

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**METODE REVIDIRANJA OPREDMETENIH OSNOVNIH
SREDSTEV**

Ljubljana, julij 2010

ŠPELA KOBE

IZJAVA

Študent/ka _____ izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom _____, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

Uvod	1
1 PREDSTAVITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	2
1.1 Opredelitev in temeljna razvrstitev sredstev	2
1.2 Opredelitev in vrste opredmetenih osnovnih sredstev.....	3
1.3 Opredelitve ključnih pojmov	6
1.4 Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v SRS (2006).....	7
2 Prevrednotevanje opredmetenih osnovnih sredstev	9
2.1 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS	9
2.2 Model prevrednotenja.....	9
2.3 Model nabavne vrednosti.....	10
2.4 Vpliv posameznega modela vrednotenja na izkaze v časih gospodarske krize.....	10
3 REVIDIRANJE	11
3.1 Potek revizije opredmetenih osnovnih sredstev	12
3.2 Revizijski dokazi	13
3.3 Revizijski postopki pri reviziji opredmetenih osnovnih sredstev.....	15
3.3.1 Delovanje notranjih kontrol pri opredmetenih osnovnih sredstvih	15
3.3.2.1 Pridobitev podatkov za uskladitev osnovnih sredstev z glavno knjigo in za skupno analizo sprememb	16
3.3.2.2 Preučitev novih nabav opredmetenih osnovnih sredstev.....	16
3.3.2.3 Fizični pregled in preštetje vseh novih pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	17
3.3.2.4 Analiza kontov stroškov vzdrževanja, popravil, investicijskega vzdrževanja ter rezervnih delov	17
3.3.2.5 Raziskovanje in preveritev statusa opredmetenih osnovnih sredstev, ki so trajno izven uporabe	17
3.3.2.6 Preveritev možnih poškodb in s tem povezanih oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev	18

3.3.2.7 Analiza in preučitev odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev med bilančnima presečnima datumoma	18
3.3.2.8 Iskanje in pregled dokazov o lastništvu opredmetenih osnovnih sredstev..	18
3.3.2.9 Pregled donosov iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev, ki so v lasti podjetja, in, ki jih daje v najem drugim.....	19
3.3.2.10 Analitični postopki za opredmetena osnovna sredstva	19
3.3.2.11 Pregled predstavljenih podatkov in razkritij v poslovnem poročilu in računovodskih izkazih.....	20
3.3.2.12 Preveritev amortizacijskih stopenj	20
Sklep	21
Literatura in viri.....	1

UVOD

Osnovna sredstva v podjetjih predstavljajo pomemben del aktivne strani bilance stanja zato sem se odločila, da bom svojo diplomsko nalogo posvetila predstavitvi osnovnih sredstev. Vloga sredstev je pomembna tudi pri finančni varnosti in stabilnosti podjetja zato je proces revidiranja osnovnih opredmetenih sredstev v okviru celotne revizije računovodskih izkazov podjetja zelo pomemben in ima lahko velik vpliv na oblikovanje revizijskega mnenja.

Vrednotenje sredstev je za uporabnike izkazov pomembno, saj le ta predstavljajo premoženje podjetja in so lahko pokazatelj bodoče plačilne sposobnosti ter denarnih tokov. Način, kako so sredstva vrednotena, izkazana in merjena v računovodskih izkazih lahko pomembno vpliva na rezultat v izkazu poslovnega izida. Slednji pa skupaj z ostalimi računovodskimi izkazi uporabnikom le teh nudi informacije o finančnem položaju in uspešnosti podjetja, ki lahko vplivajo na odločanje in sprejemanje poslovnih odločitev. Zato je pomembno, da so računovodski izkazi revidirani, saj tako dajejo boljše zagotovilo, da resnično in pošteno prikazujejo finančno stanje in izkaz poslovnega izida ter, da se lahko uporabniki računovodskih izkazov nanje zanesejo.

Namen diplomske naloge je predstaviti opredmetena osnovna sredstva, prikazati različne načine vrednotenja ter njihov vpliv na bilanco stanja in predstaviti faze revidiranja opredmetenih osnovnih sredstev.

Diplomska naloga je razdeljena na tri bistvene faze. V prvem delu se bom osredotočila na predstavitev opredmetenih osnovnih sredstev. Pri sami predstavitvi se bom opirala na Slovenske računovodske standarde poudarila pa bom tudi razlike, ki nastajajo pri uporabi Mednarodnih računovodskih standardih.

V drugem delu bom izpostavila vpliv različnega vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev na bilanco stanja.

V tretjem delu bom najprej predstavila vrste revidiranja, opredelitev pojma revidiranja in vrste revidiranja kot kontrolnih dejavnosti. Sledil bo pregled posameznih faz revidiranja opredmetenih osnovnih sredstev. Predstavila bom postopke in metode, ki se uporabljajo pri zunanem revidiranju računovodskih izkazov v povezavi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Prikazala bom praktično uporabo podatkov pri revizorjevemu delu, postopke, ki jih revizor uporablja, da v skladu z standardi preveri pravilnost pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev podjetja.

V zadnjem delu bo sledil sklep, v katerem bom povzela zaključke razmišljanj in krajši povzetek posameznih vsebinskih delov diplome.

1 PREDSTAVITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

1.1 Opredelitev in temeljna razvrstitev sredstev

Podjetnik z začetnim kapitalom osnuje in sestavi podjetje. Med drugim z denarjem kupi vsa potrebna sredstva s pomočjo katerih lahko nato opravlja storitve ali proizvaja. Tako ustvarja poslovne učinke. Slednje nato prodaja z razliko v nabavni ceni in prodajni ceni, torej višji ceni od lastne cene in tako pridobiva denar ali pa izkazuje terjatve iz poslovanja do kupcev (Turk et al., 1999, str. 55). Večinoma se vsa sredstva podjetja pojavljajo v začetku v denarni obliki in se na koncu spet povrnejo vanj. V sodobnem gospodarstvu podjetje brez denarja in brez sredstev ne more začeti ustvarjati poslovnih učinkov.

Da nekaj lahko priznamo kot sredstvo v bilanci stanja in drugih izkazih so bistveni naslednji elementi (Hočevar&Igličar, 1997, str. 81-82):

1. Sredstva morajo biti ekonomski dejavnik, kar si lahko razlagamo tako, da morajo zagotavljati trenutne oziroma prihodnje koristi podjetju. To je mogoče le, če so v obliki denarja oziroma se jih da v vsakem trenutku zamenjati v denar, jih je mogoče prodati ali pa se predvideva, da se bodo uporabljala v prihodnjem poslovanju podjetja.
2. Upravljanje sredstev, kar pomeni, da podjetje z sredstvi svobodno razpolaga in je velikokrat povezano z lastništvom nad sredstvi, vendar pojma nista identična¹.
3. Sredstvu je razmeroma lahko določiti ceno oziroma vrednost ob pridobitvi.

Sredstva lahko opredelimo kot ekonomske dejavnike, s katerimi upravlja oziroma z njimi razpolaga podjetje in katerih vrednost je mogoče objektivno določiti v trenutku pridobitve. Glede na različne definicije sredstev jih lahko opredelimo z različnih vidikov. Glede na ročnost ločimo (SRS 24.28)²:

1. Dolgoročna sredstva so sredstva, ki se preoblikujejo v obdobju, ki je daljše od leta dni. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena osnovna sredstva, dolgoročne aktivne časovne razmejitve, naložbene nepremičnine, dolgoročne finančne naložbe, dolgoročne poslovne terjatve in odložene terjatve za davek. Dolgoročna sredstva so sredstva, ki niso namenjena nadaljnjemu prodajanju.

¹ Podjetje, ki ima sredstvo v finančnem najemu, je njegov ekonomski lastnik, ni pa pravni. Pri sredstvih se je potrebno posvetiti zlasti gospodarski stvarnosti in ne zgolj pravni obliki (Uvod v SRS, 2006).

² SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. Pri sklicevanju na določen standard bom navedla določen standard zbirke računovodskih standardov in njegovo zaporedno številko, s piko pa bom ločila zaporedni člen tega standarda.

2. **Kratkoročna sredstva** so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, ki je krajše od leta dni. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno aktivne časovne razmejitve in sredstva za prodajo.

Vsa sredstva skupaj so aktivne postavke temeljnega računovodskega izkaza bilance stanja. Slednja nam kaže višino in strukturo sredstev in obveznosti do virov sredstev v določenem trenutku. Lahko zaključimo, da bilanca stanja kaže premoženje, s katerim podjetje razpolaga na določen dan oziroma trenutek, in vire financiranja, s katerimi podjetje financira to premoženje (obveznosti do virov sredstev) (Hočevar&Igličar, 1997, str. 51).

Vendar se struktura znotraj sredstev med različnimi gospodarskimi objekti lahko razlikuje glede na enotni kontni načrt za gospodarske družbe. Obstaja namreč še konti načrt za zadrage. Banke in zavarovalnice imajo sredstva, ki so drugače sestavljena kot sredstva pri proizvodno storitveni organizaciji. Pri bankah in zavarovalnicah imamo prav tako opredmetena osnovna sredstva, ki so ponavadi manjši del sredstev, saj večino predstavljajo posojena sredstva strankam v primeru banke in zavarovalne premije v primeru zavarovalnic.

1.2 Opredelitev in vrste opredmetenih osnovnih sredstev

Opredmetena osnovna sredstva ponavadi predstavljajo precejšnji del sredstev podjetja. Značilnost opredmetenih osnovnih sredstev je praviloma velika nabavna vrednost, zato jih podjetje nabavlja preišljeno in upoštevajoč dolgoročne usmeritve podjetja. Podjetje jih ima lahko v lasti ali pa v finančnem najemu, kateri je daljši od enega obračunskega leta in jih zato uvrščamo med dolgoročna sredstva. Opredmetena osnovna sredstva so stvari, ki jih ima podjetje v lasti z namenom opravljanja svoje poslovne dejavnosti, ali jih daje v najem, ali pa jih ima za pisarniške namene in slednja niso namenjena prodaji v okviru rednega delovanja podjetja (Lango, 2004, str. 5).

Opredmetena osnovna sredstva sestojijo iz zemljišč, zgradb, opreme, večletnih nasadov in osnovne črede. Vse zgoraj naštetu je del osnovnih sredstev, če jih podjetje ne uporablja na podlagi poslovnega najema. Če podjetje naštete stvari vzame v poslovni najem, se slednja ne kategorizirajo kot sredstva (Turk&Melavc, 2001, str. 97).

Zemljišča dajejo prostor na katerem podjetje posluje. Zemljišče torej lahko podjetje neposredno uporablja za opravljanje dejavnosti ali pa posredno tako, da na njem stojijo zgradbe, v katerih podjetje posluje.

Zgradbe so visoke gradnje (na primer tovarniška poslopja in poslovne zgradbe), nizke gradnje (na primer mostovi in poti) ali vodne gradnje (na primer kanali in mostovi) in druga gradbena dela.

Opremo delimo na proizvodne naprave, stroje in na druge naprave in opremo. V prvo skupino spadajo proizvodne naprave in proizvodni stroji, v drugo skupino pa uvrščamo druge naprave, strojna in ročna orodja, prevozna sredstva, drobni inventar, ipd.

Z biološkimi sredstvi mislimo predvsem na večletne nasade in osnovno čredo. Večletni nasadi imajo biološko dobo trajanja, ki je daljša od leta dni ter zajemajo sadovnjake, hmeljnike in druge večletne nasade. Z osnovno čredo pa mislimo na vso živino, z izjemo tiste, ki se ne pita, sestavlja pa jo plemenska in delovna živina.

K opredmetenim osnovnim sredstvom se v bilanci stanja dodaja tudi postavko osnovna sredstva v pridobivanju (Zupančič, 2006, str. 29). Po večini gre za predujme za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in za opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi, ki ju obravnavajo velika ali srednja podjetja.

Za velikostne razrede se upošteva razrede, ki jih na podlagi določil v ZGD (Uradni list RS, št. 42/2006), izračuna Ajpes. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) družbe razvršča na mikro, majhne, srednje in velike preko naslednjih kriterijev:

1. Povprečno število zaposlenih v poslovnem letu,
2. čisti prihodki od prodaje,
3. vrednost aktive.

Za leto 2008 so kriteriji sledeči:

1. Mikro družba je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril: a) povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 10, b) čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2 milijonov evrov, c) vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 2 milijonov evrov.
2. Majhna družba je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril: a) povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 50, b) čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8,8 milijonov evrov, c) vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 4,4 milijonov evrov.
3. Srednja družba je družba, ki ni majhna družba in ki izpolnjuje dve od naslednjih meril: a) povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 250, b) čisti prihodki od prodaje ne presegajo 35 milijonov evrov, c) vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 17,5 milijonov evrov.

Velika družba je družba, ki ni niti mikro družba, niti majhna družba, niti srednja družba. V vsakem primeru so velike družbe banke, zavarovalnice, borza vrednostnih papirjev in družbe, ki po 56. členu ZGD-1 dolžne sestaviti konsolidirano (skupinsko) letno poročilo.

Ločeno je potrebno prikazovati deleže v skupaj obvladovanih opredmetenih osnovnih sredstvih. Slednji se namreč obravnavajo, razvrščajo in izkazujejo posebej, glede na vrsto skupaj obvladovanih sredstev.

Poudariti je potrebno, da jo kot novost pri ločenem izkazovanju sredstev novi standard v poglavju o razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev ne predvideva več ločenega izkazovanja opredmetenih osnovnih sredstev, ki se trajno ne uporabljajo, a so še uporabna.

Iz tabele ena je razvidna razvrstitev osnovnih sredstev v bilanci stanja v skladu s SRS 24 glede na različne velikosti podjetja.

Tabela 1: Razvrstitev opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja v skladu s SRS 24 glede na velikost podjetja

Velika podjetja	Srednja podjetja	Majhna podjetja
II. Opredmetena osnovna sredstva	II. Opredmetena osnovna sredstva	II. Opredmetena osnovna sredstva
1. Zemljišča in zgradbe	2. Zemljišča in zgradbe	
a) Zemljišča	a) Zemljišča	
b) Zgradbe	b) Zgradbe	
2. Proizvajalne naprave in stroji	2. Proizvajalne naprave in stroji	
3. Druge naprave in oprema	3. Druge naprave in oprema	
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo	4. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	
a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev		
b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	5. Osnovna čreda	
5. Osnovna čreda	6. Večletni nasadi	
6. Večletni nasadi		

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2006.

Glede na to na kakšen način izkazujemo in merimo v bilanci stanja opredmetena osnovna sredstva, ločimo tri skupine (Zupančič, 2008, str. 43):

1. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma v izdelavi,
2. opredmetena osnovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo,

3. trajno neuporabna opredmetena osnovna sredstva.

V prvo skupino uvrščamo opredmetena osnovna sredstva, ki še niso usposobljena za uporabo, in tiste nepremičnine, ki se gradijo za uporabo v prihodnosti kot naložbene nepremičnine. Za tretjo skupino, ki so trajno neuporabna opredmetena osnovna sredstva, pa sta značilna odprava pripoznanja teh sredstev in njihova razvrstitev med kratkoročna sredstva za prodajo³. To pomeni, da se nameravajo prodati v naslednjih 12 mesecih in niso več uporabna.

V knjigovodstvu izkazujemo oziroma knjižimo opredmetena osnovna sredstva v skupinah 02, 03, 04 in 05 kontnega okvira (Kontni okvir za gospodarske družbe in zadrage, 2006). Nabavno vrednost nepremičnin izkazujemo v skupini 02, popravek vrednosti pa v skupini 03. med nepremičnine uvrščamo zemljišča, zgradbe in nepremičnine v gradnji. Opremo in druga opredmetena sredstva pa izkazujemo v skupini 04 njihov popravek pa v skupini 05. Knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ugotovimo tako, da od nabavne vrednosti odštejemo popravek vrednosti tega sredstva ter oslabitev vrednosti.

1.3 Opredelitve ključnih pojmov

Za boljše razumevanje nadaljnje vsebine dela sem se odločila, da bom opredelila nekatere ključne pojme iz SRS⁴, ostale bom opisala na mestih, kjer se bodo pojavili, oziroma bo to potrebno.

Knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ugotovimo tako, da od nabavne vrednosti odštejemo popravek vrednosti tega sredstva ter oslabitev vrednosti. Povedano drugače je knjigovodska vrednost znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitev.

Preostala vrednost sredstva je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje na določen dan prejelo za odtujitev sredstva, po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve, če bi starost in stanje sredstva že nakazovala konec njegove dobe koristnosti.

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenicima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

³ MRSP v nasprotju s SRS navaja mnogo bolj stroge kriterije za uvrstitev sredstva za prodajo (Mihelčič, 2006, str. 193).

⁴ Slovenski računovodski standardi (2006). Uradni list RS, št. 118/2005; 27.12.2005.

Nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegova (njena) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali njegova vrednost pri uporabi.

Pomembno je vedeti, da v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi ne smemo pozabiti na določbe ostalih standardov, ki so tesno povezani s SRS 1. Prvi od teh standardov je SRS 13 v katerem so opredeljeni stroški amortizacije, ki vplivajo na knjigovodsko vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja. S SRS 1 pa je prav tako povezan SRS 24, ki pa smo ga podrobneje predstavili že zgoraj.

1.4 Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v SRS (2006)

Pojem amortizacija Slovenski računovodski standardi obravnavajo v standardu 13 – Stroški amortizacije. V tem standardu so zajeta pravila obračunavanja amortizacije za različna sredstva, določbe o amortiziranju pa zasledimo tudi v SRS 1 in 2. V kombinaciji s SRS 1 se bom osredotočila na obračunavanje amortizacije od opredmetenih osnovnih sredstev. Opis amortizacije bo sledil v treh delih. V prvem bo splošna opredelitev amortiziranja in amortizirljivih sredstev nato pa bo sledil opis amortizacijske osnove, amortizacijskih metod in doba koristnosti osnovnega sredstva v skladu s SRS.

Osnovna sredstva amortiziramo, to pa pomeni, da razporedimo vrednost amortizirljivega sredstva med stroške v dobi, ki smo jo ocenili. Tako zagotovimo, da se vrednost osnovnega sredstva prenaša postopoma med stroške amortizacije (Turk, 1999, str. 69). Ne amortiziramo pa vseh osnovnih sredstev. Slovenski računovodski standardi namreč določajo, da je amortizirljivo osnovno sredstvo tisto, ki izpolnjuje tri pogoje:

1. Sredstvo uporablja v obdobju, ki je daljše od enega poslovnega leta,
2. sredstvo ima omejeno dobo koristnosti,
3. sredstvo je namenjeno uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev ali se posoja drugim za plačilo ali se posreduje iz drugih razlogov (SRS 13.26).

Za sredstva, ki se ne amortizirajo se predpostavlja, da se bo nabavna vrednost pokrila s prihodki od njihove prodaje. Amortizacije⁵ tako ne obračunavamo od osnovnih sredstev kot so (Zupančič, 2006, str. 31) zemljišča in druga naravna bogastva, opredmetena osnovna sredstva do začetka obračunavanja amortizacije, opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena, spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in podobnega ter drugih opredmetenih osnovnih sredstev katerih uporaba ni časovno omejena.

Opredmeteno osnovno sredstvo začnemo amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko je sredstvo bilo razpoložljivo za uporabo.

⁵ Amortizacija je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek (SRS 13.26).

Sredstvo prenehamo amortizirati, ko je opredeljeno kot ne kratkoročno sredstvo za prodajo, uvrščeno v skupino za odtujitev, za prodajo ali pa se osnovnemu sredstvu odpravi pripoznanje (SRS 1.54). Sredstvo se lahko amortizira, četudi se ne uporablja več oziroma se umakne iz uporabe. Podjetje tako obračunava amortizacijo tako dolgo, dokler se sredstvo v celoti ne zamortizira (SRS 13.31).

Podjetja sama določijo osnovnemu sredstvu amortizacijsko osnovo, metodo amortiziranja, dobo koristnosti sredstva in z njimi povezano letno amortizacijsko stopnjo.

Amortizacijska osnova je lahko nabavna vrednost (Virčon, 2004, str. 39):

1. Z dodatnimi vlaganji in zmanjšana za preostalo vrednost, ki jo v podjetju določajo za pomembnejša opredmetena osnovna sredstva,
2. povečana za znesek okrepitve,
3. tista, ki se zmanjšana za znesek prevrednotenja zaradi oslabitve.

Preostala vrednost se v skladu z SRS 1.18 in 1.46 določi v znesku, ki bi ga podjetje prejelo ob odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva in, ki je zmanjšan za pričakovane stroške odtujitve. Pri stroških likvidacije se v skladu s SRS 1.18 štejejo pričakovani stroški odtujitve, ne pa tudi drugi stroški, kot so stroški razgradnje, odstranitve in obnove mesta. Slednji so sestavni del amortizacijske osnove opredmetenih osnovnih sredstev. Pri nekaterih opredmetenih osnovnih sredstvih, kot so na primer kamnolomi in odlagališča odpadkov, je preostala vrednost praviloma pomembna, saj zmanjšuje amortizacijsko osnovo teh sredstev. Preostala vrednost je torej ocenjeni znesek, ki bi ga lahko podjetje prejelo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev zmanjšan za pričakovane stroške odtujitve.

Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je po SRS 13.8 odvisna od pričakovanega fizičnega izrabljanja, pričakovanega tehničnega in gospodarskega staranja ter tudi od pričakovanih zakonskih in ostalih omejitev uporabe. Izmed naštetih dejavnikov je za dobo koristnosti potrebno upoštevati tisto, ki je najkrajša.

Po SRS imajo v podjetju možnost izbire med tremi različnimi metodami amortiziranja glede na vzorec pojavljanja gospodarskih koristi v celotni dobi koristnosti sredstva. Te so enakomerno časovno amortiziranje, padajoče časovno amortiziranje in metoda proizvedenih enot. Ko si v podjetju izberejo metodo amortiziranja jo morajo dosledno upoštevati in uporabljati med računskimi obdobji. Če zaradi spremenjenih okoliščin izbrana metoda ne predstavlja oziroma odraža realnih stroškov amortizacije, se le ta lahko spremeni. Te spremembe in učinke je potrebno izmeriti, v letnem poročilu pa je potrebno tudi opisati razloge za spremembo.

Zaradi spremenjenih okoliščin se lahko poleg metode amortiziranja posameznih opredmetenih osnovnih sredstev spremeni tudi prvotno določena doba koristnosti, amortizacijska stopnja in amortizacijska osnova. Te spremembe mora podjetje upoštevati, saj drugače izkazuje nerealne stroške in s tem tudi poslovni izid. Zelo je torej pomembno,

da se veliko pozornosti posveti obračunavanju stroškov amortizacije, saj je od tega odvisno tudi pravilno prikazovanje opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja.

2 PREVREDNOTEVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

2.1 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS

V 8. točki Uvoda v SRS je prevrednotenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih opredeljeno kot sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, razen v primerih, ki jih opredeljujejo posamezni standardi. V SRS je prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev obravnavano v SRS 1. Osnovnim sredstvom se lahko poveča vrednost nad njihovo knjigovodsko vrednost in se jih okrepi, ali pa se njihova vrednost zmanjša pod knjigovodsko vrednost in se jih posledično oslabi oziroma prevrednoti zaradi oslabitve. Kot prevrednotenje se ne štejejo dodatne naložbe vanje in tudi ne njihovo amortiziranje. SRS ji dopušča možnost izbire, da za merjenje po začetnem pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva za svojo računovodsko usmeritev izbere ali metodo nabavne vrednosti ali metodo prevrednotenja. Podjetje mora izbrano računovodsko usmeritev zapisati v akt in jo dosledno uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Če se odločijo, da bi prevrednotili eno opredmeteno osnovno sredstvo, se morajo prevrednotiti tudi ostala sredstva v njegovi skupini (sredstva podobne vrste in uporabe).

2.2 Model prevrednotenja

Kadar podjetje za merjenje po pripoznanju izbere model prevrednotenja, takrat mora opredmeteno osnovno sredstvo izkazovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan vrednotenja. Od slednje se odšteje kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenje sredstva je posledica razlike med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, ki jo lahko v podjetju opravijo na koncu poslovnega leta ali pa vmes. Pomembno je, da podjetja, kadar imajo izbran ta model prevrednotevanja, vrednotenje izvajajo redno, da knjigovodska vrednost ne odstopa veliko od ugotovljene poštene vrednosti (SRS 1.26). Pošteno vrednost ugotavljajo predvsem pri zemljiščih, zgradbah in opremi pooblaščen ocenjevalci vrednosti, ki se pri samem ocenjevanju opirajo na Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (MSOV)⁶. Prevrednotenje osnovnih sredstev se izvaja zaradi povečanja njihove knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost ali zmanjšanja njihove knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost. Pri prvem primeru povečanje vrednosti lahko povežemo s povečanjem

⁶ Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti izdaja svet za MSOV oz. IVSC – International Valuation Standards Committee. Standardi predstavljajo podporo MRSP, kjer se v zadnjem času močno poudarja vrednotenje po poštenu vrednosti in tržni vrednosti.

gospodarskih koristi iz opredmetenih osnovnih sredstev pri drugem primeru pa ravno obratno, zmanjšanje gospodarskih koristi. Ključna kriterija za izbiro metode prevrednotenja sta dva, in sicer da je pošteno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva mogoče zanesljivo izmeriti in da je za podjetje je pomembnejša tržna vrednost takšnega sredstva kot pa njegova vrednost pri uporabi.

2.3 Model nabavne vrednosti

Če podjetje uporablja metodo nabavne vrednosti je potrebno opredmeteno osnovno sredstvo izkazovati po njegovi nabavni vrednosti, ki je zmanjšana za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve. Ob uporabi tega modela se mora opredmeteno osnovno sredstvo po začetnem pripoznanju slabiti, če njegova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo. Takšno prevrednotenje se opravi kadar obstajajo znamenja za oslabeitev sredstva, ne glede na to kateri model merjenja opredmetenih osnovnih sredstev je izbran. Pri podjetjih katerih osnovna sredstva so namenjena ustvarjanju proizvodov in storitev naj bi se uporabljal model nabavne vrednosti. Pri tovrstnih sredstvih naj bi bila namreč pomembnejša vrednost pri uporabi kot pa tržna vrednost. SRS ji dajejo prednost uporabi modela nabavne vrednosti (Zupančič, 2007, str. 61), zahtevajo pa tudi, da podjetje za sredstvo, ki se izkazuje po prevrednotenem znesku, razkrije tudi knjigovodsko vrednost, ki je bi bila pripoznana, če bi se sredstvo izkazovalo po modelu nabavne vrednosti.

Čeprav ima podjetje možnost izbire med modelom nabavne vrednosti in modelom prevrednotenja mora v računovodskih izkazih razkrivati oba. Prav tako je potrebno v računovodskih izkazih ustrezno razkriti, zakaj se je podjetje odločilo prevrednotiti sredstva (Odar, 2002, str. 60).

Kot prevrednotenje se ne štejejo dodatne naložbe v sredstva in pa njihovo amortiziranje (Zupančič, 2009, str. 32-33).

2.4 Vpliv posameznega modela vrednotenja na izkaze v časih gospodarske krize

Pri uporabi modela nabavne vrednosti večjih sprememb pri gospodarski rasti ali pri recesiji ni. Če vzamemo za primer poslovno stavbo v središču Ljubljane. Ne glede na to ali je nepremičninski trg v prosperiteti ali pa v mirovanju, kot je sedaj, to na vrednost zgradbe, ki je zavedna v bilanci stanja nima vpliva. Namreč, pri vrednotenju po nabavni vrednosti se osnovno sredstvo vrednoti po nabavni vrednosti in jo zmanjšuje za obračunano amortizacijo. Samo nihanje vrednosti nepremičnin na knjiženo vrednost nima vpliva.

Drugače je pri uporabi modela prevrednotenja. Glede na to, da je trg nepremičnin v zadnjih dveh letih precej nihal oziroma so vrednosti nepremičnin padale bi to imelo precejšen vpliv na samo vrednotenje nepremičnine v bilanci stanja. Računovodja bi namreč moral

prevrednotevati oziroma slabiti opredmetena osnovna sredstva. V našem primeru, bi bilo potrebno slabiti to zgradbo vsakič, ko bi se cene spremenile, da se knjigovodska vrednost ne bi precej razlikovala od tržne vrednosti. V zadnjih dveh letih, ko je recesija najbolj prizadela ravno nepremičninski trg in gradbeništvo bi zagotovo, če bi hoteli kazati pravo stanje v izkazih, morali večkrat prevrednotiti opredmetena osnovna sredstva, sploh na primer zgradbe, ki stojijo na bolj zanimivih in tržnih lokacijah.

Zaključimo lahko, da je ob gospodarski rasti, ko cene, predvsem nepremičninam, rastejo bolje uporabljati model prevrednotenja. To velja kadar ima gospodarski subjekt cilj prikazovati čim večjo aktivo in dobiček. Taki subjekti so predvsem podjetja, ki potrebujejo financiranja bank ali vlagatelje, oziroma sta njihovo poslovanje in prodaja odvisna od dobre in zdrave bilance. Obratno napisanemu je model prevrednotevanja bolj neprimeren, če ima podjetje cilje prikazovati dobičke in veliko aktivo in uporablja ta model v časih recesije. Opredmetena osnovna sredstva mora namreč slabiti kar njegovo aktivo zmanjšuje. Je pa to najbolj realen prikaz stanja, kar vsekakor ni zanemarljivo. Vse zavisi od interesov posameznikov in sicer, ali hočejo prikazovati čim slabši poslovni rezultat ali pa čim boljšega. Če pa podjetje uporablja model nabavne vrednosti pa ga načeloma niti ne zanima kaj se dogaja s cenami na trgu, razen če nima namena prodati, saj mu ni potrebno prevrednotevati opredmetenih osnovnih sredstev.

Povečanje vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva pri uporabi metode prevrednotenja se kaže v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja, pri uporabi modela nabavne vrednosti okrepitev ni. Zmanjšanje vrednosti oziroma slabitev opredmetenega osnovnega sredstva pri uporabi metode prevrednotenja pa se kaže v odhodkih iz prevrednotenja. Pri uporabi modela nabavne vrednosti pa prav tako.

3 REVIDIRANJE

Revidiranje je posebna zvrst nadziranja, nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Razlikujemo tri vrste nadziranja in sicer, kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje (Odar, 2001, str. 201).

Revidiranje predstavlja najvišjo obliko nadziranja in je pretežno popravljalno na izvedenskem obravnavanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v predmet nadziranja in ne delujejo po načelu stalnosti. Obsega oblikovanje in vrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje uporabnikom o ugotovitvah.

Po Mednarodnih standardih revidiranja je revizija neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe, ne glede na to, ali je slednja usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne in prav tako ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o njih⁷.

⁷ Mednarodni standardi revidiranja 2009. Najdeno 3.5.2010 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/revizorji/msr-2009.php>;

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

ZGD-1 v 57. členu natančno predpisuje katere družbe so zavezane k reviziji poslovanja. Gre za velike in srednje kapitalske družbe, dvojne družbe in tiste majhne družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu. Naloga revizorja je, da revidira računovodsko poročilo in poslovno poročilo v obsegu, ki je potreben, da zagotovi, da je njegova vsebina skladna z drugimi sestavinami letnega poročila.

V ZGD-1 je z izrazom revizor poimenovana revizijska družba ali samostojni revizor, ki ima po zakonu o revidiranju dovoljenje za revidiranje. Dajanje zagotovil je širši pojem kot samo revidiranje, saj vključuje tudi preiskovanje in druge posle dajanja zagotovil.

Cilj revizije računovodskih izkazov je omogočiti revizorju, da izrazi mnenje oziroma zagotovi, da računovodski izkazi predstavljajo resnično in pošteno sliko v skladu z osnovnimi temelji računovodstva. Namen revizorjevega poročila je podati mnenje o verodostojnosti računovodskih informacijah, pri čemer je izražena visoka stopnja zagotovila, nikakor pa ne absolutna stopnja zagotovila. Revizor mora, da lahko izrazi mnenje o računovodskih izkazih, opraviti vse potrebne postopke, ki so predpisani z mednarodnimi revizijskimi standardi. Cilj revizijskega mnenja je, da si z njim pomagajo zunanji uporabniki, to so, banke, delničarji in ostali, kot tudi lastnik sam. Pričakuje se namreč, da se na mnenje, ki ga poda revizor lahko zanašamo in da je strokovno in neodvisno.

Revidiranje kot nadziralno dejavnost lahko razvrščamo po dveh kriterijih (Taylor&Glezen, 1996, str. 33-41):

1. Glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo, in naročnika revizije,
2. glede na cilje njenega delovanja.

3.1 Potek revizije opredmetenih osnovnih sredstev

Vsako revizijo je potrebno na samem začetku dobro načrtovati, jo nato izvajati in nazadnje pripraviti poročilo o rezultatih revizije. Za načrtovanje procesa revizije so pomembne uradne trditve vodstva. Z zbiranjem revizijskih dokazov se zmanjšuje revizijsko tveganje pri doseganju revizijskih ciljev pri revidiranju opredmetenih osnovnih sredstev in predstavi napačne navedbe. Poznamo tveganja pri delovanju, tveganja pri kontroliranju, tveganja pri odkrivanju in revizijsko tveganje (Taylor&Glezen, 1996, str. 238). Vsa ta tveganja lahko revizor zmanjša z zadovoljivim načrtovanjem, nadzorom in delom po pravilih stroke ali GAAP (General Accepted Accounting Procedures) ali MRevS (Mednarodni revizijski standardi).

Revizor mora preveriti trditve o postavkah v izkazih, ki jih je navedlo vodstvo. To naredi tako, da jih poveže in preveri z revizijskimi cilji. Splošni cilji, ki jih mora revizor preveriti so (Taylor&Glezen, 1996, str. 260):

1. obstoj ali pojavitev,
2. pravice in obveznosti,
3. popolnost,
4. ovrednotenje in časovna razporeditev in
5. predstavitev in razkritje.

Pri velikem številu podjetij opredmetena osnovna sredstva presegajo 50% vrednosti celotnih sredstev. Glede na to, da so revizorji pri svojem delu omejeni s časom za pregledovanje, sploh pa s časom, ki je namenjen pregledu osnovnih sredstev, so postopki drugačni kot za ostala sredstva. Razlika v načinu pregleda izhaja predvsem zaradi:

1. visoke vrednosti, ki jo imajo zemljišča, poslovni prostori in oprema in pa zaradi majhnega števila transakcij,
2. majhnih sprememb v računovodskem in fizičnem stanju zemljišč, poslovnih prostorov in opreme v daljšem časovnem obdobju v nasprotju z ostalimi sredstvi, kjer se spremembe dogajajo tudi večkrat na leto,
3. pomembnosti časovnega preseka transakcij, saj za opredmetena osnovna sredstva v primerjavi z bolj gibljivimi vrstami sredstev, konec leta oziroma bilančni presečni dan ni kritična točka.

Pri reviziji opredmetenih osnovnih sredstev se mora revizor posvetiti naslednjim področjem:

1. vpogled in razumevanje,
2. fizična preveritev obstoja,
3. zbirni pregled posameznih kategorij – tabela gibanja,
4. uskladitev analitičnih evidenc (registra osnovnih sredstev, seznama novih nabav in izločitev, tabele gibanja) z podatki v glavni knjigi in ostalimi računovodskimi izkazi,
5. uskladitev popravka vrednosti s stroškom amortizacije in preveritev obračuna amortizacije,
6. potek prevrednotevanja,
7. opredmetena osnovna sredstva, ki so dana ali vzeta v najem,
8. opredmetena osnovna sredstva, ki so gradnji oziroma v izdelavi,
9. investicijsko vzdrževanje in
10. zastava.

3.2 Revizijski dokazi

Da lahko revizor izrazi mnenje o računovodskih izkazih se mora držati revizijskega programa, ki je sestavljen iz sklopa opravil. V revizijskem programu so opredeljeni postopki za zbiranje dokazov, ki jih revizor potrebuje pri svojem delu. Revizijski programi

se med seboj razlikujejo glede na to za katero bilančno postavko so narejeni. Bistveni namen revizijskega programa je (Guy, 1996, str. 152):

1. predstavljajo vodilo za usmerjanje in nadziranje revizije ter porabo časa za revizijo,
2. pomoč pri vodenju pomočnikov v reviziji,
3. predstavlja dokaz o pravilnem načrtovanju pregleda izbrane postavke v izkazih in predstavitev dela.

Pri reviziji je revizorju za revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev na voljo šest različnih načinov zbiranja dokazov, za katere se odloča, glede na različno tveganje in materialnost postavke:

1. Fizični pregled in opazovanje pri kateremu revizor opazuje izvajanje nalog ali pa opazuje dogajanja povezana s sredstvi. Pri tem načinu ne potrdi lastništva in ne določi vrednosti, saj so zato potrebni še drugi postopki zbiranja dokazov.
2. Potrditve tretjih oseb (konfirmacije) so med najbolj pogostimi načini zbiranja dokazov in se uporabljajo za pridobivanje pisnih informacij kupcev, dobaviteljev, bank o poslovnih dogodkih ali saldih, povezanih z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.
3. Analiziranje pridobljene dokumentacije poteka po tem, ko jo revizor pridobi. Pregleda dokumentacijo, ki spremlja računovodske transakcije. V primeru opredmetenih osnovnih sredstev predstavljajo računi za nakup ali najem osnovnega sredstva, naročilnice, predračuni in pogodbe, ki jih izdajo prodajalci. Lahko se odloči, da bo z zasledovanjem posamezno transakcijo pregledal po knjiženjih, da bo s pregledom preveril sklenjene pogodbe in izpolnjevanje pogojev, ki so v njih zapisani ali pa s primerjavo dveh neodvisnih baz podatkov preveril pravilnost podatkov.
4. Ponovna izvedba in ponovni izračun izračunov, ki jih je opravila stranka.
5. Povpraševanje o poslovnih dogodkih v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Revizor v tem primeru postavlja vprašanja stranki in osebju ter pridobiva izjave in odgovore.
6. Primerjanje podatkov oziroma analitični postopki, s katerimi revizor oceni finančne informacije, ki jih je pridobil pri preučevanju pričakovanih zvez med računovodskimi in ne računovodskimi podatki.

Pri posameznih načinih zbiranja revizijskih dokazov se le ti med seboj razlikujejo po zanesljivosti. Najvišji nivo zanesljivosti dosežemo z dokazi, ki jih zberemo z opazovanjem in fizičnim pregledom, ter z dokazi, ki jih pridobimo z vnovično izvedbo postopkov. Srednji nivo zanesljivosti dosežemo z dokazi, ki jih pridobimo s konfirmacijami, opazovanjem in analitičnimi postopki. Nizek nivo zanesljivosti pa dosežemo s povpraševanjem in opazovanjem.

3.3 Revizijski postopki pri reviziji opredmetenih osnovnih sredstev

Revizijski postopki in njihov izbor zelo vplivajo na sam obseg revizijskih dokazov in na zmanjšanje revizijskega tveganja. Revizor mora biti pozoren na to, da so revizijski postopki prilagojeni ciljem s katerimi so povezani.

Revizijski postopki zbiranja dokazov, ki se jih lahko uporabi v različnih fazah procesa revizije opredmetenih osnovnih sredstev za doseganje revizijskih ciljev so različni.

V predhodni fazi revizor prevzame revizijo, spoznava poslovanje prek vpraševanja in analitičnih postopkov, planira revizijo prek analitičnih postopkov, kjer zadosti revizijskim ciljem obstoja in preveritve, popolnosti, razkritju in predstavitvi, ovrednotenju in razporeditvi. Prav tako v predhodni fazi ocenjuje delovanje kontrol kar pridobi s postopki vpraševanje, potrjevanja in opazovanja. S tem zadosti revizijskim ciljem obstoja in preveritve, popolnosti, pravicam in obveznosti, razkritju in predstavitvi, ovrednotenju in razporeditvi.

V zaključni fazi zbira dokaze s postopki opazovanja, preračunavanja, analitičnih postopkov, inšpekcije in vpraševanja in potrjevanja. S tem zadosti revizijskim ciljem obstoja in preveritve, popolnosti, pravicam in obveznosti, razkritju in predstavitvi, ovrednotenju in razporeditvi. Prav tako revizor v zaključni fazi oblikuje končno revizijsko poročilo s pomočjo analitičnih postopkov tako, da preveri delo, ki je bilo opravljeno v poteku revizije. S tem zadosti revizijskima ciljema obstoja in preveritve ter popolnosti, ovrednotenju ter predstavitvi in razkritju.

3.3.1 Delovanje notranjih kontrol pri opredmetenih osnovnih sredstvih

V predhodni fazi revizije zelo pogosto revizor preučuje delovanje notranjih kontrol opredmetenih osnovnih sredstev. V zaključni fazi se preveri, če se je sistem kontrol spremenil v primerjavi s tistim, ki je deloval v predhodni reviziji. Dopolni se test kontrol, vendar gre za odstotno zelo majhno razliko, saj je večinski del narejen že v predhodni fazi. Pri testu kontrol se opiše postopke, ki potekajo v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Naredijo se diagrami poteka procesov obenem pa se naredi tudi vprašalnike v zvezi z notranjimi kontrolami. Po tem ko revizor pridobi podatke, oceni, ali kontrole delujejo. Da lahko oceni delovanje mora pridobiti sklep o razdelitvi dolžnosti in opravljanje funkcij pri pridobivanju novih opredmetenih osnovnih sredstev. Kadar obstaja načrt izdatkov za nove pridobitve mora preveriti tudi, da slednje ne odstopajo od načrta. V naslednji fazi revizor ovrednoti tveganje pri kontroliranju in ustvari načrt dodatnih preveritev s testi za revizijske cilje. Odloči se za tisti test, s katerim najbolje pokrije revizijske cilje. V tej fazi se preveri postopke kontroliranja na primeru, npr. za novo nabavo oziroma pridobitev se preveri kdo je odobril nakup, pregleda se račun, pogodbo, zastave, hipoteke, knjiženje nabave. Pri odtujitvah pa se preveri sklep o izločitvi oziroma kdo je odpis odobril in pa tudi prodajni račun, če je bilo opredmeteno osnovno sredstvo prodano, ter knjiženje.

Informacije, ki jih revizor pridobi pri preveritvi kontrol, uporabi pri načrtovanju končne revizije. Če pride do večjih sprememb v samem procesu kontrol mora revizor ponovno

ovrednotiti tveganje pri kontroliranju opredmetenih osnovnih sredstev glede na revizijske cilje v povezavi z izkazi in na osnovi rezultatov testov ter po potrebi naredi spremembe revizijskega programa.

3.3.2 Detaljni test oziroma test podatkov opredmetenih osnovnih sredstev

3.3.2.1 Pridobitev podatkov za uskladitev osnovnih sredstev z glavno knjigo in za skupno analizo sprememb

Revizor mora, preden začne dejansko preverjati podatke, najprej uskladiti glavno knjigo z analitiko. To pomeni, da konte, ki jih ima v vodilni tabeli⁸, uskladi z registrom osnovnih sredstev. Preveri začetna stanja in končna stanja.

Če pri uskladitvi prihaja do razlik, mora za te od računovodstva pridobiti pojasnila in jih v svojem delovnem papirju dokumentirati. Do razlik v večini primerov pride, kadar se spremeni kontni načrt, in se postavke prekategorizirajo drugam. Pri skupni analizi se pokažejo tudi nove nabave in odtujitve.

Glede na zbrane podatke revizor ugotovi ali je prišlo do sprememb računovodskih pravil v primerjavi s tistimi, ki so se uporabljala v predhodni fazi revizije. Če do sprememb pride mora revizor izračunati učinek in vpliv spremembe na končno poročilo.

3.3.2.2 Preučitev novih nabav opredmetenih osnovnih sredstev

Obseg preverjanja novih nabav opredmetenih osnovnih sredstev je odvisen od revizorjeve presoje tveganja in pomanjkljivosti pri doseganju ciljev obstoja, pravic in ovrednotenja. Večinoma postopkom testiranja kontrol sledi preverjanje dnevnikov in originalne dokumentacije, kot so pogodbe, računi, gradbeni načrti, plačila, vse to na podlagi odobritve vodstva. Pri preverjanju novih nabav se ponovno izračunava tudi amortizacija, saj tako revizor preveri ali v podjetju pravilno aktivirajo opredmetena osnovna sredstva. Po SRS je potrebno začeti obračunavati amortizacijo prvi mesec po nabavi. V nabavno vrednost mora podjetje vključiti tudi stroške prevoza, montaže, carine in še katere (SRS 1.10). Če podjetje začne uporabljati osnovno sredstvo, ki ga je samo izdelalo, revizor preveri stroške materiala, dela in ostale z opredmetenim osnovnim sredstvom povezane stroške.

Nove nabave so lahko posredne, kar pomeni, da sredstva aktiviramo oziroma prenesemo iz konta investicij v teku, lahko pa so neposredne, kar pomeni, da kupimo novo sredstvo. V okviru testa novih nabav mora revizor preveriti tudi investicije v teku. Pomembno je namreč, da revizor ugotovi ali so sredstva, ki so na investicijah v teku upravičeno tam,

⁸ Ob začetku revizije revizor za posamezne postavke naredi vodilne tabele, tudi za opredmetena osnovna sredstva. V vodilni tabeli so zbrani konti, ki se navezujejo na postavko, ki jo revizor testira. Ta predstavlja vodilo pri procesu revizije, za usklajevanje bruto bilance z glavno knjigo in analitiko, za nadaljnje preverjanje podatkov in ostalo.

torej, da jih nebi bilo potrebno že aktivirati. Dostikrat se namreč zgodi, da v podjetju sredstvo že uporabljajo niso pa ga še aktivirali. Dokler je sredstvo na kontu investicij se namreč ne amortizira, kar posledično zmanjšuje stroške, to pa vpliva na izkaze.

3.3.2.3 Fizični pregled in preštetje vseh novih pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Revizor je lahko prisoten na popisu opredmetenih osnovnih sredstev. Večinoma popiše samo večja osnovna sredstva, saj je pomembneje, da prisostvuje na popisu in opazuje proces popisa. Sama prisotnost na popisu je lahko revizorju v veliko pomoč, saj se tako seznanj s procesi, ki potekajo pri opredmetenih osnovnih sredstvih in vnosih različnih vrst podatkov o opredmetenih osnovnih sredstvih v primerih novih nabav ali odtujitev. S tem, ko revizor opazuje in sledi postavkam v registru dokaže obstoj postavk. Vedno pa lahko uporabi tudi alternativni način testiranja in za izbrana opredmetena osnovna sredstva preveri podrobnosti (vknjižbe v glavni knjigi in podporno dokumentacijo).

Pri tem pregledu revizor zasleduje cilj obstoja, cilj točnosti in cilj pojavitve, tako da preveri način pridobitve (nakup, izgradnja, rekonstrukcija, brezplačna pridobitev ali viški od popisa).

3.3.2.4 Analiza kontov stroškov vzdrževanja, popravil, investicijskega vzdrževanja ter rezervnih delov

Pri analizi kontov stroškov vzdrževanja revizor poskuša ovrednotiti ali gre za redno investicijsko vzdrževanje, kjer se na kontih nahajajo stroški tekočih in sprotih popravil, ki so potrebni za tekoče delovanje opredmetenih osnovnih sredstev ali pa gre za veliko investicijsko vzdrževanje, kjer gre za dograditev, posodobitev ali rekonstrukcijo, ki podaljšuje dobo koristnosti sredstva.

Revizor mora vedeti, da stroški velikega investicijskega vzdrževanja niso med stroški tekočega vzdrževanja temveč so kapitalizirani oziroma se vštejejo v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. Da revizor to lahko odkrije mora preveriti konte stroškov vzdrževanja in popravil ter analizirati visoke zneske stroškov. Preveri zapisnike o porabljenih urah dela za neko opredmeteno osnovno sredstvo, izstavljenе dobaviteljeve fakture, podatke o porabljeni količini materiala za izgradnjo in podobno.

3.3.2.5 Raziskovanje in preveritev statusa opredmetenih osnovnih sredstev, ki so trajno izven uporabe

Nepremičnine, zemljišča in oprema, ki so trajno izven uporabe, so le vir stroškov. Revizor mora presoditi skupaj z odgovornim v podjetju, katera opredmetena osnovna sredstva bodo lahko še donosno uporabna ali prodana. To se lažje ugotovi pri zgradbah in zemljiščih kot pa pri opremi. Opremo, ki se je ne da več uporabiti in se je ne uporablja je potrebno oceniti po tržni vrednosti in izločiti iz registra osnovnih sredstev. Pri tem preverjanju revizor

zasleduje cilj ovrednotenja in predstavitve. Presoditi mora ali se bo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v prihodnosti povrnila in ali se na osnovi teh ugotovitev še splača obdržati opredmetena osnovna sredstva.

3.3.2.6 Preveritev možnih poškodb in s tem povezanih oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev

Revizor mora v tem primeru preveriti okoliščine, ki bi lahko vplivale na prihodnje donose opredmetenih osnovnih sredstev. Namreč, zaradi možnih poškodb na opredmetenih osnovnih sredstvih, predvsem tistih, ki imajo daljšo amortizacijsko dobo, obstaja nevarnost, da je vsota prihodnjih donosov iz naslova določenega opredmetenega osnovnega sredstva manjša, kot pa je njegova ocenjena vrednost. Preveriti mora, če lahko uprava upravičeno slabi opredmeteno osnovno sredstvo.

3.3.2.7 Analiza in preučitev odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev med bilančnima presečnima datumoma

V tej fazi revizijskega dela revizor zasleduje cilja pravic in obstoja. Cilj preveritve je, da se glede na zmanjšanja, ki so razvidna v izkazih, preveri ali je šlo za prodajo, poškodovanje, brezplačen odstop, primanjkljaj ob popisu ali odpis opredmetenega osnovnega sredstva. V delovnih papirjih je potrebno poročati o nastalih nepravilnostih in njihovih učinkih na izkaze, odstotkih testiranja posamezne kategorije.

Pri odtujitvah mora revizor tudi preveriti, da so bile odtujitve odobrene od pristojnih oseb, ali so bile pravilno knjižene in ali so sredstvo nehali amortizirati v pravilnem mesecu in pridobiti sklep o odtujitvi, če obstaja. Pozoren mora namreč biti na vzrok izločitve. Podjetje lahko izloči sredstvo ne da bi bilo to zabeleženo. Tako odtujitev lahko revizor odkrije s pomočjo novih nabav enakih opredmetenih osnovnih sredstev, kot so bila odtujena. Naslednja možnost odkritja je preveritev prihodkov od prodaje, kjer bi lahko našel prihodke od prodaje opredmetenih osnovnih sredstev. Preverjanje opredmetenih osnovnih sredstev ni samo preverjanje bilančnih postavk temveč tudi preverjanje izkaza poslovnega izida. Neevidentirane odtujitve pa lahko revizor odkrije tudi s preveritvijo proizvodnje. Če opazi, da so med letom v podjetju prenehali proizvajati kakšen proizvod, lahko pregleda če so opredmetena osnovna sredstva, ki so se uporabljala za proizvodnjo še v podjetju.

3.3.2.8 Iskanje in pregled dokazov o lastništvu opredmetenih osnovnih sredstev

Pri tem koraku revizor preveri ali obstaja pravna omejitev za neomejeno uporabo in razpolaganje z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Dokazuje se cilja obstoja in pravic ter obveznosti do opredmetenih osnovnih sredstev in zato je potrebno ugotavljanje lastništva. Pravne omejitve se preveri prek različnih dokazov o lastništvu, zavarovalnih polic, odločb o davku na premoženje, izpisov iz zemljiških knjig, pogodb o zastavnih pravicah in hipotek na opredmetenih osnovnih sredstvih ter pogodb in računov o nakupu ali prodaji.

Prek popisnih listov in registra osnovnih sredstev se najbolje kaže fizični obstoj sredstev, njihovo uporabno stanje in vključenost v proces delovanja organizacije.

3.3.2.9 Pregled donosov iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev, ki so v lasti podjetja, in, ki jih daje v najem drugim

Podjetje lahko pričakuje donose iz finančnih najemov le v primeru, da so opredmetena osnovna sredstva, ki jih je dalo v najem, pravno njegova. Revizor se mora vprašati katere vrste najemov sploh uporabljajo v podjetju in ali so ti usklajeni z zakoni. Pri tem koraku revizor zasleduje revizijske cilje obstoja, pravic in obveznosti, popolnosti, predstavitev in razkritij. Vsako sredstvo, ki je dano v najem, mora posebej preveriti skupaj z najemnikovim in najemodajalčevim izpolnjevanjem dolžnosti, ki so določene v pogodbi. To naredi tako, da pridobi seznam vseh sredstev danih v najem ali v najemu in preveri fizični obstoj. Prav tako si kot dokazno gradivo kopira pomembnejše pogodbe. Revizor mora upoštevati vrsto najema. Pri poslovnem najemu najemodajalec sredstvo da v najem, vendar ga še vedno vodi v svojih evidencah. Nabavno vrednost zmanjšuje za popravek vrednosti in vse z njim nastale stroške. Tveganje z lastništvom ostaja pri najemodajalcu (izguba, zastarelost, okvara, velikost preostale vrednosti), najemjemalec pa le plačuje najemnino. Pri finančnem najemu je sredstvo v evidencah najemjemalca, prav tako pa tudi koristi in tveganja. Velja, da so vsi najemi, ki niso finančni, poslovni.

Pogodbe mora revizor natančno pregledati, saj le tako izve za kakšen najem gre in tako lažje presoja o tem ali so računovodska politika in vknjižbe prihodkov od opredmetenih osnovnih sredstev, danih v najem, in odhodkov od opredmetenih osnovnih sredstev, vzeti v najem, pravilni ter, da se stroški razmejujejo na obdobje najema. Prav tako presoja ali je amortizacija usklajena z dobo koristnosti oziroma dobo najema in pa kdo je odgovoren za kritje nekaterih operativnih stroškov, kot so stroški telekomunikacij, vodarine in podobno.

3.3.2.10 Analitični postopki za opredmetena osnovna sredstva

Analitični postopek je ena izmed metod, ki jih revizor uporablja pri vseh vrstah revidiranja. Revizor jih uporablja, da oceni tveganje pri spoznavanju organizacije in njenega okolja in pri ponovnem pregledu ob koncu revizije. Če je tveganje manjše in se z njimi pridobi zadosten vpogled v delovanje podjetja se lahko analitični postopki uporabljajo tudi kot postopki preizkušanja podatkov. Z analitičnimi postopki revizor ovrednoti računovodske informacije, kar opravi s preučevanjem verjetnih razmerij med računovodskimi in neračunovodskimi podatki. Z analitičnimi postopki revizor tudi raziskuje nihanja in razmerja, ki jih ugotovi in jih pojasni ter dokumentira v delovnih papirjih (MSR 520).

Analitični postopki, ki jih revizor naredi in rezultate primerja s podatki v vodilni tabeli in v bilanci stanja na kontih opredmetenih osnovnih sredstev ter z njihovimi popravki vrednosti so (Taylor&Glezen, str. 798):

1. primerjava saldov za revidirano leto z dejanskimi saldi preteklega obdobja,

2. nove nabave opredmetenih osnovnih sredstev s predračuni,
3. primerjava amortizacije za revidirano leto s zneskom slednje za preteklo obdobje,
4. primerjava razmerja popravka vrednosti in zneska amortizacije za revidirano leto saldoma opredmetenih osnovnih sredstev preteklih let.

Kadar se pojavijo nepričakovane spremembe, odsotnost ali večja odstopanja od lanskih zneskov jih mora revizor raziskati zaradi napačno razvrščenih pridobitev (cilj predstavitev), neevidentiranih odpisov (cilj obstoja), napačnih izračunov amortizacije (cilj razporeditve).

3.3.2.11 Pregled predstavljenih podatkov in razkritij v poslovnem poročilu in računovodskih izkazih

V tem koraku preverjanja opredmetenih osnovnih sredstev revizor zasleduje cilj predstavitev in razkritja. Izkaze stanja, poslovnega izida in finančnega izida s spremljajočimi pojasnili o glavnih kategorijah opredmetenih osnovnih sredstev mora pripraviti uprava. Razkritja v letnem poročilu so predpisana z SRS 1 in 24.

Podjetja, ki niso zavezana k reviziji, morajo razkrivati informacije, ki so zakonsko določene, preostala podjetja po morajo zadostiti zahtevam po razkrivanju v skladu z SRS 1.

Pri postavkah opredmetenih osnovnih sredstev je potrebno razkriti podlage za merjenje, ki so uporabljene pri ugotavljanju prevrednotene nabavne vrednosti, nabavne vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabitve na začetku in na koncu revidiranega obdobja, spremembe knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu revidiranega obdobja, če so v podjetju imeli nove nabave, prekvalifikacije, odtujitve, amortizacijo in prevrednotenja.

V računovodskih izkazih se razkriva obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, ki so zastavljena, računovodske usmeritve, znesek stroškov graditve ter znesek finančnih obvez za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev.

Če podjetje opredmeteno osnovno sredstvo izkazuje po modelu prevrednotenja mora razkriti dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje, podlago, ki je bila uporabljena, datum predzadnjega prevrednotenja, sodelovanje pooblaščenega ocenjevalca vrednosti, knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednoteno opredmeteno osnovno sredstvo vrednotilo po modelu nabavne vrednosti.

Če je prišlo pripoznanja ali razveljavitve izgub zaradi oslabitve mora podjetje razkriti razloge in učinke.

3.3.2.12 Preveritev amortizacijskih stopenj

Preverjanje amortizacije je potrebno iz več razlogov. Prvi razlog je ta, da dobo koristnosti v podjetju za različne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev ocenijo subjektivno. Drugi razlog pa je, da z uporabo različne metode amortiziranja lahko pridejo v podjetju do

različnih rezultatov. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev se v računovodskih izkazih predstavlja kot strošek in vpliva neposredno na izkaz poslovnega izida. Pri zasledovanju revizijskih ciljev je najbolj povezana s ciljem vrednotenja in ciljem popolnosti.

Revizor lahko strošek amortizacije, če ima podjetje majhno število opredmetenih osnovnih sredstev, obravnava skupaj z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Druga možnost pa je, da revizor sestavi svoj program za revizijo amortizacije (Whittington&Pany, 2001, str. 553) pri katerem:

1. pregleda amortizacijske politike opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z računovodsko politiko podjetja, ki je opredeljena v Pravilniku o računovodstvu ali drugih internih aktih,
2. sistematično analizira med letom nabrano amortizacijo,
3. testira amortizacijo za odtujena opredmetena osnovna sredstva glede na datum odtujitve.

SKLEP

Z napisanim diplomskim delom sem preučila bistvene posebnosti računovodenja in računovodskega poročanja za opredmetena osnovna sredstva po slovenskih računovodskih standardih, ter revizijske postopke in različne metode revidiranja opredmetenih osnovnih sredstev.

Opredmetena osnovna sredstva spadajo med vrednostno največje računovodske kategorije. Mednje sodijo zemljišča, zgradbe, oprema, drobni inventar, rezervni deli, večletni nasadi, osnovna čreda, investicije v teku in trajno neuporabljena sredstva. Večina od naštetih ima visoko vrednost in zato ob morebitnih spremembah lahko pomembno vplivajo na aktivno stran bilance stanja in računovodskih izkazov. Dejavnika, ki najbolj vplivata na vrednost opredmetenih osnovnih sredstev sta amortizacija in prevrednotevanje vrednosti. Prav tako pa na spremembo vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev kot celote vplivajo nove pridobitve in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev. Vsi naštetih dejavniki imajo vpliv tako na bilanco stanja kot tudi na izkaza poslovnega izida in finančnega izida.

Revizija računovodskih izkazov je pomembna zato, ker uporabnikom revizijskih poročil daje zagotovilo, da so izkazi, ki jih berejo realno in objektivno predstavljeni. Revizor mora zato, da lahko poda mnenje o računovodskih izkazih, ki jih pripravi uprava podjetja, izvesti postopke revidiranja med katerimi zbira dokaze, ki so podporna dokumentacija knjiženju.

V okviru revizije računovodskih izkazov revizor naredi revizijski program za posamezne postavke v okviru opredmetenih osnovni sredstev. Zbiranje dokazov nato poteka med postopkom izpolnjevanja revizijskih ciljev, ki so obstoj in pojavitev, pravice in obveznosti, popolnost, ovrednotenje, časovna razporeditev in predstavitev in razkritje. Revizijski postopki s katerimi dosežemo zgoraj navedene cilje so inšpekcija, opazovanjem vpraševanje in potrjevanje, preračunavanje, in analitični postopki. Tveganje za nepravilnosti se razlikuje pri uporabi različnih postopkov v različnih fazah revidiranja.

Vedno obstaja možnost oziroma tveganje za napake. To velja tudi za revidiranje. Zato revizor vedno poskuša zmanjšati tveganje s skrbno organizacijo dela, pravilnim obsegom preverjanja in pravim izborom načina preverjanja.

Revidirani računovodski izkazi oz izkazi katerim je bilo dano pozitivno revizijsko mnenje so dokaz, da je podjetje dobro, zaupanja ter da posluje po načelu neprekinjenega delovanja. To, da ima podjetje revidirane računovodske izkaze in letno poročilo ima velike koristi, predvsem pri bankah, ugled v očeh javnosti in uporabnikov izkazov. Prav tako pa se v procesu revizije odkrijejo možne napake v vodenju računovodstva, knjigovodstva in pri kontrolnih procesih, ki jih podjetje po nasvetu z revizorjem odpravi oziroma popravi in tako izboljša svoje procese.

LITERATURA IN VIRI

1. Guy M. D., Alderman C. W., & Winters J. A. (1996): *Auditing* (4th ed.). Fort Worth. The Dryden press.
2. Hočevar M. & Igličar, A. (1997). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
3. Lango, N. (2004). *Računalniško računovodenje osnovnih sredstev (specialistično delo)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. *Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti 2007*. Najdeno 3.5.2010 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/ocenjevalci/dokumenti/MSOV-2007-SLO.pdf>
5. *Mednarodni standardi revidiranja 2009*. Najdeno 3.5.2010 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/revizorji/msr-2009.php>
6. Mihelčič, E. (2006). *Vrednotenje gospodarskih kategorij v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, ameriški računovodskimi standardi in nemškimi Zakonom o gospodarskih družbah* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Odar, M. (2002). *Problemi povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, in nekatere možne rešitve*. *Revizor*, 13 (2), 51–71.
8. Odar, M. (2001). Revidiranje poslovanja – izziv prihodnosti? *Zbornik referatov/ 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. (str. 199 – 213). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
9. Slovenski računovodski standardi (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
10. Taylor H. D., Glezen W. W. (1996). *Revidiranje: Zasnove in postopki*. Ljubljana. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
11. Turk, I., & Melavc, D. (2001). *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
12. Turk, I. et al. (1999). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za Revizijo.
13. Vrčon, M. (2004). *Opredmetena osnovna sredstva-razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Zakon o gospodarskih družbah (2006). Ur.l. RS, št. 42/2006 (60/2006 popr.), Ur.l. RS, št. 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.),

10/2008, 68/2008, 23/2009 Odl.US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8.

15. Zupančič, V. (2006). Bilanca stanja – sredstva. *IKS, 1-2*, str. 22 – 72.
16. Zupančič, V. (2007). Končni obračun amortizacije. *IKS, 1-2*, str. 28 – 50.
17. Zupančič, V. (2008). Bilanca stanja – sredstva. *IKS, 1-2*, str. 37 – 56.
18. Zupančič, V. (2009). Ponazoritve knjiženj najpogostejših in bolj zapletenih poslovnih dogodkov pri določenih in drugih uporabnikih EKN. *IKS, 8-9*, str. 32-33.
19. Whittington O. R. & Pany K. (2001): *Principles of Auditing and Other Assurance services*. (13th ed.). Singapore. McGraw-Hill International editions.

