Vezjak 2008a, 162).

Letno poročilo obsega računovodsko poročilo in poslovno poročilo. Računovodsko poročilo je sestavljeno iz računovodskih izkazov in pojasnil oziroma razkritij k izkazom. Poslovno poročilo navadno obsega predstavitev družbe, poročilo nadzornega sveta in predlog sklepov skupščini, analizo poslovanja, poročilo o trajnostnem razvoju in ukrepih za varovanje pred tveganji ter vizijo in razvojne cilje. Sestavljeno mora biti jasno in pregledno ter mora izkazovati resničen in pošten položaj družbe. Zavezanci za sestavitev letnega poročila so predstavljeni v nadaljevanju, od razvrstitve družb pa so odvisni sestavitev, obseg, roki za predložitev Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES) in revidiranje letnega poročila.

4.1 Zavezanci za sestavitev letnega poročila in razvrščanje družb

Gospodarske družbe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, se organizirajo (3. člen ZGD-1):

- kot osebne družbe: družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba in tiha družba, ali
- kot kapitalske družbe: družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba, komanditna delniška družba in evropska delniška družba.

Družbe, ki v celoti ali deloma opravljajo dejavnost, ki ni pridobitna, in so organizirane v skladu z ZGD-1, se štejejo za gospodarske družbe in so zavezane k sestavitvi letnega poročila.

Bistveni parameter pri oddaji letnega poročila in zavezanosti reviziji je velikost družbe. Družbe se razvrščajo na mikro, majhne, srednje velike in velike glede na določena merila, ki jih izpolnjujejo (povprečno število delavcev v poslovnem letu, čisti prihodki od prodaje in vrednost aktive) na zadnji bilančni presečni dan. Upoštevajo se merila dveh zaporednih poslovnih let. Določila, ki veljajo za majhne družbe, upoštevajo tudi družbe, ki so na podlagi meril razvrščene med mikro družbe.

Mikro družba je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril (55. člen ZGD-1) :

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 10,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2 milijonov evrov,
- vrednost aktive ne presega 2 milijonov evrov.

Majhna družba je družba, ki ni mikro in izpolnjuje dve od naslednjih meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 7,3 milijonov evrov,
- vrednost aktive na presega 3,65 milijonov evrov.

Srednje velika družba je družba, ki ni mikro ali majhna in izpolnjuje dve od naslednjih meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 250,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 29,2 milijonov evrov in
- vrednost aktive ne presega 14,6 milijonov evrov.

Velika družba je družba, ki ni mikro, majhna ali srednje velika po navedenih merilih.

V vsakem primeru pa so velike družbe banke, zavarovalnice, borza vrednostnih papirjev in družbe, ki so po 56. členu ZGD-1 dolžne sestaviti konsolidirano letno poročilo.

4.2 Roki za sestavitev, sprejem in predložitev letnega poročila

Letno poročilo se sestavi v roku treh mesecev po koncu vsakega poslovnega leta. Poslovno leto je lahko enako koledarskemu letu ali se od njega razlikuje.

Sprejem letnega poročila javnega podjetja je odvisen od zavezanosti k revidiranju in organizacijske oblike družbe. Za javna podjetja, zavezana reviziji in organizirana kot d. o. o., velja, da uprava družbe predloži revidirano letno poročilo v roku osmih dni po opravljeni reviziji ustanovitelju, ki je pristojen za sprejem letnega poročila. Nadzorni svet pred tem preveri sestavljeno letno poročilo, predlog za uporabo bilančnega dobička in revizorjevo poročilo. V pisnem poročilu skupščini (občinskemu svetu) lahko letno poročilo potrdi; s tem se šteje, da je letno poročilo sprejeto. Tako določa 282. člen ZGD-1, vendar mora javno podjetje upoštevati 26. člen ZGJS, ki določa, da poslovno poročilo sprejme ustanovitelj; tako nadzorni svet ne more sprejeti letnega poročila kot določa ZGD-1, ampak ga lahko le potrdi.

Letna poročila se oddajo za državno statistiko in javno objavo.⁸ Za državno statistiko vse družbe predlagajo podatke iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida ter podatke iz izkaza bilančnega dobička ali izgube ter dodatne podatke na poenotenih predpisanih obrazcih Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES), in sicer v roku treh mesecev po poteku poslovnega leta.

Potrjena letna poročila predlagajo srednje in velike družbe, ki se revidirajo, zaradi javne objave v AJPES v osmih mesecih po poteku poslovnega leta. AJPES na spletnih straneh objavi predložena letna poročila v celoti skupaj z revizorjevim poročilom.

4.3 Računovodsko poročilo

4.3.1 Temeljne računovodske predpostavke in načela

Računovodske predpostavke in načela so temeljna pravila, ki opredeljujejo vsebino in obliko računovodskih izkazov. Zapisana so v ZGD-1, kodeksu računovodskih načel in v uvodu v SRS. Tradicionalne klasične predpostavke in načela se z razvojem gospodarskih razmer in računovodske dejavnosti neprestano dopolnjujejo. Med tradicionalne (klasične) predpostavke in načela se uvrščajo izhodiščna računovodska pravila oziroma načela (Koletnik in Koželj 2005, 48–49):

- resničnost, popolnost, jasnost in gospodarnost,
- posamično vrednotenje in trajno delovanje podjetja,
- stalnost in vzročnost,
- zaščita upnikov in finančna pazljivost,

⁸ Metodološko navodilo za oddajo letnega poročila gospodarskih subjektov objavi AJPES v Uradnem listu skupaj z obrazci, šifranti in tehničnimi navodili za pravilno in pravočasno oddajo. Za leto 2007 so bila navodila objavljena v Uradnem listu RS št. 7/2008 z dne 24. 1. 2008.

- nižja in višja vrednost ter dnevna vrednost,
- uresničena (realizirana) prodaja poslovnih učinkov,
- previdnost in neenakost,
- stalnost, povezanost, identičnost in skladnost računovodskih izkazov.

SRS določajo temeljni računovodski predpostavki (5. točka Uvoda v SRS, 2006) :

- upoštevanje nastanka poslovnega dogodka in
- časovno neomejenost delovanja.

Upoštevanje nastanka poslovnega dogodka pomeni, da upoštevamo stroške in prihodke ob njihovem nastanku in jih evidentiramo v obračunsko obdobje, na katerega se nanašajo, in ne takrat ko se pojavijo prejemi in izdatki. Pri tej predpostavki se upošteva tudi vzročnost vzporejanja prihodkov z odhodki.

Časovna neomejenost delovanja pomeni, da bo podjetje tudi v bližnji prihodnosti delovalo, da nima niti potrebe niti namena, da bi delovanje ustavilo ali ga pomembno skrčilo. V nasprotnem primeru ne veljajo splošni SRS, ampak posebni SRS, ki obravnavajo podjetja v stečaju ali likvidaciji.

ZGD-1 poleg temeljnih računovodskih predpostavk določa še nekatera splošna pravila vrednotenja postavk v računovodskih izkazih. Določbe ZGD-1 se lahko opredelijo z naslednjimi načeli (prvi odstavek 67. člena):

- Stalnost vrednotenja, pomeni, da uporabljenih metod vrednotenja brez utemeljenih razlogov ne spreminjamo. Če se metoda spremeni, je treba to razkriti, tako zadostimo še opredeljeni zahtevi v SRS po resnični in pošteni predstavitvi.
- Načelo previdnosti zahteva vrednotenje sredstev po nižji vrednosti in obveznosti po višji verjetni vrednosti.
- Načelo poštene vrednosti se upošteva, kot je določeno s SRS ali MSRP.
- Načelo posamičnega vrednotenja pomeni, da se sredstva in obveznosti vrednotijo posamezno.
- Načelo povezanosti in identičnosti zahteva, da je začetna bilanca stanja poslovnega leta enaka končni bilanci stanja prejšnjega poslovnega leta.

Odstop od omenjenih pravil je dovoljen v izjemnih primerih. V prilogi k izkazom se obvezno razkrije razlog in učinek (drugi odstavek 67. člena ZGD-1).

4.3.2 Računovodske usmeritve

Usmeritve so izbrana vodila poslovodstva za uresničevanje poslovne politike, in sicer predvsem na finančnem, davčnem in informacijskem področju. Usmeritve morajo biti skladne z veljavno zakonodajo in strokovnimi pravili na področju računovodenja.

Različne usmeritve vplivajo na pripoznavanje in merjenje gospodarskih kategorij, davčno politiko in delitev čistega poslovnega izida. Pri zunanjem računovodskem poročanju poslovodstvo z usmeritvami vpliva na javno mnenje in sooblikuje mišljenje javnosti. Z izbranimi nabavnimi, prodajnimi in plačilnimi ukrepi ustvarja pogoje za prikazovanje želene premoženjske in finančne slike, prav tako z ukrepi povečuje ali zmanjšuje prihodke in odhodke ter s tem vpliva na izkazovanje poslovnega in finančnega izida. Usmeritve so odvisne od namena in ciljev računovodskega poročanja ter od oseb, ki jih sprejemajo in uresničujejo. Razkritje izbranih usmeritev in njihov vpliv na računovodsko poročanje sta nujna za prikaz resnične in poštene gospodarske slike podjetja (Koletnik in Koželj 2005, 57–64).

Pri oblikovanju računovodskih usmeritev morajo podjetja upoštevati kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in celotnega računovodenja (Novak 2007, 119–120):

- Razumljivost je zagotovljena, če uporabniki računovodskih izkazov razumejo postavke, iz njih pa lahko ugotovijo pomen kontov in knjižb na njih. Računovodski izkazi so razumljivi, če jih uporabniki razumejo brez težav ob predpostavki, da poznajo poslovno in gospodarsko delovanje, računovodstvo ter prizadevno proučujejo informacije.
- Ustreznost pomeni, da imajo postavke v računovodskih izkazih zaželeno, potrebne in koristne lastnosti ter konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom. Na ustreznost vplivata vrsta in bistvenost postavke.
- Zanesljivost postavk je zagotovljena, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi. Zanesljivost zahteva upoštevanje prednosti vsebine pred obliko, kar pomeni, da se upošteva vsebina in ne zgolj pravna oblika poslovnih dogodkov. Avtor ugotavlja, da se navedena značilnost lahko obravnava samostojno, saj nima veliko skupnega z zanesljivostjo.
- Primerljivost pomeni, da je mogoče postavke v računovodskih izkazih določenega podjetja primerjati za različna leta ali primerjati postavke različnih podjetij ter da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v posameznem podjetju kot v različnih podjetjih. Poenotenje pa ne sme postati ovira pri uvajanju boljših rešitev, ki jih prinaša prenova SRS.

Za merjenje gospodarskih kategorij lahko uporabljamo različne načine merjenja in vrednotenja. Razlikujemo med nabavno vrednostjo, modelom prevrednotenja, odplačno in pošteno vrednostjo. Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazanih gospodarskih kategorij, ki vključuje okrepitev ali oslabitev. Oslabitev sredstev je po SRS obvezna, če je knjigovodska vrednost višja od nadomestljive vrednosti. Nadomestljiva vrednost je izkazana kot večja med čisto pošteno vrednostjo, zmanjšano za stroške prodaje, in vrednostjo sredstva v uporabi (Odar 2008, 12–14).

SRS (2006) v točki c poglavja B – Začetno računovodsko merjenje opredeljuje možne računovodske usmeritve pri posameznih gospodarskih kategorijah, med katerimi lahko podjetje izbira. Izbrana usmeritev se zapiše v pravilnik in se dosledno uporablja daljše časovno obdobje zaradi spoštovanja stalnosti vrednotenja. Začetno pripoznanje in računovodsko merjenje se obravnava pri razkritjih posameznih gospodarskih kategorij.

4.3.3 Bilanca stanja

Bilanca stanja⁹ je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev na zadnji dan poslovnega leta. Postavke so zaradi primerljivosti podatkov izkazane po neodpisani vrednosti v dveh stolpcih. V prvem stolpcu se izkazujejo podatki za obravnavano obračunsko obdobje, v drugem stolpcu pa primerjava z uresničenimi podatki predhodnega obdobja. Členitev postavk, ki je določena v ZGD-1, je enaka, kot jo določa SRS 24 (2006).

V bilanci stanja izkazane informacije so namenjene notranjim in zunanjim uporabnikom informacij. Na osnovi informacij iz bilance stanja zunanji uporabniki sprejemajo številne odločitve. Zaradi pomembnosti jo predpisujejo domala vse države kot obvezen računovodski izkaz (Melavc in Milost 2003, 143).

Bilanca stanja javnega podjetja ima obliko dvostranske bilance stanja in je seštevek podbilance stanja javnega podjetja¹⁰ in podbilance stanja sredstev v upravljanju,¹¹ pri čemer so razmerja med obema podbilancama izključena. Podbilanci spadata med obvezna razkritja.

4.3.4 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida¹² je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid, prihodki in odhodki za določeno obračunsko obdobje. SRS določajo obliko stopenjskega zaporednega izkaza in dajejo podjetjem možnost izbire med sestavitvijo po I. ali II. različici. SRS 35 (2006) daje prednost sestavitvi po različici I., kjer so stroški prikazani po naravnih vrstah. Podjetja se sama odločajo za dodatno členitev prikazanih podatkov.

Javna podjetja dodatno členijo čiste prihodke od prodaje in prihodke od obresti, pridobljene z opravljanjem GJS, in prihodke, pridobljene z opravljanjem drugih dejavnosti. Prav tako dodatno členijo druge poslovne prihodke na prihodke, prejete iz proračuna kot dotacije, in druge poslovne prihodke (SRS 35.47, 2002).

Pri sestavljanju izkaza poslovnega izida po I. različici se stroški razčlenijo po funkcionalnih skupinah na stroške opravljanja GJS in drugih dejavnosti. Podatki so

⁹ Priloga 2 – sredstva (aktiva), priloga 3 – obveznosti do virov sredstev (pasiva)

¹⁰ Priloga 5 – sredstva (aktiva), priloga 6 – obveznosti do virov sredstev (pasiva)

¹¹ Priloga 4 – podbilanca stanja sredstev v upravljanju

¹² Priloga 1 – izkaz poslovnega izida

lahko pridobljeni iz poslovnih knjig ali določeni na podlagi ustreznih sodil (SRS 35.33, 2006).

Pri vodoravnem preseku izkaza poslovnega izida nastanejo tri podbilance poslovnega izida, iz katerih lahko ugotovimo prispevek prihodkov in odhodkov iz poslovanja, prispevek prihodkov in odhodkov iz financiranja ter prispevek izrednih prihodkov in odhodkov k poslovnemu izidu podjetja (Melavc in Milost 2003, 149). Dobiček ali izguba iz poslovanja sta v javnem podjetju pomemben podatek, saj se med drugimi prihodki izkazujejo prihodki za kritje stroškov amortizacije infrastrukture, ki se ne pokriva iz cene.

4.3.5 Izkaz denarnih tokov

Izkaz denarnih tokov¹³ je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje povečanja in zmanjšanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov oziroma denarne tokove. Podatki so zaradi primerjave prikazani v dveh stolpcih, uresničeni v tekočem obračunskem obdobju in v prejšnjem obdobju. Med denarna sredstva štejemo gotovino, knjižni denar in denar na poti. Med denarne ustreznike uvrščamo tista sredstva, ki se lahko hitro pretvorijo v vnaprej znan znesek denarnih sredstev in so namenjeni zagotavljanju plačilne sposobnosti podjetja. Izkaz denarnih tokov je lahko sestavljen po neposredni metodi (različica I.) ali posredni metodi (različica II.). Sestavitev in izbira metode je odvisna od načina pridobivanja in zagotavljanja podatkov. Po posredni metodi se lahko prikazujejo denarni tokovi pri poslovanju, ki izhajajo iz izkaza poslovnega izida in bilance stanja z ustreznimi dodatnimi popravki, ki ne vplivajo na denarni tok. Za prikaz denarnih tokov pri naložbenju in financiranju pa se uporablja neposredna metoda. Če izhaja iz poslovnih knjig, je treba izločiti vse postavke, ki ne vplivajo na prejemke in izdatke, ob upoštevanju pomembnosti postavk. Pomembni zneski pri naložbenju predstavljajo amortizacijo neopredmetenih, opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin, prevrednotenje, oslabitev in odpise. V javnih podjetjih predstavlja pomemben znesek amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, ki se krije z zmanjšanjem dolgoročnih obveznosti do države ali lokalne skupnosti v dobro izrednih prihodkov, in prenosi sredstev v upravljanje ter brezplačno pridobljena opredmetena osnovna sredstva. Denarni tokovi pri financiranju prikazujejo prejemke in izdatke, ki izhajajo iz vplačanega kapitala in finančnih obveznosti.

Izkaz denarnih tokov sestavljajo štiri podbilance:

- A denarni tokovi pri poslovanju,
- B denarni tokovi pri naložbenju,
- C denarni tokovi pri financiranju in

¹³ Priloga 7 – izkaz denarnih tokov

- Č končno in začetno stanje denarnih sredstev ter denarni izid v obdobju.

4.3.6 Izkaz gibanja kapitala

Izkaz gibanja kapitala¹⁴ je temeljni računovodski izkaz, ki resnično in pošteno prikazuje gibanje sestavin kapitala. Sestavlja se lahko po različici I., kjer so prikazane spremembe vseh sestavin kapitala ali po različici II., kjer se izkažejo dobički in izgube v obdobju, ostale spremembe sestavin kapitala in stanja pa se izkazujejo med ostalimi razkritji. Za prikazovanje sprememb in stanj se lahko uporabi ločena razpredelnica za vsako postavko kapitala ali sestavljena razpredelnica, ki vključuje vse spremembe in stanja sestavin kapitala. Vsaka sestavina kapitala je prikazana v stolpcu, vsi premiki v kapital, premiki v kapitalu in premiki iz kapitala ter začetno in končno stanje pa v posameznih vrsticah. Zaradi obsežnosti razpredelnice se primerjalni podatki za preteklo poslovno leto izkažejo v posebni razpredelnici. Sestavljena razpredelnica ima večjo izrazno moč, saj je jasna in pregledna. Postavke kapitala, ki pri posameznem podjetju ne prihajajo v poštev, pri poročanju izpustimo.

4.4 Poslovno poročilo

Poslovno poročilo predstavlja pošten prikaz položaja, poslovanja in razvoja poslovanja podjetja. Razkriva informacije, ki niso predstavljene v računovodskem poročilu in se nanašajo na preteklo poslovno leto.

Podjetja se sama odločajo, v kakšni obliki ga sestavijo. Poročilo je izkaz poslovanja, ki predstavlja delo, uspehe in neuspehe, uspešnost poslovanja in vizijo prihodnosti (Horvat 2000, 50). Poslovno poročilo kot sestavni del letnega poročila je javno dostopno in predstavlja poslovanje družbe najrazličnejšim uporabnikom informacij. Vsebina poslovnega poročila se mora ujemati z računovodskim poročilom. Mnenje o skladnosti poslovnega poročila z računovodskimi izkazi se izrazi v revizijskem poročilu.

Vsebina poslovnega poročila je določena v zakonu, ki zahteva (70. člen ZGD-1):

- pošten prikaz razvoja in izidov poslovanja,
- prikaz finančnega položaja,
- opis bistvenih tveganj in negotovosti,
- analizo poslovanja, ključne računovodske, finančne in druge kazalce in kazalnike, ki se sklicujejo na računovodske izkaze, in dodatna pojasnila,
- informacije, povezane z varstvom okolja in delavci,
- pomembnejše poslovne dogodke po koncu poslovnega leta,
- pričakovani razvoj,

¹⁴ Priloga 8 – izkaz gibanja kapitala

- aktivnosti na področju raziskav in razvoja ter
- obstoj podružnic.

Poleg obveznih predpisanih vsebin se v poslovnem poročilu javnega podjetja analizira in razkrije izvajanje GJS. Pri pripravi vsebine je treba izhajati iz potreb lastnika – občine in javnosti, in sicer glede na pričakovane koristi razkritih informacij. Razkrivanje informacij o porabi okoljske dajatve zaradi odvajanja odpadnih voda in okoljske dajatve za obremenjevanje okolja zaradi odlaganja odpadkov je zaradi vlaganja zbrane takse v infrastrukturne objekte in naprave pomembno tako za lastnika kot za javnost. Prav tako so pomembna razkritja o izvedenih investicijah in investicijsko-vzdrževalnih delih na infrastrukturnih objektih in napravah, predvsem z vidika zagotovitve virov za financiranje.

4.5 Interesne skupine

Računovodski izkazi se ne sestavljajo samo zato, ker tako določajo zakonski predpisi, ampak je njihov namen pomagati uporabnikom računovodskih informacij pri odločanju (Atrill in McLaney 2001).

Uporabniki računovodskih informacij so notranji in zunanji. Pri zunanjem računovodskem poročanju imajo vsi pravico do enake mere informiranosti, zato je pomembno, katere informacije so vključene v letno poročilo.

Posamezne skupine imajo različne zahteve po informacijah (Odar 2008b, 7–8):

- Lastniki kapitala, sedanji in možni vlagatelji se zanimajo za deleže iz čistega dobička, delitev dobička, zanima jih dolgoročna donosnost podjetja in kakovost vodstva.
- Banke in druge financerje zanima plačilna sposobnost, dolgoročna donosnost, finančni položaj in kakovost vodstva.
- Dobavitelji želijo informacije v zvezi z dolgoročno donosnostjo in kakovostjo vodstva.
- Zaposlenec zanima donosnost poslovanja, možnost zaslužkov in socialnih prejemkov, dolgoročnost zaposlovanja in kakovost vodstva.
- Kupci iščejo informacije o dolgoročni donosnosti, možnosti ustaljenega delovanja, finančnega položaja in kakovosti vodstva.
- Za tekmece podjetja je zanimiva informacija o donosnosti, finančnem položaju in kakovosti vodstva.
- Država, državni organi in lokalne skupnosti so uporabniki informacij o različnih dejavnikih, ki vplivajo na dajatve.
- Javnost zanima, ali podjetje ogroža okolje, kakšna je donosnost in finančni položaj.

V letnem poročilu je treba upoštevati uporabnike informacij, njihove potrebe, zanimanja, znanje, izkušnje in sistem vrednot. Ljudje vidimo in razumemo, kar želimo videti in razumeti, zato je pomembno poznati, kaj uporabniki letnega poročila pričakujejo, da bodo v letnem poročilu videli in prebrali (Vezjak 1998, 32).

Uporabnikom prilagojena letna poročila imajo lahko večjo sporočilno vrednost ne glede na najrazličnejše potrebe uporabnikov po informacijah in njihove interese. Letno poročilo je sredstvo komuniciranja z uporabniki, pri čemer ima dano sporočilo za različne uporabnike različen pomen, saj je uporabnik vključen v komunikacijski proces.

Najpomembnejše interesne skupine v javnih podjetjih, ki imajo največji vpliv in uveljavljajo svojo moč, so ustanovitelj oz. lastnik – občina in javnost. Z letnim poročilom mora javno podjetje dokazati, da izvaja GJS učinkovito in racionalno.

5 RAZKRITJA

5.1 Opredelitev razkritij

Razkritje v najširšem pomenu besede je prikaz katere koli informacije o podjetju. V ožjem pomenu besede in računovodskem smislu, kot se uporablja pri razkrivanju informacij v računovodskem letnem poročilu, pa je razkrivanje pojasnjevanje in dodatno predstavljanje ter razčlenjevanje posameznih gospodarskih kategorij, izkazanih v računovodskih izkazih, in uporabljenih usmeritev.

Razkritja so lahko vrednostna ali nevrednostna. Vrednostna so izražena v denarnih enotah kot dodatne preglednice, nevrednostna pa kot opisi metod vrednotenja. Za preišljeno in ustrezno predstavljanje razkritij je odgovorno poslovodstvo. Praviloma ima vsaka postavka v računovodskih izkazih navzkrižno povezano informacijo v pojasnilih (Horvat 2003b, 69). SRS opredeljujejo priloge k računovodskim izkazom kot razlagalna računovodska pojasnila, ki niso samostojni izkaz (SRS 30.25, 2006).

Način in obliko sporočanja pojasnil določi podjetje samo. Če je informacija pomembna, zadostuje, da je predstavljena enkrat. Priporočljivo je, da se najprej predstavi izjava o skladnosti s standardi, nato uporabljene usmeritve, razkritje postavk računovodskih izkazov, ki so podane v istem vrstnem redu, kot so predstavljene postavke v izkazih, in druga razkritja (Vežjak 2008a, 153).

Razkritja so potrebna, ker podjetja lahko izberejo različne usmeritve in s tem pripravijo pomembno različne računovodske izkaze. Za razumevanje računovodskih izkazov morajo uporabniki poznati usmeritve, na podlagi katerih so računovodski izkazi izdelani (Vežjak 1998, 84).

Za vključevanje informacij v letno poročilo, so pomembni odgovori na naslednja vprašanja (Vežjak 2008a, 162):

- ali je zadeva pomembna in zakaj je pomembna,
- kako je bila opredeljena pomembnost in kdo jo je določal,
- ali je pomembna glede na okoliščine,
- ali jo uporabnik potrebuje in uporabi brez škode za podjetje.

Po opredelitvi pomembnosti se na osnovi odgovorov na vprašanja informacije vključijo v letno poročilo. Razkrivanje opredelitev pomembnosti ni potrebno.

5.2 Obvezna razkritja

Obvezna razkritja so predpisana v osmem poglavju ZGD-1 in v točki e poglavja B v SRS od 1 do 19 (2006), SRS 24.13 do 24.25 za razkritja postavk v bilanci stanja, SRS 25.16 do 25.31 za razkritja postavk v izkazu poslovnega izida, SRS 26.21 do 26.34 za razkritja postavk izkaza denarnih tokov ter SRS 27.11 do 27.13 za razkritja k izkazu

gibanja kapitala, javno podjetje pa upošteva še SRS 35 (2006) in določbe SRS 35 (2002), ki se nanašajo na sredstva v upravljanju.

SRS predpisujejo razkrivanje v večjem obsegu podjetjem, katerih izkazi se revidirajo, in glede na opredeljeno naravo in stopnjo pomembnosti. Pomembnost informacij je ključnega pomena pri določanju vsebine in obsega razkritij. Razvrstitev razkritij v letnem računovodskem poročilu ni predpisana, pomembno je, da so informacije jasne in pregledne. Lahko se na enem mestu predstavi povzetek računovodskih usmeritev, nato pojasnila po postavkah računovodskih izkazov. Resnično in pošteno informiranje izhaja iz zakonske zahteve in zahteve SRS 30.41 (2006) in je opredeljeno kot sporočanje zanesljivih preverjenih dejstev, smotrni obvestil in razlag. Uporabnike je treba seznaniti z vsemi pomembnimi razkritji brez kakršnega koli namena zbujati pri njih dvom in jih zavajati v zmotu (Vezjak 2008a, 150–151). Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v pravilniku o računovodstvu ali drugem notranjem aktu, v nasprotnem primeru se vedno lahko ugotavlja, ali so vse pomembne postavke razkrite.

Pojasnila k izkazom morajo (ibidem):

- predstaviti informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in uporabljene računovodske usmeritve,
- razkriti informacije, ki so po SRS obvezne, vendar niso predstavljene v računovodskih izkazih,
- razkriti informacije, ki so ključnega pomena za razumevanje računovodskih izkazov in
- predstaviti informacije, ki jih zahteva 69. člen ZGD-1.

5.3 Prostovoljna razkritja

Prostovoljna razkritja se nanašajo na razkritja, ki niso predpisana z zakoni ali računovodskimi standardi. Podjetja se sama odločajo, katera razkritja vključiti v letno poročilo, in sicer glede na interesne skupine uporabnikov informacij oziroma glede na namen, ki ga želijo doseči. Prostovoljna razkritja se pojavljajo tako v poslovnem kot v računovodskem poročilu. »Dokler v SRS niso sprejete določbe iz MRS, so MRS le informacija o strokovnih dosežkih. To pomeni, da lahko podjetje na področju, ki ni ali pa je manj podrobno urejeno s SRS, razkriva informacije po MRS.« (Horvat 2003b, 149)

Podjetja s pripravo letnega poročila ne želijo zadostiti le zakonski zahtevi, ampak se želijo predstaviti širši javnosti, obveščati in vplivati na uporabnike informacij ter povečati svoj ugled. Obveznim zakonskim razkritjem dodajajo v letna poročila prostovoljna razkritja, s katerimi poskušajo doseči koristi (Vezjak 1998, 195). Poleg

koristi, ki jih prinašajo prostovoljna razkritja, se želijo podjetja razlikovati po večji količini kakovostnih informacij, predvsem v poslovnem poročilu.



6 RAZKRITJA V RAČUNOVODSKEM LETNEM POROČILU JAVNEGA PODJETJA OKOLJE PIRAN, D. O. O., ZA LETO 2007

6.1 Kratka zgodovina in predstavitev javnega podjetja

JP Okolje je pravni naslednik Komunalnega stanovanjskega podjetja Okolje Piran, p. o. (KSP Okolje). Preoblikovano je na osnovi Odloka Občine Piran, ki ga je sprejel Občinski svet na seji 6. aprila 1995.

KSP Okolje je bilo ustanovljeno 14. decembra 1989 kot javno podjetje, združevalo je komunalno in stanovanjsko dejavnost. Z Odlokom o ustanovitvi KSP Okolja je prenehala poslovati TOZD Komunalne dejavnosti Komunalnega podjetja. Ustanovljeno javno podjetje KSP Okolje je z delitvijo sredstev, pravic in obveznosti prevzelo vsa sredstva, obveznosti, pravice in vse delavce TOZD Komunalne dejavnosti, delavce DSSS DO Komunalnega podjetja Piran, sredstva Samoupravne stanovanjske skupnosti in nekaj delavcev iz DSSS SIS gospodarskih dejavnosti.

JP Okolje je v stoddostni lasti ustanovitelja – Občine Piran. Osnovni kapital znaša 1.151.086 evrov. Infrastrukturni objekti in naprave, ki so na podlagi 76. člena ZGJS postali last ustanovitelja, niso vključeni v osnovi kapital, ampak so v upravljanju javnega podjetja zaradi izvajanja GJS. Poslovanje in delo vodi dvočlanska uprava, ki jo sestavljata direktor in član uprave. Direktorja imenuje in razrešuje ustanovitelj na predlog nadzornega sveta. Nadzorni svet imenuje in razrešuje člana uprave, nadzira in spremlja poslovanje, daje smernice za delo uprave, pregleduje letno poročilo in o ugotovitvah poroča ustanovitelju. Šteje šest članov, od katerih imajo vsi enake pravice in dolžnosti, mandat traja štiri leta in so po preteku mandata lahko ponovno imenovani. Nadzorni svet deluje v sestavi treh članov občinskega sveta, dveh članov predstavnikov delavcev in župana, ki je član po funkciji.

Ustanovitelj ima pri upravljanju naslednje pravice in obveznosti (10. člen Odloka):

- daje soglasje k statutu,
- določa pogoje za izvajanje dejavnosti ter zagotavljanje in uporabo javnih dobrin,
- sprejme letno poročilo,
- odloča o cenah za uporabo javnih dobrin,
- odloča o investicijah, ki so financirane iz proračuna,
- določa obseg in dejavnosti podjetja in
- daje soglasje pri najemanju dolgoročnih posojil.

Ustanovitelj odloča o uporabi dobička oziroma o pokrivanju izgube. Ostala vprašanja, ki niso urejena z odlokom, ureja statut JP Okolja.

Podjetje opravlja nekatere dejavnosti obveznih GJS in izbirnih GJS, ki so določene z Odlokom o GJS v občini Piran. Poleg tega je registrirano za opravljanje tržnih

dejavnosti, vendar mora najprej zagotavljati nemoteno delovanje GJS. Med najpomembnejše dejavnosti se šteje:

- zbiranje in odvoz odpadkov,
- dejavnost deponij, sežiganje in drugi načini odstranjevanja trdih odpadkov,
- ravnanje s posebnimi odpadki,
- ravnanje z odplakami,
- druge dejavnosti javne higiene,
- pogrebna dejavnost,
- splošna gradbena dela,
- druge pomožne dejavnosti v kopenskem prometu,
- dajanje lastnih nepremičnin v najem,
- upravljanje z nepremičninami,
- organizacija izvedbe nepremičninskih projektov za trg in
- trgovanje z lastnimi nepremičninami.

6.2 Letno poročilo JP Okolje Piran

Letno poročilo JP Okolje Piran obsega uvodni del s predstavitevijo podjetja, kjer so navedeni osnovni podatki, nato vse dejavnosti, za katere je podjetje registrirano, in njegova organizacijska struktura. Predstavljeno je preoblikovanje, osnovni kapital in lastništvo ter organi družbe. Poročilo direktorja obsega opis pomembnih večjih ciljev in njihove uresničitve v preteklem poslovnem letu. Predstavljeno je za podjetje kot celoto, kjer je potrebno, pa po sektorjih oziroma enotah, in sicer zaradi obrazložitve negativnih rezultatov. Navedeno je izvajanje javnih naročil in število sej nadzornega sveta. Predstavljeni so načrti za prihodnosti, s katerimi naj bi se zmanjšala zadolženost podjetja. Poročilo nadzornega sveta vključuje predstavitev delovanja v okviru pristojnosti in pooblastil v obliki naštevanja v alinejah ter preverjanje in potrditev letnega poročila.

Poslovno poročilo obsega analizo poslovanja za podjetje kot celoto, za posamezen sektor in posamezno enoto v okviru sektorja. Javno podjetje spremlja poslovanje za vsako posamezno dejavnost, zato je analiza poslovanja temu prilagojena in predstavljena glede na preteklo poslovno leto in glede na plan z ustreznimi indeksi. Podana je tudi ustrezna obrazložitev finančnih rezultatov, odmikov in razporeditev skupnih stroškov. Poročilo o zaposlenih je predstavljeno v obliki števil in tabel. Obsega povprečno število zaposlenih na koncu in na začetku poslovnega leta, prihode in odhode po mesecih ter število zaposlenih po posameznih dejavnostih. Nadalje je predstavljeno število zaposlenih glede na stopnjo izobrazbe in povprečna starost po dejavnostih in številu zaposlenih. Za vsak posamezen sektor in posamezno enoto je predstavljeno poslovanje v preteklem letu, navedene so prednosti in slabosti

posameznega programa ter težave, s katerimi se posamezen sektor ali enota srečuje. Navedeni so pravni predpisi, ki jih podjetje upošteva pri javnih naročilih, in število postopkov.

Med najpomembnejše načrte za prihodnost podjetje uvršča dezinvestiranje, zaradi vračila najetih posojil, prijave na razpise za nepovratna sredstva, sprejem in uvedbo standarda kakovosti poslovanja in dvig ugleda podjetja. Poleg splošnih ciljev so načrti za prihodnost predstavljeni za vsako enoto, organizirano v okviru sektorja.

V poslovnem poročilu je podjetje navedlo, da ni bilo pomembnih poslovnih dogodkov po datumu bilance stanja, ki bi vplivali na letno poročilo, in je predstavilo sprejem letnega poročila na nadzornem in občinskem svetu.

6.3 Splošna razkritja

Računovodstvo je treba zasnovati tako, da sestavljanje računovodskih obračunov, računovodskih predračunov in računovodskih izkazov ne povzroča večjih težav. Za sestavljanje in predstavljanje računovodskih izkazov je odgovorna uprava. Pri zunanjem računovodskem poročanju je zahtevana resničnost in poštenost predstavljanja finančnega položaja in poslovnega izida.

Med splošnimi razkritji mora podjetje navesti, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu s SRS, kar pomeni, da so upoštewane vse zahteve standardov, stališč in pojasnil in ne vsebujejo bistvenih napak. Če vsebujejo bistvene napake, niso v skladu s SRS, prav tako, če napake niso bistvene, a storjene namenoma. Med obvezne sestavine priloge s pojasnili sodi predstavitev podjetja z osnovnimi informacijami o sedežu in pravni obliki, naravi in dejavnostih poslovanja ter s podatki o zaposlenih. Zahtevane informacije so navadno predstavljene na začetku letnega poročila (Vežjak 2008a, 153).

Vežjak (2008a, 154) v prispevku o razkritjih še ugotavlja:

Pojasnila o tveganjih [...] zahteva ZGD-1 za poslovno in SRS za računovodsko poročilo, zato je treba poskrbeti za usklajenost in uravnoteženost prikazanih informacij [...] Predvsem pa je priporočljivo predstavljati tveganja in varovanje pred njimi, kakor so v podjetju, ne povzemati teorije.

Med splošna razkritja se uvršča še razkrivanje zneskov, porabljenih za revizorja. Med ta razkritja sodi razkrivanje zneskov, porabljenih za revidiranje letnega poročila, druge revizijske storitve, storitve davčnega svetovanja in druge nerevizijske storitve.

JP Okolje je tveganjem namenilo posebno poglavje, čeprav je navedlo, da tveganjem ni bilo izpostavljeno. Iz poročila je razvidno, da ni bilo izpostavljeno tržnim tveganjem, med katere uvršča valutno, obrestno in cenovno tveganje. Navedlo je, da ni bilo izpostavljeno kreditnemu tveganju, razen rednega premostitvenega zadolževanja,

prav tako ne večjim tveganjem v zvezi z likvidnostjo in večjim tveganjem v zvezi z denarnim tokom.

6.4 Razkritja postavk v bilanci stanja

Podjetja razkrivajo podlage za sestavitev bilance stanja, uporabljene posebne računovodske usmeritve pri pomembnih poslih in usmeritve pri vrednotenju izkazanih gospodarskih kategorij. Razkrivajo vse informacije, zahtevane v ZGD-1 in SRS, ki niso predpisane v obrazcu bilance stanja, in dodatne informacije, ki so potrebne za resnično in pošteno predstavitev. Zaradi sprejemanja odločitev uporabnikov na osnovi predstavljenih informacij je pomembno tudi navajanje dogodkov po datumu bilance stanja, ki ne vplivajo na računovodske izkaze obračunskega obdobja, so pa pomembni. Določitev datuma, do katerega naj se razkrijejo dogodki po datumu bilance stanja, določa datum sprejema letnega poročila, zato se datum navede. Podjetja zavezana reviziji, razkrivajo podatke in informacije o gospodarskih kategorijah bilance stanja, ki jih obravnavajo SRS od 1 do 12 (2006). V bilanci stanja so kategorije izkazane po neodpisani vrednosti kot razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti.

Med pojasnili k bilanci stanja je JP Okolje navedlo pripoznanje sredstev in izbrano metodo vrednotenja sredstev, dolgov in kapitala. Pomembnejše računovodske politike, ki so bile uporabljene pri sestavljanju računovodskih izkazov, so predstavljene pri razkritjih posamezne kategorije bilance stanja. Podjetje je razkrilo skladnost s SRS in ZGD-1 pri pripravi bilance stanja in pojasnil. Dodatnih informacij, ki bi bile potrebne za resnično in pošteno predstavitev, podjetje ni imelo.

Podjetje je navedlo, da ni bilo pomembnih dogodkov, ki bi vplivali na poročilo poslovnega leta, na predviden datum sprejetja na nadzornem svetu in občinskem svetu. Z novo Uredbo o standardni klasifikaciji dejavnosti, ki velja z novim poslovnim letom, se je spremenila šifra glavne dejavnosti na 38.110 – Zbiranje in odvoz nevarnih odpadkov.

6.4.1 Razkrivanje računovodskih usmeritev

Razkrivajo se le uporabljene usmeritve v podjetju in ne splošne iz SRS. Njihov namen je olajšati uporabnikom razumevanje številnih informacij v računovodskih izkazih. Če podjetje spremeni usmeritev, jo mora upoštevati za nazaj, kar pomeni da učinek zmanjšuje ali povečuje preneseni čisti dobiček ali preneseno izgubo. Sprememba računovodske ocene pa se upošteva od spremembe dalje, zato je pomembno razlikovanje med računovodsko usmeritvijo in oceno (Vezjak 2008a, 156). Računovodske ocene so potrebne, ko ne moremo izmeriti določenih postavk. Med te spadajo na primer popravki vrednosti terjatev, popravki vrednosti zalog, amortizirljivost osnovnih sredstev in druge ocenjene postavke. Ocena se spremeni, če se spremenijo okoliščine, na podlagi katerih je bila oblikovana. Razkrije se vrsta in znesek, ki sta

pomembna (Horvat 2003b, 76). Sprememba računovodske ocene temelji na novih informacijah ali novih dogodkih, ki vplivajo na prilagoditev knjigovodske vrednosti. Sprememba se uporabi v obdobju, ko se ocena spremeni, in v kasnejših obdobjih. SRS zahtevajo še razkritje bistvenih napak. Napaka je bistvena, če je pomembna. Pri pomembnih napakah, ki se nanašajo na pretekla obdobja, je treba popraviti preneseni dobiček ali preneseno izgubo prejšnjih let. Nebistvene napake ali pomanjkljivosti pri izdelavi računovodskih izkazov, ki izhajajo iz prejšnjih obdobj, se vključijo med prihodke od opravljanja storitev.

JP Okolje je navedlo, da za oblikovanje računovodskih usmeritev upošteva tri zahteve, in sicer previdnost, prednost vsebine pred obliko in pomembnost. Pri merjenju gospodarskih kategorij uporablja določila SRS, razen v delih, kjer SRS dajejo možnost izbire oziroma je to predpisano z zakonom. Podjetje je navedlo temeljne računovodske predpostavke, ki jih upošteva pri poslovanju, in sicer časovno neomejenost delovanja, resnično in pošteno predstavitev v razmerah spreminjanja vrednosti evra in hiperinflacije ter strogo upoštevanje nastanka poslovnega dogodka.

Po usmeritvi prednosti vsebine pred obliko je treba upoštevati vsebino poslovnih dogodkov in ne zgolj njihovo pravno obliko. Pomembnost informacij določi podjetje glede na bistvenost. Usmeritev previdnosti zahteva vključitev samo uresničenih dobičkov v bilanco stanja. Nadalje zahteva, da so sredstva ocenjena po najmanjši vrednosti, obveznosti do virov sredstev pa po največji verjetni vrednosti. Iz tega izhaja vrednotenje odhodkov navzgor in prihodkov navzdol (Turk idr. 1999, 708).

Omenjene temeljne računovodske predpostavke in zahteve za oblikovanje računovodskih usmeritev so se spremenile z uveljavitvijo SRS (2006) in s prehodom na evro ter z uveljavitvijo ZGD-1, zato jih je treba upoštevati in poleg ZGD-1, ki v 67. členu določa splošna pravila vrednotenja postavk v računovodskih izkazih, upoštevati še 5. točko uvoda v SRS. JP Okolje upošteva pri oblikovanju računovodskih usmeritev SRS 30.17 (2006).

V pojasnilih k bilanci stanja je JP Okolje navedlo računovodska načela, ki so uporabljena v računovodskih izkazih, in sicer načelo dvostavnega knjigovodstva¹⁵, načelo merjenja postavk, ki jih je mogoče ovrednotiti, načelo nabavne vrednosti, načelo previdnosti, načelo dosledne uporabe izbranih metod ter načelo vzročnosti prihodkov in odhodkov.

Glede na to, da je JP Okolje izdelalo računovodske izkaze v skladu s SRS in veljavno zakonodajo, se podjetju predlaga navajanje vseh pomembnih načel, ki se uporabljajo v podjetju.

¹⁵ Poslovne knjige se vodijo po sistemu dvostavnega knjigovodstva, če zakon ne določa drugače (tretji odstavek 54. člena ZGD-1).

6.4.2 Razkrivanje neopredmetenih sredstev in dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev

Neopredmetena dolgoročna sredstva so sredstva, ki fizično ne obstajajo. Zajemajo naložbe v dolgoročne pravice do industrijske lastnine in druge pravice, dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva in naložbe v dobro ime privzetega podjetja. Razvrščajo se glede na dobo koristnosti. Neopredmetena sredstva imajo lahko končno dobo koristnosti ali nedoločeno. Praviloma ima nedoločeno dobo koristnosti dobro ime (Hieng idr. 2008, 38). Podjetje samo določi model vrednotenja po začetnem pripoznanju neopredmetenih sredstev. Izbira lahko med modelom nabavne vrednosti ali modelom prevrednotenja. Glede na to, da SRS predpisujejo dodatne zahteve za podjetja, ki vrednotijo neopredmetena sredstva po modelu prevrednotenja, je treba uporabljeni model razkriti.

Za vsako vrsto se razkriva (SRS 2.45, 2006):

- obliko dobe koristnosti in uporabljene stopnje pri končni dobi koristnosti,
- metode amortiziranja,
- nabavno oziroma prevrednoteno vrednost in nabrane amortizacijske popravke,
- spremembe knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja.

V računovodskih izkazih se razkrivajo (SRS 2.46, 2006):

- knjigovodska vrednost in preostala doba amortiziranja za pomembna neopredmetena sredstva,
- začetna vrednost sredstva, pridobljenega z državno podporo,
- vrednost sredstva, danega za poroštvo, in
- znesek obveznosti za pridobitev.

Dodatne zahteve po razkritjih predpisuje standard za podjetja, ki vrednotijo neopredmetena sredstva po modelu prevrednotenja. Razkriva se (SRS 2.47, 2006):

- dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje,
- knjigovodska vrednost prevrednotenega neopredmetenega sredstva,
- knjigovodska vrednost ob upoštevanju modela nabavne vrednosti ter
- metode in pomembne predpostavke pri ocenjevanju poštene vrednosti.

JP Okolje je med razkritji navedlo splošno pravilo iz SRS 2.1 (2002) in 2.10 (2006) za pripoznanje neopredmetenih sredstev. Neopredmetena dolgoročna sredstva se izkazujejo skladno s pogoji, opredeljenimi v SRS 2 (2006). Med razkritji je v posebni preglednici prikazalo knjigovodsko vrednost na začetku leta, gibanje med letom (pridobitve, odtujitve, amortizacijo in oslabitve) in knjigovodsko vrednost na koncu obračunskega obdobja. Preglednica združuje neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve.

Ugotovljeno je bilo, da so ostale zahteve po razkritjih vključene med pojasnila odpisov vrednosti. Prikazana je skupna nabavna vrednost, popravek vrednosti, uporabljena metoda amortiziranja ter amortizacijska stopnja. JP Okolje amortizira neopredmetena osnovna sredstva z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in z amortizacijsko stopnjo 20 %.

6.4.3 Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

Med opredmetena osnovna sredstva uvrščamo osnovna sredstva v obliki stvari. Podjetje jih ima v lasti ali finančnem najemu, da lahko opravlja dejavnost. Izdelana so lahko v podjetju ali pridobljena z namenom uporabe, daljšim od leta dni, in niso namenjena prodaji v okviru rednega delovanja (Milost 1996, 56). Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodjalna oprema, druga oprema in biološka sredstva.

Pri vrednotenju osnovnih sredstev razlikujemo model izvirne vrednosti¹⁶ in model prevrednotenja. Pri modelu izvirne vrednosti se osnovna sredstva na začetku pripoznajo po izvorni vrednosti, kasneje se vrednost zmanjšuje za amortizacijski popravek in nabrane izgube zaradi oslabitve. Pri modelu prevrednotenja se osnovna sredstva vrednotijo po prevrednotenem znesku, ki predstavlja pošteno vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšano za amortizacijski popravek in kasnejše izgube zaradi oslabitve. Presežek iz prevrednotenja predstavlja povečanja poštene vrednosti in se poračunava v kapitalu (Novak 2007, 385–386).

Javno podjetje izkazuje sredstva, prejeta v upravljanje od države ali lokalne skupnosti, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi po vrstah in lastnikih, nasprotna postavka so dolgoročne obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. Lastnica teh sredstev izkazuje terjatev v čisti vrednosti sredstev, danih v upravljanje, in terjatev usklajuje na podlagi izdelane podbilance stanja sredstev v upravljanju. Obnova opredmetenih osnovnih sredstev, ki povečuje bodoče koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi, povečuje nabavno vrednost. Obnova, ki podaljšuje življenjsko dobo opredmetenega osnovnega sredstva, zmanjšuje obračunani popravek vrednosti. Ostala popravila in vzdrževalna dela se obravnavajo kot strošek obračunskega obdobja. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju se obračunava po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in po stopnjah, ki jih javno podjetje določi samostojno. V primeru, da se amortizacija ne pokriva iz cene, država ali lokalna skupnost pa ne zagotavljata sredstev iz proračuna za njeno kritje, se amortizacija krije v breme dolgoročnih obveznosti z ustreznim izkazovanjem izrednih prihodkov.

Opredmetena osnovna sredstva se v poslovnih knjigah izkazujejo tako, da se ločeno evidentira nabavna vrednost, ločeno amortizacijski popravek vrednosti in ločeno izguba

¹⁶ Termin izvirna vrednost je širši od termina nabavne vrednosti, saj zajema tudi stroškovno vrednost osnovnih sredstev izdelanih v podjetju (Novak 2007, 164).

zaradi oslabitve. V bilanci stanja pa se izkazujejo po neodpisani vrednosti. Izbrana usmeritev med modelom nabavne vrednosti in modelom prevrednotenja se uporablja za celotno skupino osnovnih sredstev. Javno podjetje izkazuje posebej sredstva za opravljanje GJS in posebej sredstva, ki se uporabljajo za druge dejavnosti. V kolikor uporablja ista osnovna sredstva za opravljanje več dejavnosti, razkrije sodila, na podlagi katerih razporeja sredstva, amortizacijo in povezane ostale gospodarske kategorije. Ločeno izkaže vsa brezplačno pridobljena sredstva, za katera so oblikovane dolgoročne pasivne razmejitev, ki se črpajo skladno z obračunano amortizacijo sredstev.

Za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev se razkriva (SRS 1.42, 2006):

- podlaga za merjenje, uporabljena pri ugotavljanju prevrednotene nabavne vrednosti,
- nabavna vrednost oziroma prevrednotena nabavna vrednost, nabrani amortizacijski popravek vrednosti in nabrana izguba zaradi oslabitve na začetku in na koncu obračunskega obdobja,
- sprememba knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije in prevrednotenja.

Dodatno se razkrivajo (SRS 1.43, 2006):

- obstoj in znesek pravnih omejitev ter zastavljena opredmetena osnovna sredstva,
- računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov razgradnje, odstranitve in obnove prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva,
- znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev ter
- znesek finančnih obveznosti za pridobitev teh sredstev.

Za podjetja, ki uporabljajo model prevrednotenja, so v SRS 1.44 opredeljene še dodatne zahteve razkrivanja. Obvezno se po SRS 1.45 (2006) razkrijejo razlogi in učinki oslabitve, če pride v obračunskem obdobju do pripoznanja izgub zaradi oslabitve ali razveljavitve izgube. Podjetja, ki imajo sredstva v poslovnem ali finančnem najemu, upoštevajo SRS 1.60 (2006) in razkrivajo informacije v skladu z MRS 17.20 do vključno 17.35 (Vežjak 2008a, 157).

V SRS je predpisana vsebina posebne preglednice za razkrivanje posameznih kategorij opredmetenih osnovnih sredstev, ki vključuje začetno neodpisano vrednost, pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve, amortizacijo in prevrednotenja ter neodpisano vrednost na zadnji dan obračunskega obdobja (SRS 24.21, 2006).

V računovodskem letnem poročilu JP Okolje so opredmetena osnovna sredstva tabelarično prikazana v obliki preglednice.¹⁷ V prvi preglednici so prikazane kategorije opreme, drobnega inventarja in danih predujmov. V preglednici, ki razkriva naložbene nepremičnine, pa so vključena še zemljišča, zgradbe in nepremičnine v gradnji. Naložbene nepremičnine se lahko izkazujejo posebej, saj se ne vodijo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Predlaga se, da se zemljišča, zgradbe in nepremičnine v gradnji vključi v preglednico opredmetenih osnovnih sredstev, saj so tudi vrednostno prikazane v bilanci stanja v tej kategoriji. Razkrite so knjigovodske vrednosti za posamezno kategorijo na začetku leta, gibanja med letom, posebej za nabavno vrednost in posebej za popravek vrednosti, ter knjigovodska vrednost na zadnji dan obračunskega obdobja.

Glede na to, da javno podjetje izkazuje sredstva v upravljanju, se preglednica vseh opredmetenih osnovnih sredstev z gibanji med letom lahko razdeli na preglednico sredstev v upravljanju in preglednico opredmetenih osnovnih sredstev v lasti podjetja.

Podjetje je opredelilo pripoznanje osnovnega sredstva. Za vrednotenje ob začetnem pripoznanju uporablja model nabavne vrednosti, amortizacija se obračunava po metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Dobe koristnosti posameznih osnovnih sredstev so opredeljene z letnimi amortizacijskimi stopnjami, neodvisno od davčnih stopenj. Podjetje je razkrilo, da so opredmetena osnovna sredstva izkazana v skladu s SRS 1.

Prostovoljno je razkrilo še posamezno nabavo opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev in zbir po sektorjih in posameznih enotah. Zaradi razkrivanja posamezne nabave je treba ponovno preveriti koristnost razkrite informacije za posamezne interesne skupine, saj je informacija javno dostopna. Javno podjetje upošteva še določbe SRS 35 (2002), ki se nanašajo na sredstva v upravljanju. Glede na to, da se posamezna osnovna sredstva razporejajo neposredno po dejavnostih, ni težav pri razporejanju amortizacije, ostalih stroškov in prihodkov, zato podjetje ne razkriva sodil.

6.4.4 Razkrivanje naložbenih nepremičnin

Naložbene nepremičnine so zemljišča in zgradbe, namenjene dajanju v najem ali povečevanju vrednosti dolgoročnih naložb, če podjetje ne opredeli njihove prodaje. Vrednotijo se lahko po modelu nabavne ali poštene vrednosti. Izbrani model se uporablja za celotno kategorijo. Dokler se še gradijo ali pridobivajo, se izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, nato jih podjetje na podlagi določenih sodil razvrsti med naložbene nepremičnine. Amortizacija naložbenih nepremičnin pri uporabi modela nabavne vrednosti se izkazuje med odhodki, medtem ko se amortizacija nepremičnin opredmetenih osnovnih sredstev izkazuje med stroški.

¹⁷ Priloga 10 – preglednica opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev.

SRS predpisuje razkrivanje glede na uporabljeni model vrednotenja naložbenih nepremičnin (6.19, 2006).

Pri izbiri modela poštene vrednosti podjetje razkrije:

- informacije glede okoliščin razvrstitve nepremičnine v poslovnem najemu kot naložbene nepremičnine,
- informacije v zvezi z določanjem poštene vrednosti ter
- knjigovodsko vrednost na začetku in na koncu obračunskega obdobja.

Pri vrednotenju po modelu nabavne vrednosti podjetje razkrije:

- metode amortiziranja in dobo koristnosti,
- nabavno vrednost, nabrano amortizacijo in oslabitev ter uskladitev knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obračunskega obdobja,
- pošteno vrednost naložbene nepremičnine in pojasnilo, če je ne more izmeriti,
- informacije glede pripoznanja prihodkov in odhodkov iz naložbenih nepremičnin.

Ne glede na način vrednotenja se razkrije poštena vrednost naložbene nepremičnine. Če je podjetje ne more zanesljivo izmeriti, mora razkriti opis naložbene nepremičnine in pojasnilo ter določiti razpon ocen vrednosti, znotraj katerega je verjetno tudi poštena vrednost, če je to mogoče. Način ugotavljanja poštene vrednosti podjetje opredeli v aktu (Vezjak 2008a, 159).

JP Okolje je poudarilo pomembnost poznavanja poštene vrednosti naložbene nepremičnine, opredelilo je pojem in pripoznanje, razkrilo model vrednotenja in amortiziranja. Podjetje vrednoti naložbene nepremičnine po modelu nabavne vrednosti, amortizira jih z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja. V preglednici¹⁸ je prikazana nabavna vrednost na začetku in na koncu leta ter obračunana amortizacija. Ostale nepremičnine, ki so poleg naložbenih nepremičnin prikazane v preglednici, sodijo v kategorijo opredmetenih osnovnih sredstev, zato se zaradi razumljivosti predlaga izločitev iz preglednice. Razkritja so s SRS predpisana za pomembne zadeve, zato je treba presoditi razkrivanje poštene vrednosti.

6.4.5 Razkrivanje zalog

Zaloge so sredstva v obliki stvari, namenjene porabi pri proizvodjanju proizvodov ali opravljanju storitev ter namenjene prodaji v okviru rednega delovanja. Med zaloge, ki se na začetku vrednotijo z nabavno ceno, uvrščamo: surovine, material, drobni inventar z dobo koristnosti do enega leta in trgovsko blago. Nedokončana proizvodnja, gotovi

¹⁸ Priloga 9 – preglednica naložbenih nepremičnin in nepremičnin.

proizvodi in storitve se na začetku vrednotijo z ustrezno lastno ceno (Hieng idr. 2007, 95–96).

Za pomembne zadeve se pri zalogah razkrije (SRS 4.32–4.34., 2006):

- za vsako vrsto zalog računovodske usmeritve pri sprotnem in končnem vrednotenju,
- uporabljene metode vrednotenja porabe,
- knjigovodske vrednosti in čiste iztržljive vrednosti,
- popisne presežke in primanjkljaje,
- knjigovodsko vrednost zastavljenih zalog.

JP Okolje je razkrilo vrednotenje in vodenje zalog v skladu s SRS in veljavno davčno zakonodajo, navedlo obrazložitev za popisne presežke in primanjkljaje ter odpise zalog. Bralca računovodskega letnega poročila lahko napoti na obrazložitev v poslovnem poročilu v zvezi z izvajanjem investicije večstanovanjskega objekta nad garažno hišo Arze.

6.4.6 Razkrivanje poslovnih terjatev

Poslovne terjatve vključujejo terjatve, oblikovane na podlagi prodanih proizvodov, blaga, opravljenih storitev, prodanih opredmetenih osnovnih sredstev in sredstev, danih v finančni najem. Poleg tega se med poslovne terjatve uvrščajo še terjatve do zaposlenih, države in drugih. Glede na zapadlost v plačilo se delijo na dolgoročne in kratkoročne poslovne terjatve. Kratkoročne zapadejo v plačilo v roku do enega leta, dolgoročne pa v roku, daljšem od enega leta.

Med dolgoročnimi terjatvami se izkazujejo terjatve za odloženi davek, ki izvirajo iz začasnih odbitnih razlik pri obračunu davka od dobička. Pomembno je vključevanje davčne politike v poslovno politiko podjetja zaradi optimiranja davčnih obveznosti. Odložene terjatve za davek so zneski davka, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih. Pripoznajo se, če je verjetno, da se bo v prihodnosti pojavil obdavčljiv dobiček in če je znesek bistven. Njihova utemeljenost se presoja ob vsakem presečnem datumu bilance stanja.

V zvezi s poslovnimi terjatvami SRS 5 (2006) v točki e določa, da se razkrivajo:

- nezavarovane in zavarovane terjatve do kupcev,
- terjatve do članov uprave, članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov,
- za vsako vrsto terjatev računovodska usmeritev za oslabitev,
- izpostavljenost tveganjem in varovanje pred njimi,
- členitev po rokih zapadlosti,
- poboti pri uskupinjevanju terjatev in nastanke razlik v skupini,

- znesek terjatve za odloženi davek in utemeljitev pripoznanja ter vpliv na poslovni izid.

JP Okolje ni izkazalo dolgoročnih poslovnih terjatev v bilanci stanja, kljub temu je v letnem poročilu podalo opredelitev. Kratkoročne terjatve so razkrite ločeno od dolgoročnih, zato je zaradi jasnosti in preglednosti treba razkritja urediti oziroma se med razkritji ne morejo pojavljati pojasnila postavk bilance stanja, ki niso izkazana.

JP Okolje (2008, 105) je med razkritji navedlo:

Kratkoročne poslovne terjatve so vrednotene s skladu s SRS 5 in so vnesene v bilanco stanja z zneski, ki izhajajo iz ustreznih listin. V družbi so obračunali popravke vrednosti terjatev, o poplačljivosti katerih v družbi upravičeno dvomijo.

Kratkoročne terjatve se ob nastanku izkazujejo z zneski, ki izhajajo iz ustreznih listin. V kolikor se oblikujejo popravki vrednosti, so v bilanci stanja prikazane po neodpisani vrednosti kot razliki med celotno vrednostjo in oblikovanim popravkom vrednosti. Razkriva se računovodska usmeritev za slabitev terjatev, če je slabitev pomembna. V letnem poročilu je predstavljen delež zavarovanih in nezavarovanih terjatev ter plačilni roki za fizične in pravne osebe. Členitev terjatev je razdeljena in prikazana s posameznimi zneski po rokih zapadlosti v plačilo.

Podjetje je razkrilo znesek odloženih terjatev za davek, oblikovan od rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine zaposlencem. Odložena terjatev za davek se poračunava v prihodnjih obdobjih skladno s porabo rezervacij, saj je odprava rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine davčno priznana.

Podjetju se predlaga obrazložitev terjatve za odloženi davek, če je razkritje pomembno, saj je znesek že izkazan v bilanci stanja kot samostojna postavka.

6.4.7 Razkrivanje denarnih sredstev

Med denarna sredstva štejemo gotovino v blagajni, dobro imetje na transakcijskih računih pri bankah, denar na poti, ki se prenaša iz blagajne na banko in še ni vpisan, ter denarne ustreznike, ki se hitro lahko pretvorijo v denarna sredstva.

Razkrivajo se sestavni deli in zneski dogovorjenih samodejnih zadolžitev, s katerimi si podjetje zagotavlja tekočo plačilno sposobnost (SRS 7.20, 2006).

Podjetje je navedlo skladnost s SRS 7, ostala razkritja za podjetje niso pomembna.

6.4.8 Razkrivanje kratkoročnih časovnih razmejitev

Aktivne časovne razmejitve vključujejo postavke kratkoročno odloženih stroškov in predhodno nezaračunanih prihodkov. Kratkoročno odloženi stroški ob svojem nastanku ne bremenijo dejavnosti in ne vplivajo na poslovni izid. Predhodno nezaračunani prihodki pa se pojavijo, če se pri ugotavljanju poslovnega izida utemeljeno upoštevajo prihodki, ki še niso zaračunani in plačani. Pasivne časovne razmejitve vključujejo

vnaprej vračunane stroške in kratkoročno odložene prihodke. Vnaprej vračunani stroški obremenjujejo poslovni izid, ker so pričakovani in še niso nastali. Kratkoročno odloženi prihodki se pojavijo, ko je zaračunana storitev, ki še ni opravljena (Milost 1996, 59–65).

Razkrivajo se podatki v zvezi z njihovim oblikovanjem ter razlike med načrtovanim in uresničenim oblikovanjem ter črpanje v obračunskem obdobju (Vezjak 2008a, 160).

JP Okolje je opredelilo pojem, oblikovanje in vrednost na koncu obračunskega obdobja. Ostalih informacij ni razkrilo in niso pomembne.

6.4.9 Razkrivanje zunajbilančnih postavk

Med zunajbilančnimi sredstvi se izkazujejo zastavljena opredmetena osnovna sredstva in sredstva, prevzeta v poslovni najem, dana jamstva in garancije. Neposredno ne vplivajo na sredstva in obveznosti do virov sredstev, odhodke in prihodke, so pa vir informacij o poslovanju in prihodnjih obveznostih podjetja.

JP Okolje je v preglednici zastavljenega premoženja razkrilo posamezna sredstva v zunajbilančni evidenci, pogodbeno vrednost in rok izteka zastave ali poslovnega najema. Zaradi jasnosti in preglednosti se podjetju predlaga ločeno razkrivanje zastavljenih nepremičnin in ločeno razkrivanje osnovnih sredstev v poslovnem najemu ali ustrezna členitev.

6.4.10 Razkrivanje kapitala

Celotni kapital je lastniško financiranje podjetja in obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo s prenehanjem delovanja podjetja. Velikost kapitala je odvisna od vrednotenja sredstev in dolgov. Na znesek, izkazan v bilanci stanja, vplivajo vsi poslovni dogodki in metode merjenja. Celoten kapital sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček in prenesena čista izguba prejšnjih let, presežek iz prevrednotenja in razdeljeni dobiček ali neporavnana izguba tekočega poslovnega leta. Osnovni kapital je kapital, vpisan v sodni register, pojavlja se lahko kot delniški kapital, kapital z deleži ali kapitalska vloga (Hieng idr. 2008, 88–97). Pojavna oblika je odvisna od statusno-pravne oblike organiziranosti. Določeno je obvezno oblikovanje zakonskih rezerv pri sestavitvi bilance stanja za obračunsko poslovno leto. V rezerve se odvede 5 % zneska čistega dobička, zmanjšanega za znesek, uporabljen za kritje prenesene izgube, dokler vsota zakonskih in kapitalskih rezerv ne doseže 10 % osnovnega kapitala ali v statutu določenega višjega deleža.

Zakon določa oblikovanje, vrste, porabo in razkrivanje rezerv ter uporabo čistega dobička (64. člen ZGD-1).

Razkritja kapitala, ki se pojavljajo pri delniški družbi, v diplomski nalogi niso predstavljena. Reviziji zavezana podjetja sestavljajo izkaz gibanja kapitala, zato ni potrebno razkrivanje rezerv v prilogi k izkazu (štirinajsti odstavek 64. člena ZGD-1). Navedejo se samo razkritja, ki niso zajeta v izkazu gibanja kapitala, saj je dovolj, da je

informacija predstavljena enkrat, zaradi jasnosti in preglednosti pa je treba to ustrezno označiti.

Družba z omejeno odgovornostjo navede razkritja v zvezi z odobrenim in pogojno povečanim kapitalom, podatke o lastnih deležih, naravo in namen vseh vrst rezerv ter druge pomembne podatke te kategorije (Vezjak 2008a, 160).

JP Okolje je opredelilo kapital in njegovo izkazovanje, skladnost s SRS 8 in zakonskimi določili, napotilo bralca na izkaz gibanja kapitala in vrednostno prikazalo posamezne sestavine kapitala. Med kapitalskimi postavkami podjetje izkazuje osnovni kapital, kapitalske rezerve, zakonske rezerve, druge rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček in čisti dobiček poslovnega leta.

Ustanovitelju je predlagalo razporeditev čistega dobička, in sicer polovico dobička v druge rezerve, druga polovica pa ostane nerazporejena. Odločitev ustanovitelja o predlagani razporeditvi dobička se prikazuje v kapitalskih postavkah naslednjega poslovnega leta. O nerazporejenem dobičku poslovnega leta in prejšnjih let pa bo odločal ustanovitelj v prihodnjih letih.

6.4.11 Razkrivanje rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev

Rezervacije se oblikujejo za bodoče obveznosti, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in jih lahko ocenimo in vrednostno izrazimo. Namenjene so zbiranju sredstev za pokrivanje izdatkov v prihodnosti. Pri jubilejnih nagradah in odpravninah se stroški pojavljajo v celotni dobi službovanja zaposlenecv, zato se na podlagi aktuarskega izračuna oblikujejo rezervacije.

Dolgoročne pasivne časovne razmejitve vključujejo dolgoročno odložene prihodke, ki se v javnem podjetju oblikujejo za brezplačno pridobljena opredmetena osnovna sredstva in črpajo ter prenašajo v prihodke skladno z obračunano amortizacijo teh sredstev.

Razkrivajo se naslednje pomembne informacije (SRS 10.31–10.35, 2006):

- razlogi in pogoji za njihovo oblikovanje, metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti ter način obravnavanja pri tem nastalih razlik,
- razlika med njihovim načrtovanjem, oblikovanjem in črpanjem ter njihovim uresničenim oblikovanjem in črpanjem v posameznem poslovnem letu,
- informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja in način varovanja pred njimi ter
- v zvezi z uskupinjevanjem nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik.

JP Okolje je v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami in pasivnimi časovnimi razmejitvami razkrilo skladnost s SRS in drugimi zakonskimi določili ter v obliki

preglednice¹⁹ prikazalo začetno stanje, oblikovanje, črpanje, odpravo, prevrednotenje in končno stanje za posamezne kategorije, in sicer za:

- rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi ter
- druge rezervacije iz naslova dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov.

6.4.12 Razkrivanje dolgoročnih dolgov

Dolgoročni dolgovi vključujejo finančne in poslovne obveznosti, ki zapadejo v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni. Finančne obveznosti se nanašajo na prejeta posojila, poslovne obveznosti pa so povezane s poslovanjem in zajemajo predvsem dolgoročne blagovne kredite in obveznosti iz finančnega najema. Pri javnih podjetjih se med dolgoročnimi obveznostmi izkazujejo obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje.

Razkrivajo se (Vezjak 2008a, 160):

- zavarovani in nezavarovani dolgoročni dolgovi,
- pri dolgovih v skupini imena in države povezanih podjetij ter zneski,
- obdobje do zapadlosti v plačilo, obrestna mera in drugi pogoji za posamezno vrsto,
- velikost obveznosti z rokom zapadlosti, daljšim od 5 let,
- podatki v zvezi z izpostavljenostjo tveganjem,
- znesek finančnih obveznosti, ki niso izkazane v bilanci stanja,
- za vsako vrsto vrednostnih papirjev število in pravice ter
- obveznosti za odloženi davek.

JP Okolje je navedlo, da izkazuje dolgoročne obveznosti v skladu s SRS in drugimi pravnimi določili. Razkrilo je zavarovanje finančnih in poslovnih obveznosti. Navedlo je obliko zavarovanja finančnih obveznosti z menicami in nezavarovanje poslovnih obveznosti. Dolgoročne finančne obveznosti so prikazane v preglednici, v kateri je navedena sklenjena pogodba, stanje na zadnji dan obračunskega obdobja, obrestna mera in znesek, ki zapade v plačilo v naslednjem letu in se izkazuje med kratkoročnimi obveznostmi. Gibanje dolgoročnih poslovnih obveznosti v preglednici prikazuje otvoritveno stanje, povečanje in zmanjšanje v tekočem letu, prenos med kratkoročne obveznosti ter stanje na koncu poslovnega leta, in sicer ločeno za dolgove iz finančnega najema in druge dolgoročne poslovne obveznosti.

6.4.13 Razkrivanje kratkoročnih dolgov

Kratkoročni dolgovi vključujejo obveznosti iz poslovanja in financiranja, ki zapadejo v plačilo v obdobju, krajšem od leta dni. Mednje štejemo tudi del dolgoročnih

¹⁹ Priloga 11 – preglednica rezervacij in dolgoročnih pasivnih razmejitev.

obveznosti, ki je že zapadel v plačilo, in del, ki zapade v plačilo v naslednjem poslovnem letu.

Razkrivanje kratkoročnih dolgov je podobno kot razkrivanje pri dolgoročnih dolgovih, s tem da se dodatno poimensko razkrivajo kratkoročni dolgovi do članov uprave, nadzornega sveta in notranjih lastnikov.

JP Okolje je opredelilo izkazovanje kratkoročnih dolgov v skladu s SRS in drugimi določili. Kratkoročne finančne obveznosti so zavarovane z menicami, poslovne obveznosti pa niso zavarovane. Podjetje je navedlo, da znašajo plačilni roki za kratkoročne obveznosti iz poslovanja trideset oziroma šestdeset dni.

6.4.14 Podbilanca stanja sredstev v upravljanju

Podbilanca stanja sredstev v upravljanju je sestavni del pojasnil k računovodskim izkazom. Javno podjetje izkazuje sredstva, prejeta v upravljanje od države ali lokalne skupnosti, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, nasprotna postavka so dolgoročne obveznosti. Lastnica sredstev izkazuje terjatev v čisti vrednosti sredstev, danih v upravljanje, in terjatve usklajuje na podlagi izdelane podbilance. Iz podbilance stanja sredstev v upravljanju je razvidno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev na zadnji dan poslovnega leta ter terjatev iz naslova uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti podjetja ali obveznost iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju.

Podbilanca sredstev v upravljanju se lahko izdelata ob predpostavki samostojnega ali nesamostojnega opravljanja dejavnosti. Prednosti, ki jih prinaša predpostavka samostojnega opravljanja dejavnosti, so naslednje (Jereb 2000, 103–104):

- finančno razmerje med lastnikom in upravljavcem je izkazano v eni postavki,
- izkaz je izdelan na predpostavki denarnih tokov in je bralcem bolj razumljiv,
- izdelava je enostavnejša, ker ni potrebe po spremljanju terjatev in obveznosti iz drugih naslovov,
- izdelava je hitra in omogoča sprotno spremljanje sredstev in obveznosti v upravljanju,
- enostavnost je povezana s prihrankom časa in nižjimi stroški izdelovanja podbilanc.

Slabosti omenjenega pristopa so opredeljene z vidika celovitega obravnavanja odnosov med občino in javnim podjetjem, ne pa z vidika lastnika infrastrukture in upravljavca. Med slabosti se šteje (ibid.):

- razmerja iz naslova neizterjanih občinskih taks niso prikazana,
- razpoložljivi viri se zmanjšajo ob pridobitvi osnovnega sredstva in ne ob plačilu dobavitelju ter

- razpoložljivi viri se ne zmanjšajo ob plačilu predujma za osnovno sredstvo, ampak ob pridobitvi.

JP Okolje je v postavki C izkazalo obveznost iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju, ki se nanaša na založena sredstva podjetja v tekočem in preteklih letih. Podjetje je vlagalo v sredstva v upravljanju z nabavo opredmetenih osnovnih sredstev infrastrukture in z izvajanjem investicij v infrastrukturo ne glede na to, da niso bili zagotovljeni viri lastnice sredstev, zato so vloženi lastni viri prikazani kot terjatev do lastnice sredstev – občine.

6.4.15 Podbilanca stanja javnega podjetja

SRS 35.42 (2002) določa sestavitev podbilance stanja javnega podjetja. Sestavitev je razmeroma preprosta, saj se od celotne bilance stanja odšteje podbilanca stanja sredstev v upravljanju in se izkaže razmerje do te pobilance. Podbilanca stanja javnega podjetja je tako podlaga za različne analize, saj so sredstva in obveznosti do virov sredstev izkazana brez sredstev v upravljanju, ki pomembno vplivajo na vrednost aktive in pasive bilance stanja.

Iz podbilance stanja javnega podjetja je razvidno, da predstavljajo sredstva in obveznosti do virov sredstev le 35 % vrednosti celotne aktive in pasive bilance stanja celotnega podjetja. V postavki Č je izkazana terjatev iz naslova uporabe sredstev javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju iz lastnih virov.

6.5 Razkritja postavk v izkazu poslovnega izida

Pojasnila k izkazu poslovnega izida predpisuje SRS 25 (2006) in ZGD-1, posebnosti za javna podjetja pa SRS 35 (2006).

Razkrivajo se (Vežjak 2008b, 102–103):

- informacije o podlagi za sestavitev izkaza poslovnega izida in o posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in poslovnih dogodkih,
- dodatne informacije, ki so potrebne za pošteno predstavitev in niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida,
- v primeru spremembe načina členitve postavk v izkazu poslovnega izida opozorilo in razlogi za spremembo,
- v primeru združitve postavk, ločen prikaz v prilogi,
- pojasnila o neprimerljivosti postavk za preteklo leto in njihove prilagoditve,
- stroški po naravnih vrstah oziroma po funkcionalnih skupinah glede na izbrano različico izkaza poslovnega izida.

Pri medletnem poročanju se razkrivajo (ibid.):

- izjava o uporabi istih računovodskih usmeritev in metod kot pri zadnjem letnem računovodskem izkazu,
- vrste in zneski morebitnih sprememb usmeritev,
- sezonska narava poslovanja in povezana prodajna uspešnost,
- vrsta in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih je podjetje poročalo v prejšnjih obdobjih in pomembno vplivajo na obravnavano obdobje,
- prihodki in poslovni izidi tistih področnih ali območnih odsekov, ki so glavno izhodišče za poročanje po odsekih.

JP Okolje je pojasnilo, da izkaz poslovnega izida vsebuje vse prihodke in odhodke, ki so zaračunani ali bremenijo podjetje. Navedlo je, da se prihodki in odhodki izkazujejo po načelu obračunane realizacije oziroma ob upoštevanju nastanka poslovnih dogodkov. Omenjeno načelo pomeni, da podjetje evidentira poslovne dogodke ob njihovem nastanku, ko se pojavijo, in ne ob plačilu ter vzporeja prihodke in odhodke.

Podjetje je razkrilo, da je izkaz poslovnega izida sestavljen v obliki različice I., členitev postavk je skladna s SRS in drugimi davčnimi predpisi.

Poleg tega je podjetje navedlo, da je členitev računovodskih izkazov v primerjavi s prejšnjim letom spremenjena zaradi sprememb določil ZGD in prenovljenih SRS. Ugotovljeno je bilo, da je členitev enaka kot v preteklem letu, saj se SRS (2006) uporabljajo že od 1. januarja 2006 in je bila potrebna prilagoditev že pri računovodskem poročanju za leto 2006. Podjetje je razkrilo, da so bile uporabljene iste računovodske usmeritve in metode pri medletnem poročanju kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu.

6.5.1 Razkrivanje prihodkov

Prihodki predstavljajo povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanja sredstev ali zmanjšanja dolgov, v kolikor je to mogoče zanesljivo izmeriti. S povečanjem gospodarskih koristi je mišljeno plačilo ali drugačna poravnava terjatve. Če obstaja dvom o poplačilu terjatve, se prihodki odložijo. Prihodke sestavljajo poslovni prihodki, finančni prihodki in drugi prihodki.

Med poslovne prihodke uvrščamo prihodke od prodaje proizvodov, trgovskega blaga in materiala ter od opravljenih storitev. Merijo se na podlagi prodajnih cen, ki izhajajo iz računov ali drugih listin, zmanjšanih za popuste. Med druge poslovne prihodke sodijo subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije, premije in podobni prihodki. Prevrednotovalni poslovni prihodki se izkazujejo ob odtujitvi neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev zaradi presežka prodajne vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo. Finančni prihodki so prihodki od naložbenja; povezani so z naložbami in terjatvami. Finančne prihodke povečujejo obračunane obresti in deleži v čistem dobičku drugih ter prevrednotovalni finančni prihodki. Izredne

prihodke sestavljajo neobičajne postavke in drugi prihodki, ki povečujejo celoten poslovni izid (Koletnik in Koželj 2005, 184).

V javnem podjetju sodijo med prihodke od poslovanja vsi zneski od prodaje proizvodov in storitev, ne glede na to, kdo je njihov plačnik. Prispevke, takse in druga plačila (npr. takso za obremenjevanje vode, takso za obremenjevanja okolja zaradi odlaganja odpadov in podobno) javno podjetje izkazuje kot obveznost do države ali občine in jih ne vključuje med prihodke. Med prihodki od poslovanja se izkazujejo prejete državne podpore, razen tistih, ki se začasno odložijo in prenašajo med prihodke, ko nastanejo stroški. Prispevki drugih oseb, namenjeni vzdrževanju objektov in naprav ter opravljanju gospodarskih javnih služb, prav tako sodijo med prihodke od poslovanja ob upoštevanju vzporejanja prihodkov z nastalimi stroški.

V zvezi s prihodki se razkrijejo metode merjenja prihodkov in pri pomembnih postavkah obseg in znesek postavke, ki zaradi svojega obsega, vrste ali posledic pomembno vpliva na izkaz poslovnega izida (SRS 18, 2006).

Ugotovljeno je bilo, da je JP Okolje razkrilo osnovno pravilo pripoznavanja prihodkov, ki je zapisano v SRS, ter razvrščanje prihodkov. Metodo merjenja prihodkov je razkrilo v pojasnilih k izkazu poslovnega izida.

Pri razkritjih je JP Okolje navedlo (JP Okolje 2008, 119):

Državne podpore, prejete za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev, ostajajo začasno med dolgoročnimi rezervacijami in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem opredmetenih osnovnih sredstev.

S spremembo SRS se prejeta namenska sredstva za financiranje osnovnih sredstev izkazuje med dolgoročno odloženimi prihodki. Podjetju se predlaga pravilno navajanje v skladu s SRS (2006) in napotitev bralca računovodskega poročila na analize in obrazložitve prihodkov v poslovnem poročilu.

6.5.2 Razkrivanje odhodkov

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev ali povečanj dolgov. Odhodke sestavljajo poslovni odhodki, finančni odhodki in drugi odhodki.

Zahtevano je razkritje metode merjenja odhodkov. Podobno kot za prihodke se zahteva razkritje obsega in zneskov pomembnih postavk. Če se spremenijo računovodske ocene, ki pomembno vplivajo na odhodke v obravnavanem obdobju, je treba razkriti vrsto in znesek (SRS 17, 2006).

Javno podjetje izkazuje odhodke po posameznih dejavnostih GJS in drugih dejavnostih. Standard zahteva oblikovanje poslovnoizidnih mest za vsako GJS ter ugotavljanja na njem nastale in njemu prisojene stroške.

JP Okolje je razkrilo pripoznavanje in računovodsko merjenje odhodkov.

Analize odhodkov so opravljene in obrazložene v poslovnem poročilu. Prikazana je primerjava glede na predhodno leto in glede na plan, in sicer za vsak posamezen sektor in v okviru sektorja za posamezno enoto. Predlaga se ustrezna napotitev bralca na poslovno poročilo.

6.5.3 Razkrivanje stroškov amortizacije

Javno podjetje obračunava amortizacijo za vsa neopredmetena sredstva, opredmetena osnovna sredstva, ki jih izkazuje v poslovnih knjigah, tako za sredstva v njegovi lasti kot za sredstva, prejeta v upravljanje, ter za naložbene nepremičnine. SRS 35.21 (2002) določa uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja za sredstva v upravljanju, če ni s pogodbo o upravljanju ali z drugim aktom določeno drugače. V kolikor se stroški amortizacije ne pokrivajo iz cene, država ali občina pa ne zagotovita dotacije iz proračuna za pokrivanje teh stroškov, se stroški amortizacije nadomestijo v breme dolgoročnih obveznosti do države ali občine in se izkažejo izredni prihodki iz tega naslova. V SRS 35.22 (2002) je poleg tega določeno, da se kot ustanoviteljeva odločitev lahko upošteva potrjen letni načrt javnega podjetja. Obvezno se v prilogi k računovodskim izkazom način pokrivanja stroškov amortizacije razkrije.

Za vsako večjo skupino amortizirljivih sredstev se razkriva (SRS 13.25, 2006):

- podlaga za vrednotenje amortizirljivih sredstev,
- metode amortiziranja,
- dobe koristnosti in amortizacijske stopnje,
- kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in popravek vrednosti.

JP Okolje je v pojasnilih med odpisi vrednosti razkrilo uporabljeno metodo amortiziranja, amortizacijske stopnje za posamezno večjo prikazano kategorijo in ostale zahteve iz SRS. Razkrilo je znesek amortizirljivih naložbenih nepremičnin, zgradb, opreme, drobnega inventarja in neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter za vsako kategorijo pripadajoči popravek vrednosti. Podlaga za vrednotenje je pojasnjena pri razkritju posamezne gospodarske kategorije.

Podjetje je v izkazu poslovnega izida dodatno členilo druge prihodke. Razkrilo je znesek prihodkov za kritje stroškov amortizacije infrastrukture, ki se ne pokriva iz cene, zato zneska ni ponovno razkrivalo. Prav tako je pokrivanje stroškov amortizacije obrazloženo v poslovnem poročilu, in sicer v poglavju analize poslovanja za podjetje kot celoto.

6.5.4 Razkrivanje stroškov dela

Stroški dela zajemajo plače zaposlencev, stroške socialnih zavarovanj in druge stroške dela. Stroške socialnih zavarovanj sestavljajo stroški pokojninskih zavarovanj, med katere štejemo tudi prispevek za dodatno pokojninsko zavarovanje. Med stroške

drugih socialnih zavarovanj spadajo prispevki za zdravstveno zavarovanje, prispevek za zaposlovanje in prispevek za starševsko varstvo. Drugi stroški dela vključujejo še ostale stroške dela, ki bremenijo podjetje in so izplačani na podlagi veljavne zakonodaje in pogodbe o zaposlitvi. Med druge stroške dela se uvršča regres za letni dopust, povračila za prevoz na delo in z dela, prehrana med delom, bonitete in drugi prejemki zaposlencev. Stroški nadomestil, ki bremenijo drugo pravno osebo, se izkažejo kot terjatev. Stroške dela povečujejo plače in z njimi povezane dajatve pri izvajanju javnih del, pri zaposlovanju pripravnikov oziroma v primeru, da stroške dela krije druga pravna oseba, z ustreznim izkazovanjem prihodkov.

SRS določa, da je treba razkriti (SRS 15, 2006):

- zasluzke in deleze v razširjenem dobičku uprave in drugih organov,
- programe drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlenih zunaj odpravnin,
- zahteve zaposlencev po izplačilih, ki jim podjetje nasprotuje, ter
- oblikovanje rezervacije, kot predpisuje SRS 10.

ZGD-1 postavlja dodatne zahteve za podjetja, ki sestavljajo II. različico izkaza poslovnega izida. Predstavijo se stroški dela, kot so predstavljeni pri uporabi I. različice izkaza poslovnega izida (štirinajsta točka 69. člena ZGD-1). Določba tega člena je napisana zapleteno, vendar je jasno, da ni potrebe po dvakratnem razkritju enakih podatkov.

JP Okolje je med pojasnili razčlenilo celotne stroške dela na stroške plač, socialnih zavarovanj in druge stroške dela. Med stroški socialnih zavarovanj je posebej prikazalo znesek pokojninskih zavarovanj. Ugotovljeno je bilo, da je členitev enaka kot v izkazu poslovnega izida, saj podjetje sestavlja izkaz poslovnega izida po I. različici. Iz izkaza so razvidni omenjeni podatki, zato je ponovno razkrivanje brezpredmetno. Razkritje zaslužkov za upravo in nadzorni svet je podjetje uvrstilo med druga razkritja.

6.5.5 Razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida

Poslovni izid se izkaže v izkazu poslovnega izida ob upoštevanju davka iz dobička in odloženih davkov. Prihodke določenega obračunskega obdobja zmanjšujejo vsi stroški in odhodki. Pozitiven poslovni izid se ugotovi, če je seštevek vseh prihodkov večji od seštevka vseh odhodkov, v nasprotnem primeru je poslovni izid negativen, izkaže se izguba.

SRS zahteva razkritje (19.22–19.27 in 8.30, 2006):

- poslovnega izida v izkazu poslovnega izida in denarnega izida v izkazu denarnih tokov,
- v skladu z zakonom poslovni izid področnega ali območnega odseka,

- navedba prvega dogodka v zvezi z ustavitvijo poslovanja in poslovni izid pri ustavljenem poslovanju,
- znesek odhodka za davek iz obračunanega davka,
- skupni znesek sprememb odloženega davka, ki vpliva na prihodek ali odhodek za odloženi davek,
- razlike zaradi sprememb davčnih stopenj in predpisov,
- znesek prihodka in odhodka iz naslova odloženega davka,
- znesek terjatev in obveznosti za odloženi davek, ki ne vplivajo na poslovni izid in se poračunajo v kapitalu ali dobrem imenu,
- razmerje med odhodkom za davek ter računovodskim poslovnim izidom,
- zneske pripoznanih in nepripoznanih terjatev za odloženi davek,
- znesek morebitnih obdavčljivih začasnih razlik, za katere niso pripoznane obveznosti za odloženi davek, ter
- poslovni izid, izračunan na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin.

JP Okolje je razkrilo znesek čistega poslovnega izida, ki je izkazan v izkazu poslovnega izida zaradi primerjave z opravljenim izračunom prevrednotenja. Če bi podjetje opravilo prevrednotenje kapitala s stopnjo rasti cen življenjskih potrebščin, ki je v letu 2007 znašala 5,6 %, bi izkazalo izgubo. Znesek je razkrilo v pojasnilu poslovnega izida. Ostala razkritja so nepomembna ali pri podjetju ne prihajajo v poštev. Podjetje je obračunalo davek od dohodkov pravnih oseb v davčnem obračunu in v skladu z določbami davčne zakonodaje. Pri tem je upoštevalo vsa povečanja prihodkov in zmanjšanja odhodkov, ki se v davčnem obračunu priznavajo. Izkazano davčno osnovo je z olajšavami izkoristilo v celoti, tako ni bilo obveznosti za plačilo davka, ki bi zmanjševala poslovni izid. Izkazani odloženi davek, ki zmanjšuje poslovni izid, je obračunan od oblikovanja dolgoročnih rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade, in sicer na osnovi opravljenega aktuarskega izračuna. Znesek odloženega davka, ki zmanjšuje poslovni izid, predstavlja del, ki se nanaša na obračunsko obdobje in bo priznan v davčnem obračunu prihodnjih let.

6.6 Razkritja postavk v izkazu denarnih tokov

Razkritja so določena z ZGD-1 in SRS. Razkriva se (Lipnik 2008,174):

- uporabljena različica I. ali II. za sestavitev izkaza in od kod izhajajo podatki,
- morebitna uskladitev denarnih sredstev, ki izvira iz nerealiziranih tečajnih razlik,
- razvrstitev obresti in dividend na denarne tokove iz poslovanja, naložbenja in financiranja,

- poročanje po področnih in območnih odsekih, razdeljeno na vse vrste denarnih tokov,
- izključene pritoke in odtok, ki niso povezani s prejemki in izdatki (povečanje osnovnih sredstev s stvarnim vložkom, povečanje nevplačanega vpisanega kapitala, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala, druge pomembnejše spremembe pri naložbenju in financiranju brez posredovanja denarnih sredstev).

JP Okolje je razkrilo, da je za sestavitev izkaza denarnih tokov uporabilo II. različico in podatke iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida.

Ugotovljeno je bilo, da so za sestavitev izkaza finančnega izida²⁰ po SRS (2002) zadostovali podatki iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida. SRS (2006) zahtevajo sestavitev izkaza denarnih tokov; podatki iz teh dveh računovodskih izkazov ne zadostujejo, saj je treba za pravilno sestavitev pridobiti podatke iz poslovnih knjig in posameznih kontov ter je treba vsebinsko poznati poslovanje podjetja in poslovne dogodke, ki vplivajo na izdatke in prejemke. Ugotovljeno je bilo, da je treba proučiti pomembnost izločenih pritočkov in odtokov, ki niso povezani s prejemki in izdatki, in jih ustrezno pojasniti glede na opredeljeno stopnjo pomembnosti.

6.7 Razkritja postavk v izkazu gibanja kapitala

Razkrivajo in pojasnijo se razlogi za vsako spremembo gospodarske kategorije, povezano s premiki v kapital in iz kapitala, ko je povezana s spremembo v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida. Razkritje povečanj in zmanjšanj kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička zavezuje vsa podjetja, ki podatke lahko razkrijejo v izkazu gibanja kapitala. Spremembe računovodskih usmeritev in popravki napak za pretekla obdobja zahtevajo preračune in razkritje prenesenega čistega dobička za pretekla leta in za začetek leta. Spremembe rezerv se spremlja ločeno, prav tako spremembe iz prevrednotenja. Predstavi se delitev čistega dobička in poravnava izgube, ko so računovodski izkazi sprejeti. Bilančni dobiček se prikazuje v izkazu gibanja kapitala oziroma v njegovem posebnem dodatku. Razporeditev bilančnega dobička se izkaže v naslednjem letu, po odločitvi skupščine. Najpogostejše napake, ki se pojavljajo pri razkrivanju postavk in izdelavi izkaza, so, da podjetja ne prikažejo primerjalnih podatkov, stanja se ne ujemajo in podjetja ne pojasnijo razlogov za spremembe posamezne gospodarske kategorije v povezavi z bilanco stanja in izkazom poslovnega izida (Lipnik 2007, 204–205).

JP Okolje je predstavilo izkaz gibanja kapitala za preteklo obračunsko obdobje in za tekoče obračunsko obdobje v obliki sestavljene razpredelnice, ki združuje vsa stanja in spremembe kategorij kapitala. Prikazani so premiki v kapital in premiki v kapitalu ter

²⁰ SRS 26 (2002) je omogočal sestavitev izkaza finančnega izida po posredni metodi, s tem da so se pritočki čim bolj približali prejemkom, odtoki pa izdatkom.

začetno in končno stanje vsake posamezne sestavine kapitala. V izkaz je vključen še podatek o bilančnem dobičku, ki ga sestavlja preneseni čisti dobiček in čisti dobiček tekočega poslovnega leta. Ne glede na to je bilančni dobiček v obliki posebnega dodatka ponovno predstavljen v pojasnilih, navedeni so tudi razlogi za spremembe v posamezni kapitalski kategoriji. Dodatka o bilančnem dobičku ni treba vključevati v letno poročilo in ponovno predstavljati, saj so vse postavke razkrite v izkazu gibanja kapitala. Podjetju predlagamo proučitev vključene informacije.²¹

6.8 Druga razkritja

Dvajseta točka 69. člena ZGD-1 zahteva razkritje celotnega zneska, porabljenega za revizorja, ter posebej zneska za revidiranje letnega poročila, druge storitve revidiranja, storitve davčnega svetovanja in za druge nerevizijske storitve. Poročanje po odsekih je razkrivanje poslovanja po posameznih področjih in zemljepisnih trgih. Predpisuje ga ZGD-1 in SRS. Podrobna razkritja so zahtevana pri ustavitvi poslovanja in pri poslovnih združitvah ter pri skupnih podvigih (Vezjak 2008a, 153–156).

6.8.1 Vrste in vsebine posebnih razpredelnic in pojasnil

Pri sestavitvi letnega poročila, javna podjetja upoštevajo še dodatne zahteve po razkritjih, ki jih določa SRS 35 (2006), in zahteve, ki jih določa SRS 35 (2002) in se nanašajo na sredstva v upravljanju. Zahteve se nanašajo na dodatne razpredelnice in pojasnila k računovodskim izkazom.

Razkriva se (SRS 35.51, 2002 in SRS 35.34, 2006):

- pregled obračunane in porabljene amortizacije za opredmetena osnovna sredstva v upravljanju, v katerem je prikazana neporabljena amortizacija iz prejšnjih let,
- pregled porabe prejetih državnih podpor po namenih,
- prikaz sodil za razporejanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov na posamezne GJS in druge dejavnosti,
- podbilance stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov za posamezne GJS ter druge dejavnosti, če javno podjetje ocenjuje, da so te podbilance pomembne za sprejemanje odločitev,
- pregled opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo neposredno za GJS in druge dejavnosti,
- izkaz poslovnega izida celotnega podjetja, razdeljen na izkaze poslovnega izida za posamezne GJS in druge dejavnosti.

²¹ Podjetja, zavezana k reviziji, sestavljajo izkaz gibanja kapitala, zato ni potrebe po razkrivanju rezerv v prilogi k izkazom (štirinajsti odstavek 64. člena ZGD-1).

SRS 35 (2002) je določal prikaz poslovnega izida javnega podjetja razdeljen na del, ki izhaja iz opravljanja GJS, in del, ki izhaja iz opravljanja drugih dejavnosti, ter prikaz pokrivanja izgube in razporejanja dobička iz opravljanja GJS. Spremenjen SRS 35 (2006) določa razkritje izkaza poslovnega izida javnega podjetja, razdeljen na izkaz poslovnega izida za posamezne GJS in druge dejavnosti.

Ugotovljeno je bilo, da JP Okolje razkriva poslovne izide za posamezna poslovnoizidna mesta v poslovnem poročilu. Podrobno razkriva prihodke, odhodke in stroške za vse sektorje in enote, oblikovane v okviru podjetja. Opravljena je bila primerjava glede na preteklo obračunsko obdobje in glede na plan prihodnjega obračunskega obdobja. Indeksi so bili ustrezno obrazloženi. Podatki o osnovnih sredstvih in amortizaciji so prikazani v izkazih kot dodatne členitve postavk in v podbilanci stanja sredstev v upravljanju.

6.8.2 Razkritja podatkov o skupinah oseb

Razkrivajo se podatki o skupinah oseb, ki so člani uprave in drugih organov, zaposleni po individualnih pogodbah, notranji lastniki ter člani nadzornih svetov.

Razkrivajo se naslednji podatki (Vezjak 2008a, 161):

- poslovne terjatve do članov uprave, nadzornega sveta in notranjih lastnikov,
- poslovne obveznosti do teh skupin, razen do zaposlenih po individualnih pogodbah,
- skupni znesek vseh prejemkov članov uprave in drugih organov ter zaposlenih po individualnih pogodbah,
- predujmi in posojila, ki so jih prejele skupine oseb (znesek, obrestna mera, pogoji, odplačilo skupine oseb v obdobju), ter
- poroštvo podjetja za obveznosti teh skupin oseb.

JP Okolje je razkrilo skupni znesek vseh prejemkov oziroma zaslužkov, ki so jih za opravljanje nalog ali funkcij v poslovnem letu prejeli uprava družbe in člani nadzornega sveta. Znesek prejemkov je predstavilo v obliki tabele, v kateri so za posamezno skupino razvidni prejemki v obračunskem obdobju in prejemki v predhodnem obračunskem letu. Navedeno je, da so podatki predstavljeni v bruto znesku.

6.8.3 Razkritja zneskov za revizorja

Javno podjetje je zavezano reviziji na osnovi ZGD-1 in ZGJS, zato upošteva tudi zahteve po razkritju zneska, porabljenega za revizijo. Razkrije se skupni znesek, porabljen za revizorja, in ločeno za (dva)ستا točka prvega odstavka 69. člena ZGD-1):

- revidiranje letnega poročila,
- druge storitve revidiranja,

- storitve davčnega svetovanja in
- druge nerevizijske storitve.

Ugotovljeno je bilo, da je v letnem poročilu navedeni skupni znesek porabljen za revizorja in ločeno za revidiranje letnega poročila ter znesek, porabljen za aktuarski izračun pri izračunu rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade.

6.8.4 Izjava uprave

Z izjavo je uprava družbe JP Okolje potrdila računovodske izkaze, uporabljene računovodske usmeritve in pojasnila k računovodskim izkazom. V izjavi uprava družbe izjavlja, da je odgovorna za pripravo letnega poročila, tako da predstavlja resnično in pošteno sliko premoženja in izidov poslovanja, kar pomeni, da spoštuje določilo prvega odstavka 61. člena ZGD-1. Nadalje izjavlja, da je odgovorna za ustrezno vodeno računovodstvo in za zakonito poslovanje. Uporabljene usmeritve so v skladu z načelom previdnosti in dobrega gospodarja, računovodski izkazi s pojasnili pa izdelani ob upoštevanju predpostavke časovne neomejenosti delovanja v skladu z veljavno zakonodajo in SRS.

6.8.5 Revizijsko poročilo

V prilogi k revidiranim računovodskim izkazom ni zahteve po predložitvi revizorjevega poročila.²² ZGD-1 zahteva predložitev revizorjevega poročila pri javni objavi letnega poročila, ki ga podjetje odda na AJ PES (Vezjak 2007, 183).

Pooblaščen revizijska družba je podala poročilo²³ neodvisnega revizorja poslovodstvu in skupščini družbe. Revidirali so računovodske izkaze, in sicer bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za končano poslovno leto ter povzetke bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevale opombe. Pregledali so tudi poslovno poročilo. Za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov ter vzpostavitev notranjih kontrol je odgovorno poslovodstvo, kar je navedeno v revizijskem poročilu. Odgovornost družbe za revizijo pa je izraziti mnenje na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov. Mnenje revizijske družbe je, da so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz finančnega stanja JP Okolje za obravnavano obdobje ter poslovnega izida in denarnih tokov in v skladu s SRS. Prav tako je poslovno poročilo v skladu z revidiranimi računovodskimi izkazi.

²² Če je revidiranje računovodskih izkazov obvezno, je priloga k njim tudi revizorjevo poročilo (SRS 30.29, 2006). Uporaba SRS 30 ni obvezna pri zunanjem računovodskem poročanju, zato se določilo upošteva le kot priporočilo.

²³ Priloga 12 – revizijsko poročilo.

7 SKLEP

Obvezno razkrivanje informacij v računovodskem delu letnega poročila je predpisano v ZGD-1 in SRS. Javna podjetja in družbe, ki so zavezani reviziji, razkrivajo bistveno več informacij, in sicer glede na opredeljeno stopnjo pomembnosti.

SRS zahtevajo opredelitev narave in stopnje pomembnosti v notranjem aktu podjetja. Pojasnjevanje opredelitve narave in stopnje pomembnosti v letnem poročilu pa ni potrebno. Glede na to, da podjetja tako samostojno določijo stopnjo pomembnosti posameznih zadev, ki je ne razkrivajo, je opredelitev narave in stopnje pomembnosti lahko vprašljiva. Obvezna razkrivanja informacij, ki jih določajo SRS, se zaradi nepomembnosti zadev tako ne razkriva. Z vidika uporabnikov informacij, ki se na osnovi njih odločajo, pa so lahko zadeve pomembne, čeprav ne dosežajo opredeljenega praga, ki ga je določilo podjetje v notranjem aktu. Če podjetje želi sporočiti dodatne informacije, ki niso predpisane, so pa za uporabnike pomembne, lahko te razkriva kot prostovoljna razkritja. V diplomski nalogi je podana usmeritev za določitev pomembnosti, ki jo lahko podjetje upošteva.

Prav tako je treba preveriti razkritja v skladu s SRS 35, saj se zadeve razkrivajo na različnih mestih v letnem poročilu, tako v poslovnem poročilu kot v računovodskih izkazih kot dodatna členitev postavk. Razkritja je treba proučiti z vidika najvplivnejšega uporabnika informacij – občine. Če se ugotovi potreba po razkrivanju večjega obsega informacij, se te lahko vključi med prostovoljna razkritja.

Prostovoljna razkritja se pojavljajo v poslovnem in računovodskem poročilu. Nanašajo se na razkritja, ki niso predpisana z zakoni in SRS, zato se podjetja samostojno odločajo o njihovem obsegu in vsebini. Pri tem upoštevajo, da ne razkrivajo poslovnih skrivnosti in upoštevajo potrebe interesnih udeležencev, ki se na osnovi razkritij odločajo. Upoštevajo, da razkritij ni preveč, saj prevelika količina nekakovostnih podatkov in informacij ne doseže pozitivnega odmeva. Letno poročilo tako ni jasno in pregledno, kot določa ZGD-1.

Pri študiju literature s področja razkritij in primerjave z razkritji podjetja so bile ugotovljene manjše pomanjkljivosti, ki so obrazložene v diplomski nalogi pri obravnavanju posameznih gospodarskih kategorij. Predlogi za splošno izboljšanje računovodskega dela letnega poročila so predstavljeni v nadaljevanju.

Podjetju predlagamo, da navedena splošna pravila iz SRS prilagodi, tako kot veljajo za podjetje. V računovodskih izkazih se lahko doda stolpec, v katerem bodo navedene ustrezne zaporedne številke pojasnil, in sicer zaradi jasnosti in preglednosti podanih obrazložitvev ali dodatnega pojasnjevanja posamezne postavke, izkazane v računovodskih izkazih. S tem se podjetje izogne navajanju zneskov gospodarskih kategorij v kazalu. Iz razkritij je treba izločiti vse splošne opredelitve gospodarskih kategorij iz SRS, njihovo pripoznavanje in merjene, če postavke niso izkazane v

Sklep

temeljnih računovodskih izkazih. Razkrivajo se samo postavke, ki pri posameznem podjetju prihajajo v poštev.

Tabelarični prikaz v preglednicah opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin mora ustrezati izkazanim postavkam v bilanci stanja. Javno podjetje lahko dodatno razkrije preglednico za osnovna sredstva v lasti podjetja in osnovna sredstva v upravljanju. Pri razkritju posameznih nabav osnovnih sredstev in neopredmetenih osnovnih sredstev po sektorjih in enotah se predlaga ponovna proučitev razkritih informacij, saj so javno dostopne, ter določitev koristi razkritih informacij.

Pri analizi razkritij se kot najpomembnejše interesne skupine podjetja lahko določijo lastnik in ustanovitelj javnega podjetja, ki uveljavlja regulatorno funkcijo izvajanja GJS, in javnost, ki je kritična do izvajanja GJS. Javno podjetje z letnim poročilom sporoča interesnim skupinam, da izvaja GJS učinkovito in racionalno.

LITERATURA

- Atrill, Peter in Eddie McLaney. 2001. *Accounting and finance for non-specialists*. Harlow: Prentice Hall Europe.
- Hieng, Romana, Stanko Koželj, Marjan Odar in Vera Zupančič. 2007. Bilanca stanja. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 34 (1/2): 51–129.
- Hieng, Romana, Stanko Koželj, Marjan Odar in Vera Zupančič. 2008. Bilanca stanja. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 35 (1/2): 37–108.
- Horvat, Tatjana. 2000. *Priprava letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Horvat, Tatjana. 2003a. Izhodišča za pripravo razkritij v letnih poročilih gospodarskih družb. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 30 (11): 82–90.
- Horvat, Tatjana. 2003b. *Priprava razkritij v letnem poročilu gospodarske družbe*. Ljubljana: Zveza finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Jereb, Samo. 2000. Sestavljanje podbilance sredstev in obveznosti do virov sredstev v javnih podjetjih ter ugotavljanje razpoložljivih sredstev za investicije v infrastrukturo. V *Računovodstvo v javnih podjetjih: zbornik referatov*, 83–113. Ljubljana: LM Veritas.
- Jereb, Samo in Matej Lončner. 2003. Analiza podatkov iz letnih poročil javnih komunalnih podjetij. V *Zbornik VI. posvetovanja Računovodstvo v javnih podjetjih*, 93–127. Ljubljana: LM Veritas.
- Koletnik, Franc in Stanko Koželj. 2005. *Redni in posebni računovodski izkazi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Lipnik, Janez. 2007. Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 34 (1/2): 199–205.
- Lipnik, Janez. 2008. Izkaz denarnih tokov. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 35 (1/2): 164–175.
- Melavc, Dane in Franko Milost. 2003. *Računovodstvo*. Koper: Univerza na Primorskem, Fakulteta za management Koper.
- Milost, Franko. 1996. *Računovodstvo*. Ljubljana: Visoka upravna šola.
- Milost, Franko. 2001. *Računovodstvo človeških zmožnosti*. Koper: Visoka šola za management.
- Novak, Aleš. 2007. *Vrednotenje gospodarskih kategorij pri zunanjem računovodskem poročanju*. Koper: Fakulteta za management.
- Odar, Marjan. 2008a. *Gradivo za posvetovanja o sestavitvi letnega poročila 2007 za gospodarske družbe*. Seminarsko gradivo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Odar, Marjan. 2008b. Računovodsko poročanje za leto 2007. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 35 (1/2): 7–32.

Literatura

- Turk, Ivan, Slavka Kavčič, Majda Kokotec-Novak, Stanko Koželj, Dane Melavc in Marjan Odar. 1999. *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Vežjak, Blanka. 1998. *Razkritja računovodskih informacij v letnih poročilih, posebej o ravnanju z okoljem*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Vežjak, Blanka. 2007. Razkritja k bilanci stanja in izkazu poslovnega izida po SRS v letnih poročilih 2006 za podjetja, zavezana reviziji. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 34 (1/2): 171–185.
- Vežjak, Blanka. 2008. Razkritja k bilanci stanja in izkazu poslovnega izida po SRS v letnih poročilih 2007 za podjetja, zavezana reviziji. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 35 (1/2): 150–163.
- Vežjak, Blanka. 2008. Preverjalni seznam razkritij v letnih poročilih v skladu s SRS 2006 za podjetja, zavezana reviziji. *Iks, revija za računovodstvo in finance* 35 (4): 93–106.

VIRI

- Javno podjetje Okolje Piran, d. o. o. 2008. *Letno poročilo Javno podjetje Okolje Piran, d. o. o. za leto 2007*. Poslovni dokumenti, Javno podjetje Okolje Piran, d. o. o.
- Odlok o preoblikovanju Komunalno-stanovanjskega podjetja Okolje Piran v javno podjetje Okolje Piran, d. o. o., in ustanovitvi javnega podjetja Okolje Piran, d. o. o.* 2008. [Http://ls.lex.-localis.info/](http://ls.lex.-localis.info/) (10. 6. 2008).
- Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS*, št. 107/2001.
- Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS*, št. 118/2005.
- Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS*, št. 42/2006.
- Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS*, št. 32/1993.
- Zakon o javno-zasebnem partnerstvu. *Uradni list RS*, št. 127/2006.
- Zakon o računskem sodišču. *Uradni list RS*, št. 11/2001.
- Zakon o revidiranju. *Uradni list RS*, št. 11/2001.

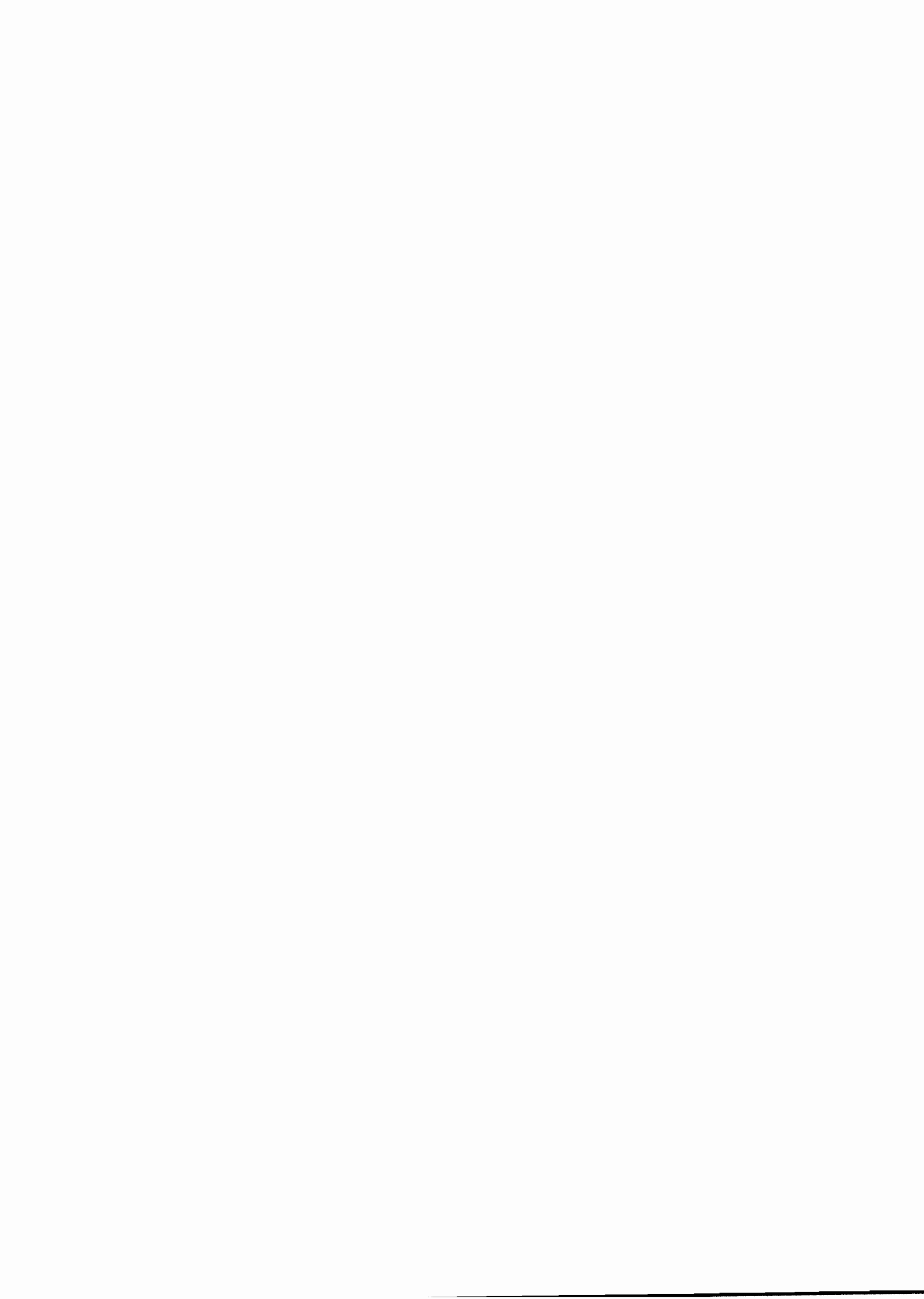
PRILOGE

- Priloga 1 Izkaz poslovnega izida
- Priloga 2 Bilanca stanja – sredstva
- Priloga 3 Bilanca stanja – obveznosti do virov sredstev
- Priloga 4 Podbilanca stanja sredstev v upravljanju
- Priloga 5 Podbilanca stanja javnega podjetja – sredstva
- Priloga 6 Podbilanca stanja javnega podjetja – obveznosti do virov sredstev
- Priloga 7 Izkaz denarnih tokov
- Priloga 8 Izkaz gibanja kapitala
- Priloga 9 Preglednica naložbenih nepremičnin in nepremičnin
- Priloga 10 Preglednica opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev
- Priloga 11 Preglednica rezervacij in dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev
- Priloga 12 Revizijsko poročilo



IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

		v EUR (brez centov)	
		31.12.2007	31.12.2006
1.	Čisti prihodki od prodaje	5.013.758	4.650.484
	- čisti prihodki, pridobljeni z opravljanjem gospodarskih javnih služb	5.013.758	4.650.484
2.	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	582.433	541.950
3.	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	37.591	2.458
4.	Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)	1.289.146	1.122.780
	- dotacije iz proračuna	1.257.857	1.119.559
	- drugi poslovni prihodki	31.289	3.221
5.	Stroški blaga, materiala in storitev	(3.632.103)	(3.258.008)
a.)	Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala	(21.475)	(14.347)
b.)	Stroški porabljenega materiala	(726.756)	(708.759)
c.)	Stroški storitev	(2.883.872)	(2.534.902)
6.	Stroški dela	(2.545.086)	(2.392.923)
a.)	Stroški plač	(1.830.381)	(1.690.561)
b.)	Stroški socialnih zavarovanj	(352.870)	(327.141)
	od tega stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja	(44.138)	(39.922)
c.)	Drugi stroški dela	(361.835)	(375.221)
7.	Odpisi vrednosti	(759.612)	(740.206)
a.)	Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopred. dolg. sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	(719.452)	(723.698)
	- amortizacija osnovnih sredstev v upravljanju (infrastrukture)	(418.934)	(398.014)
	- amortizacija osnovnih sredstev podjetja	(298.617)	(323.919)
	- prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih OS	(1.901)	(1.765)
b.)	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	(40.160)	(16.508)
8.	Drugi poslovni odhodki	(63.298)	(54.740)
	Dobiček ali izguba iz poslovanja	(77.171)	(128.205)
11.	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	16.549	16.291
b.)	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	16.549	16.291
12.	Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb		(9.042)
13.	Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	(129.741)	(111.221)
b.)	Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank	(128.192)	(111.221)
č.)	Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	(1.549)	
14.	Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	(111.397)	(84.364)
b.)	Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti	(27.483)	(17.122)
c.)	Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	(83.914)	(67.242)
15.	Drugi prihodki	371.245	364.505
	- prihodki za kritje stroškov amortizacije infrastrukture, ki se ne pokriva iz cene	288.657	288.641
	- drugi prihodki	82.588	75.864
16.	Drugi odhodki	(14.792)	(14.468)
18.	Odloženi davki	8.618	(1.686)
19.	Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	46.075	35.182



BILANCA STANJA – SREDSTVA

		v EUR (brez centov)	
		31. 12. 2007	31. 12. 2006
	SREDSTVA	23.927.875	22.148.884
A	Dolgoročna sredstva	19.877.063	19.111.758
I.	Neopredmetena sredstva in dolg. aktivne časovne razmejitve	66.366	70.677
1.	Dolgoročne premoženjske pravice	37.704	39.163
5.	Druge dolgoročne aktivne časovne razmejitve	28.662	31.514
II.	Opredmetena osnovna sredstva	19.365.726	18.575.671
1.	Zemljišča in zgradbe	17.068.660	16.737.446
a.)	Zemljišča	4.801.250	4.801.250
b.)	Zgradbe	12.267.410	11.936.196
2.	Proizvajalne naprave in stroji	1.016.308	1.144.700
3.	Druge naprave in oprema	420.261	395.606
4.	Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo	860.497	297.919
a.)	Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	860.093	291.497
b.)	Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	404	6.422
III.	Naložbene nepremičnine	404.505	416.326
VI.	Odložene terjatve za davek	40.466	49.084
B	Kratkoročna sredstva	4.039.557	3.030.508
II.	Zaloge	2.064.590	1.482.796
2.	Nedokončana proizvodnja	2.058.915	1.476.482
3.	Proizvodi in trgovsko blago	5.675	6.314
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	1.817.720	1.494.403
2.	Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	1.312.710	1.111.091
3.	Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	505.010	383.312
V.	Denarna sredstva	157.247	53.309
C	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	11.255	6.618
	Zabilančna sredstva	2.582.036	2.628.971

BILANCA STANJA – OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV

		v EUR (brez centov)	
		31. 12. 2007	31. 12. 2006
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	23.927.875	22.148.884
A	Kapital	1.317.209	1.271.132
I.	Vpoklicani kapital	1.151.086	1.151.086
1.	Osnovni kapital	1.151.086	1.151.086
II.	Kapitalske rezerve	65.601	65.601
III.	Rezerve iz dobička	29.588	10.573
1.	Zakonske rezerve	12.877	10.573
5.	Druge rezerve iz dobička	16.711	
V.	Preneseni čisti poslovni izid	27.162	10.451
VI.	Čisti poslovni izid poslovnega leta	43.772	33.421
B	Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	912.588	897.125
1.	Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti	202.283	213.408
2.	Druge rezervacije	167.274	127.274
3.	Dolgoročne pasivne časovne razmejitve	543.031	556.443
C	Dolgoročne obveznosti	15.151.408	15.097.919
I.	Dolgoročne finančne obveznosti	14.231	35.701
4.	Druge dolgoročne finančne obveznosti	14.231	35.701
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	15.137.177	15.062.218
5.	Druge dolgoročne poslovne obveznosti	15.137.177	15.062.218
Č	Kratkoročne obveznosti	6.420.311	4.882.708
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	3.601.789	2.578.581
2.	Kratkoročne finančne obveznosti do bank	3.558.921	2.531.404
3.	Druge kratkoročne finančne obveznosti	42.868	47.177
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	2.818.522	2.304.127
2.	Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	1.804.376	1.333.819
4.	Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov	129.877	13.689
5.	Druge kratkoročne poslovne obveznosti	884.269	956.619
D	Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	126.359	
	Zabilančne obveznosti	2.582.036	2.628.971

PODBILANCA STANJA SREDSTEV V UPRAVLJANJU

		v EUR (brez centov)	
		31. 12. 2007	31. 12. 2006
	SREDSTVA	15.557.580	15.136.312
A	Dolgoročna sredstva	15.557.580	15.136.312
II.	Opredmetena osnovna sredstva	15.557.580	15.136.312
1.	Zemljišča in zgradbe	14.327.750	13.948.322
a)	Zemljišča	4.736.665	4.736.663
b)	Zgradbe	9.591.085	9.211.659
2.	Proizvajalne naprave in stroji	879.692	955.412
4.	Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo	350.138	232.578
a)	Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	350.138	226.869
b)	Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev		5.709

	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	15.557.580	15.136.312
C	Dolgoročne obveznosti	14.069.283	13.908.992
I.	Dolgoročne finančne obveznosti	14.231	35.699
4.	Druga dolgoročna posojila za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju	14.231	35.699
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	14.055.052	13.873.293
5.	Dolgoročne obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje od občine	14.055.052	13.873.293
Č	Kratkoročne obveznosti	22.004	26.310
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	22.004	26.310
2.	Druga kratk. posojila za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju	22.004	26.310
C	Obveznosti iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju	1.466.293	1.201.010



PODBILANCA STANJA JAVNEGA PODJETJA – SREDSTVA

		v EUR (brez centov)	
		31. 12. 2007	31. 12. 2006
	SREDSTVA	9.836.588	8.213.582
A	Dolgoročna sredstva	4.319.483	3.975.446
I.	Neopredmetena sredstva in dolg. aktivne časovne razmejitve	66.366	70.677
1.	Dolgoročne premoženjske pravice	37.704	39.163
5.	Druge dolgoročne aktivne časovne razmejitve	28.662	31.514
II.	Opredmetena osnovna sredstva	3.808.146	3.439.359
1.	Zemljišča in zgradbe	2.740.910	2.789.124
a.)	Zemljišča	64.585	64.587
b.)	Zgradbe	2.676.325	2.724.537
2.	Proizvajalne naprave in stroji	136.616	189.288
3.	Druge naprave in oprema	420.261	395.606
4.	Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo	510.359	65.341
a.)	Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	509.955	64.628
b.)	Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	404	713
III.	Naložbene nepremičnine	404.505	416.326
VI.	Odložene terjatve za davek	40.466	49.084
B	Kratkoročna sredstva	4.039.557	3.030.508
II.	Zaloge	2.064.590	1.482.796
2.	Nedokončana proizvodnja	2.058.915	1.476.482
3.	Proizvodi in trgovsko blago	5.675	6.314
III.	Kratkoročne finančne naložbe		
2.	Kratkoročna posojila		
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	1.817.720	1.494.403
2.	Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	1.312.710	1.111.091
3.	Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	505.010	383.312
V.	Denarna sredstva	157.247	53.309
C	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	11.255	6.618
Č	Terjatve iz naslova uporabe sredstev javnega podjetja	1.466.293	1.201.010
	Zabilančna sredstva	2.582.036	2.628.971



**PODBILANCA STANJA JAVNEGA PODJETJA – OBVEZNOSTI DO VIROV
SREDSTEV**

		v EUR (brez centov)	
		31. 12. 2007	31. 12. 2006
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	9.836.588	8.213.582
A	Kapital	1.317.209	1.271.132
I.	Vpoklicani kapital	1.151.086	1.151.086
1.	Osnovni kapital	1.151.086	1.151.086
II.	Kapitalske rezerve	65.601	65.601
III.	Rezerve iz dobička	29.588	10.573
1.	Zakonske rezerve	12.877	10.573
5.	Druge rezerve iz dobička	16.711	
V.	Preneseni čisti poslovni izid	27.162	10.451
VI.	Čisti poslovni izid poslovnega leta	43.772	33.421
B	Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	912.588	897.125
1.	Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti	202.283	213.408
2.	Druge rezervacije	167.274	127.274
3.	Dolgoročne pasivne časovne razmejitve	543.031	556.443
C	Dolgoročne obveznosti	1.082.125	1.188.925
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	1.082.125	1.188.925
5.	Druge dolgoročne poslovne obveznosti	1.082.125	1.188.925
Č	Kratkoročne obveznosti	6.398.307	4.856.400
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	3.579.785	2.552.273
2.	Kratkoročne finančne obveznosti do bank	3.558.921	2.531.404
3.	Druge kratkoročne finančne obveznosti	20.864	20.869
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	2.818.522	2.304.127
2.	Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	1.804.376	1.333.819
4.	Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov	129.877	13.689
5.	Druge kratkoročne poslovne obveznosti	884.269	956.619
D	Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	126.359	
	Zabilančne obveznosti	2.582.036	2.628.971



IZKAZ DENARNIH TOKOV

<i>v EUR (brez centov)</i>		2007	2006
A	Denarni tokovi pri poslovanju		
a)	Postavke izkaza poslovnega izida		
	Poslovni prihodki (razen za prevrednotenje) in fin. prih. iz poslovnih terjatev	6.375.825	5.862.197
	Poslovni odhodki brez am. (razen za prevredn.) in finančni odh. iz posl. obv.	-5.714.864	-5.276.602
	Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih		1.686
		660.961	587.281
b)	Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja		
	Začetne manj končne poslovne terjatve	-363.477	162.076
	Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve	-1.785	-693
	Začetne manj končne odložene terjatve za davek		-49.082
	Začetne manj končne zaloge	-581.794	-543.557
	Končni manj začetni poslovni dolgovi	478.704	517.076
	Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije	84.264	20.105
		-384.088	105.925
c)	Prebitek prejemkov pri poslovanju ali prebitek izdatkov pri poslovanju (a + b)	276.873	693.206
B	Denarni tokovi pri naložbenju		
a)	Prejemki pri naložbenju		
	Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev		3.221
			3.221
b)	Izdatki pri naložbenju		
	Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev	-3.490	
	Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	-1.041.444	-695.764
		-1.044.934	-695.764
c)	Prebitek prejemkov pri naložbenju ali prebitek izdatkov pri naložbenju (a + b)	-1.044.934	-692.543
C	Denarni tokovi pri financiranju		
a)	Prejemki pri financiranju		
	Prejemki od povečanja kratkoročnih finančnih obveznosti	3.784.259	177.495
		3.784.259	177.495
b)	Izdatki pri financiranju		
	Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje	-128.910	-113.587
	Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti	-26.608	-25.308
	Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti	-2.756.742	
		-2.912.260	-138.895
c)	Prebitek prejemkov pri financiranju ali prebitek izdatkov pri financiranju (a + b)	871.999	38.600
Č	Končno stanje denarnih sredstev	157.247	53.309
x)	Denarni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)	103.938	39.263
y)	Začetno stanje denarnih sredstev	53.309	14.046



IZKAZ GIBANJA KAPITALA

IZKAZ GIBANJA KAPITALA		Vpoklicani kapital	Kapitalske rezerve	Rezerve iz dobička		Preneseni čisti poslovnii izid	Čisti poslovni izid poslovnega leta	Skupaj kapital
ZA LETO 2007		I.	II.	III.		V.	VI.	
JAVNO PODJETJE OKOLJE PIRAN d. o. o.		Osnovni kapital	Splošni prevred. popravek kapitala	Zakonske rezerve iz dobička	Druge rezerve iz dobička	Preneseni čisti dobiček	Čisti dobiček posl. leta	
v EUR (brez centov)		I/1	II.	III/1	III/5	V/1	VI/1	
A	Stanje 1. 1. 2007	1.151.086	65.601	10.573		43.872		1.271.132
B	Premiki v kapital							
d)	Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta							46.075
								46.075
C	Premiki v kapitalu							
a)	Razporeditev čistega dobička poslovnega leta 2007 po sklepu uprave in nadzornega sveta			2.303	16.711	(16.711)	(2.303)	
				2.303			(2.303)	
b)	Razporeditev dela čistega dobička poslovnega leta 2006 na druge rezerve iz dobička po sklepu skupščine				16.711	(16.711)		
D	Končno stanje v obdobju	1.151.086	65.601	12.877	16.711	27.162	43.772	1.317.209
	BILANČNI DOBIČEK 2007					27.162	43.772	70.934



PREGLEDNICA NALOŽBENIH NEPREMIČNIN IN NEPREMIČNIN

	Naložbene nepremičnine		Zemljišča		Zgradbe		Nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi	Skupaj
	vrednotene po modelu nabavne vrednosti	vrednotene po modelu poštene vrednosti	vrednotena po modelu nabavne vrednosti	vrednotena po modelu prevrednotenja	vrednotene po modelu nabavne vrednosti	vrednotene po modelu prevrednotenja		
NABAVNA VREDNOST								
Stanje 1.1.	591.033		4.801.250		16.357.833		291.497	22.041.614
Pridobitve					676.804		1.245.400	1.922.204
Odtujitve					(2.014)		(676.804)	(678.818)
Amortizacija								0
Oslabitev								0
Stanje 31.12.	591.033		4.801.250		17.032.623		860.093	23.285.000
POPRAVEK VREDNOSTI								
Stanje 1.1.	174.708				4.421.638			4.596.346
Amortizacija	11.821				344.991			356.811
Oslabitev					(1.415)			(1.415)
Stanje 31.12.	186.529				4.765.213			4.951.742
Neodpisana vrednost 1.1.	416.326		4.801.250		11.936.196		291.497	17.445.269
Neodpisana vrednost 31.12.	404.505		4.801.250		12.267.410		860.093	18.333.258



PREGLEDNICA OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

	Oprema in nadomestni deli, vrednoteni po modelu nabavne vrednosti	Drobni inventar	Kratkoročni predujmi, dani za opredmetena osnovna sredstva	Skupaj
NABAVNA VREDNOST				
Stanje 1.1.	3.968.176	355.883	6.421	4.330.480
Pridobitve	155.374	82.216	404	237.994
Odnjitve	(82.610)	(72.647)		(155.257)
Stanje 31.12.	4.040.941	365.451	6.824	4.413.216
POPRAVEK VREDNOSTI				
Stanje 1.1.	2.579.489	204.262		2.783.751
Amortizacija	310.198	53.240		363.438
Oslabitev / popravek podaljšanje življ.dob.	(105.210)	(72.157)		(177.366)
Stanje 31.12.	2.784.478	185.345		2.969.823
Neodpisana vrednost 1.1.	1.388.687	151.621	6.421	1.546.729
Neodpisana vrednost 31.12.	1.256.463	180.106	6.824	1.443.394



PREGLEDNICA REZERVACIJ IN DOLGOROČNIH PASIVNIH ČASOVNIH RAZMEJITEV

	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade, in odpravnine ob upokojitvi	Druge rezervacije iz naslova dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov	Prejete državne podpore	Prejete donacije	Druge dolgoročne pasivne časovne razmejitve	Skupaj
Stanje 1.1.	213.408	127.274			556.443	897.126
Oblikovanje	17.578	40.000			50.171	107.749
Črpanje	(23.629)				(63.583)	(87.213)
Odprava	(5.074)					(5.074)
Prevrednotevanje						
Stanje 31.12.	202.283	167.274			543.030	912.588

REVIZIJSKO POROČILO

AUDIT & CO – družba za revizijo
in svetovanje d.o.o.,
Murska Sobota

A member of  International

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA
POSLOVODSTVU IN SKUPŠČINI DRUŽBE
JAVNO PODJETJE OKOLJE PIRAN D.O.O.

Revidirali smo priložene računovodske izkaze gospodarske družbe JAVNO PODJETJE OKOLJE PIRAN D.O.O., ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 2007, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne opombe. Pregledali smo tudi poslovno poročilo.

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi. Ta odgovornost vključuje vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, povezanega s pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, izbiri in uporabo ustreznih računovodskih usmeritev ter pripravo računovodskih ocen, ki so utemeljene v danih okoliščinah.

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi revizije. Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas izpolnjevanje etičnih zahtev ter načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov družbe, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja družbe. Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen poslovodstva kot tudi ovrednotenje celotne predstavitev računovodskih izkazov. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše revizijsko mnenje.

Po našem mnenju so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz finančnega stanja gospodarske družbe JAVNO PODJETJE OKOLJE PIRAN D.O.O. na dan 31. decembra 2007 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

Poslovno poročilo je skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi.

Murska Sobota, dne 28.04.2008

Direktor družbe:
mag. Dajica Kos
pooblaščen revizor

audit&co DRUŽBA ZA
REVIZIJO IN SVETOVANJE
D.O.O.
Tendavska 13
SI-2000 MURSKA SOBOTA

Vodja revizije:
Elizabeta Ilk
pooblaščen revizor

Global in Reach, Local in Touch

