

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

POSEBNOSTI REVIDIRANJA NEOPREDMETENIH SREDSTEV

Ljubljana, avgust 2020

BARBARA FLERE

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Brabara Flere, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Revizija neopredmetenih sredstev, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal/-a v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil/-a soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 NEOPREDMETENA SREDSTVA.....	4
1.1 Opredelitev ključnih pojmov	4
1.2 Opredelitev neopredmetenih sredstev in njihove posebnosti.....	6
1.3 Računovodsko priznavanje neopredmetenih sredstev po MRS 38 in SRS	
2	
1.3.1 Pripoznanje in merjenje neopredmetenih sredstev	8
1.3.2 Pripoznanje odhodkov	14
1.3.3 Merjenje neopredmetenih sredstev po priznavanju	15
1.3.4 Doba koristnosti.....	20
1.3.5 Odtujitve neopredmetenih sredstev	22
1.3.6 Razkritja neopredmetenih sredstev v računovodskih izkazih	22
2 REVIZIJA NEOPREDMETENIH SREDSTEV	24
2.1 Kaj je revizija neopredmetenih sredstev	24
2.2 Potek revidiranja neopredmetenih sredstev	27
2.2.1 Načrtovanje revizije neopredmetenih sredstev	27
2.2.2 Revizijski postopki in metode preizkušanja podatkov postavk neopredmetenih sredstev	32
2.3 Revizorjevo mnenje o poštenosti in resničnosti postavk neopredmetenih sredstev	37
3 RAZISKAVA REVIDIRANJA NEOPREDMETENIH SREDSTEV V PRAKSI	38
3.1 Namen raziskave in raziskovalna vprašanja	38
3.2 Rezultati raziskave	40
4 UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA	43
SKLEP	47
LITERATURA IN VIRI	49

KAZALO SLIK

Slika 1: Model poznejšega merjenja neopredmetenih sredstev	16
Slika 2: Revidiranje letnega poročila	26
Slika 3: Revizijsko tveganje	29
Slika 4: Razmerje med sestavnimi deli revizijskega tveganja in revizijskimi dokazi	30

SEZNAM KRATIC

SRS – Slovenski računovodski standardi
MRS – Mednarodni računovodski standardi
MSR – Mednarodni standardi revidiranja

UVOD

Neopredmetena sredstva spadajo med aktivne postavke bilance stanja in omogočajo izvajanje dejavnosti podjetja oziroma skupine. Med neopredmetenimi sredstvi podjetja izkazujejo dolgoročno odložene stroške razvijanja, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine (v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice) ter v dobro ime prevzete organizacije oziroma podjetja. Prav tako se pod neopredmetena sredstva štejejo dani predujmi za neopredmetena sredstva (SRS 2, 2016). Gre za neoprijemljiva sredstva oziroma v določenih primerih (kot so patenti, blagovne znamke) oprijemljiva z vidika, da imajo svojo pravno dokumentacijo. Načeloma pa neopredmetena sredstva fizično ne obstajajo (Deller, 2019).

SRS 2 in Mednarodni računovodski standardi (v nadaljevanju MRS) opredeljujejo pravila, kako pripoznati neopredmetena sredstva. MRS 38 navajajo, da mora biti neopredmeteno sredstvo razpoznavno in ga je mogoče razlikovati od dobrega imena. Pripozna se zgolj, kadar je verjetno, da bodo v organizacijo pritekale pričakovane gospodarske koristi, ki se mu pripisujejo, in kadar je mogoče zanesljivo izmeriti njegovo nabavno vrednost (MRS 38, 2014).

SRS 2 in MRS 38 določajo, da se neopredmetena sredstva začetno merijo po nabavni vrednosti. Neopredmetena sredstva se lahko pridobijo kot ločena pridobitev, pridobitev s poslovno združitvijo, pridobitev z državno podporo, pridobitev z zamenjavo sredstev ali pa se ustvarijo znotraj podjetja. Ob vsem velja omeniti tudi dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja, ki ga MRS 38 prav tako omenja pod poglavjem Pripoznavanja in merjenja neopredmetenih sredstev (MRS 38, 2014).

V praksi je pripoznavanje nekoliko kompleksno, dostikrat se pojavijo negotovosti, v kolikšni vrednosti in kdaj pripoznati neopredmetena sredstva. Menim, da ima iz tega vidika pomembno vlogo tudi pregled pooblaščenega revizorja, ki ustvari zunanje mnenje o pravilnosti in smotrnosti pripoznanih neopredmetenih sredstev v računovodskih izkazih.

Neopredmetena sredstva nimajo standardnih tehnik za določitev njihove knjigovodske vrednosti. Vsak posel z neopredmetenimi sredstvi se namreč zdi drugačen. Kot rezultat lahko podjetje ovrednoti neopredmeteno sredstvo drugače, kot je njegova realna vrednost, kar pa lahko negativno vpliva na sliko podjetja v računovodskih izkazih in mnenje, ki si ga ustvarijo investitorji (Jarboe & Furrow, 2008).

Prav tako je v obzir treba vzeti tudi, da imajo nekatera podjetja večje interese po pripoznavanju neopredmetenih sredstev kot druga. Razne raziskave pojasnjujejo, da je to, kako podjetja pripoznavajo neopredmetena sredstva, odvisno od panoge, v kateri podjetje posluje, lastniške strukture podjetja, velikosti podjetja, motivov posloводства itd.

Nekatere študije so pokazale, da imajo mlajša podjetja večji interes po pripoznanju neopredmetenih sredstev, saj tako privabijo več investitorjev (OECD, 2012). Podjetja, ki imajo bolj koncentrirano lastništvo, pa na primer pripoznajo manj neopredmetenih sredstev kot tista z bolj razpršenim lastništvom, ki stremijo k višji vrednosti na trgu (Kang & Gray, 2009).

Mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR) opredeljujejo revizijo računovodskih izkazov kot postopek, katerega namen je povečati stopnjo zaupanja uporabnikov računovodskih izkazov. Pooblaščen revizor izda mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih sestavljeni v skladu s predpisi računovodskega poročanja oziroma ali so predstavljeni pošteno in resnično (MSR 200, 2009).

Revizija se opravlja ob predpostavki, da so poslovodstvo oziroma pristojni za upravljanje potrdili določeno odgovornost, ki je temeljna za izvajanje revizije. Revizija računovodskih izkazov ne odvezuje poslovodstva ali pristojnih za upravljanje njihove odgovornosti (MSR 200, 2009).

MSR zahtevajo, da revizor kot podlago za izdano mnenje pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobenih pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake. Pridobiti mora ustrezne revizijske dokaze, da lahko revizijsko tveganje zmanjša na sprejemljivo nizko raven. Revizijsko tveganje je tveganje, da revizor izrazi neustrezno mnenje, kadar so v računovodskih izkazih pomembne napačne navedbe. Napačne navedbe se štejejo za pomembne, če bi za vsako zase ali za vse skupaj lahko utemeljeno pričakovali, da bodo vplivale na poslovne odločitve, ki jih uporabniki sprejemajo na podlagi računovodskih izkazov. O pomembnosti revizor presoja na podlagi zaznavanja potreb uporabnikov računovodskih izkazov po računovodskih informacijah in velikosti ali vrsti napačne navedbe in kombinirano. Revizorjevo mnenje se nanaša na računovodske izkaze kot celoto, zato revizor ni odgovoren za odkrivanje napačnih navedb, ki niso pomembne za računovodske izkaze kot celoto (MSR 200, 2009).

MSR vsebujejo cilje in od revizorja zahtevajo, da izvaja strokovno presojo in ohranja poklicno nezaupljivost:

- na podlagi poznavanja organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem organizacije, prepozna in ocenjuje tveganja, pomembne napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
- z oblikovanjem in izvajanjem ustreznih odzivov na ocenjena tveganja pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali obstajajo pomembne napačne navedbe;
- na podlagi ugotovitev iz pridobljenih revizijskih dokazov oblikuje mnenje o računovodskih izkazih (MSR 200, 2009).

Kako torej v praksi revizorji presodijo, ali so neopredmetena sredstva pripoznana smiselno in v primerni višini.

Namen magistrske naloge je preučiti, kako standardi in predpisi opredeljujejo pripoznavanje neopredmetenih sredstev in kako se z različnimi posebnostmi pri revidiranju teh postavk spoprijemajo revizorji. Naloga je namenjena revizorjem kot pomoč pri reševanju dilem glede pregleda postavk neopredmetenih sredstev. Prav tako pa je namenjena računovodjem pri morebitnih dilemah pripoznavanja neopredmetenih sredstev.

Cilji naloge so predstaviti smernice, ki opredeljujejo pripoznavanje neopredmetenih sredstev, pregledati bistvene težave pri pripoznavanju in revidiranju neopredmetenih sredstev in poiskati odgovore na vprašanje, kako se te posebnosti v praksi rešujejo. Prav tako je moj cilj raziskati revizijske postopke in metode, ki se uporabljajo pri revidiranju neopredmetenih sredstev.

Cilje sem dosegla tako, da sem preučila standarde, predpise in druge pomembne smernice, ki opredeljujejo računovodenje in revidiranje neopredmetenih sredstev. Pregledala sem znanstvene članke, ki so že ukvarjali s problematiko pripoznavanja neopredmetenih sredstev. V empiričnem delu pa sem naredila delno strukturiran intervju s pooblaščenimi revizorji in ocenjevalci vrednosti podjetij na temo posebnosti pripoznavanja in revidiranja neopredmetenih sredstev.

Naloga je sestavljena iz štirih delov. V prvem delu naloge so predstavljena neopredmetena sredstva, njihov pomen, vrste neopredmetenih sredstev in standardi, ki opredeljujejo njihovo računovodenje (poudarek na SRS 2 in MRS 38). V drugem delu naloge je opisana zunanja revizija računovodskih izkazov neopredmetenih sredstev. Predstavljen bo postopek revizije in standardi, ki opredeljujejo revidiranje. V teoretičnem sem uporabila metodo deskripcije, ki zajema vir sekundarnih podatkov. Zbrala sem jih na podlagi teoretičnih ugotovitev iz domače in tuje literature, znanstvenih člankov, standardov in raznih drugih predpisov. Uporabila sem tudi metodo kompilacije.

V tretjem delu je predstavljena empirična raziskava revidiranja neopredmetenih sredstev s pomočjo delno strukturiranih intervjujev. Predstavila bom posebnosti revidiranja neopredmetenih sredstev s strani zunanjih revizorjev. Kako se pripravijo na pregled neopredmetenih sredstev in kako se v praksi soočajo z morebitnimi dilemami pripoznavanja. Četrti del naloge je povzetek ugotovitev. V empiričnem delu sem uporabila pretežno primarne vire.

1 NEOPREDMETENA SREDSTVA

1.1 Opredelitev ključnih pojmov

Neopredmeteno sredstvo – je razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja (MRS 38, 2014). Praviloma gre za dolgoročna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti (SRS 2, 2016).

Nabavna vrednost – je znesek denarnih sredstev ali drugih nadomestil, plačanih oziroma danih za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje, ali kadar je to primerno, znesek, ki se pripiše sredstvu, ko se pripozna (MRS 38, 2014).

Knjigovodska vrednost – je znesek, po katerem se sredstvo pripozna v bilanci stanja po odštetu vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve v zvezi z njim. Večinoma gre za sedanjo vrednost denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi uporabe oziroma odtujitve sredstva (MRS 38, 2014).

Poštena vrednost sredstva – je znesek, ki ga je kupec pripravljen plačati za sredstvo (MRS 38, 2014).

Amortiziranje – je strogo določena alokacija amortizirljivega zneska neopredmetenega sredstva v njegovi dobi koristnosti. Gre za pripoznavanje stroška neopredmetenega sredstva v poslovnem izidu (MRS 38, 2014).

Amortizirljivi znesek – je nabavna vrednost sredstva (ali drug znesek, ki jo nadomešča), zmanjšana za preostalo vrednost (MRS 38, 2014).

Doba koristnosti – obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje uporabljalo sredstvo (MRS 38, 2014).

Preostala vrednost – sedanja ocena zneska, ki bi ga podjetje v sedanjosti dobilo pri odtujitvi sredstva po zmanjšanju za ocenjene stroške odtujitve, po preteku dobe koristnosti (MRS 38, 2014).

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje – znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva, ali denar ustvarjajoče enote v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama, ki sta dobro obveščeni in voljni, zmanjšan za stroške odtujitve (MRS 36, 2013).

Raziskovanje – je načrtno preiskovanje, ki se opravlja z namenom pridobitve novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja (MRS 38, 2014).

Razvijanje – prenašanje ugotovitev raziskovanja (ali drugega znanja) v načrt ali projekt proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev ali storitev, preden se začne proizvodnje v poslovne namene (MRS 38, 2014).

Izguba zaradi oslabitve – je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost (MRS 38, 2014).

Dobro ime – pridobljeno s poslovno združitvijo predstavlja plačlacstavlja plovno združitvi. Nastane zaradi pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi za sredstva, ki jih ni mogoče posamično opredeliti in ločeno pripoznati (MRS 38, 2014).

Delujoč trg – na njem veljajo naslednje okoliščine: predmeti, s katerimi se na trgu trguje, so iste vrste, praviloma vedno obstajajo voljni kupci, cene so javne. (MRS 36, 2013).

Denar ustvarjajoča enota – je najmanjša razpoznavna vrednost, ki ustvarja prejemke, ki so v veliki meri neodvisni od prejemkov na podlagi drugih sredstev ali skupin sredstev. Za denar ustvarjajoče enote se praviloma jemljejo enote, ki predstavljajo nižjo raven organizaciji, pri kateri dobro ime nadzira namene notranjega poslovanja (MRS 36, 2013).

Nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote – je ena izmed dveh postavk, poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali njegove vrednosti pri uporabi (MRS 36, 2013).

Koncesija – je odobritev ali pooblastilo, ki ga da država za izrabo naravnega bogastva ali opravljanje javne službe. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost koncesije (SRS 2, 2016).

Patent – je pravica na podlagi izuma, praviloma ga izrablja lastnik sam in hkrati drugim prepove njegovo izrabljanje. Če po pogodbi kdo drug izrablja njegov, s patentom zavarovani, izum, za to imetnik izuma prejema nadomestila. Računovodsko se obravnava nabavno in stroške v zvezi z njegovim nastajanjem (SRS 2, 2016).

Licenca – je pravica do uporabe patenta. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost licence, če je plačana vnaprej za daljše obdobje (SRS 2, 2016).

Blagovna znamka – je zavarovan znak, ki se v gospodarskem prometu uporablja za razlikovanje. Računovodsko se obravnavajo nabavna vrednost blagovne znamke oziroma stroški in izdatki v zvezi z njeno pridobitvijo (SRS 2, 2016).

Stroški izposojanja – so obresti in drugi stroški, ki nastajajo v organizaciji v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev neopredmetenega sredstva (SRS 2, 2016).

1.2 Opredelitev neopredmetenih sredstev in njihove posebnosti

Definicija neopredmetenih sredstev je ključno vprašanje standardov računovodenja, saj je vedno dvomljivo, kaj je neopredmeteno sredstvo in kdaj so izpolnjeni pogoji, da se lahko pripozna. Neopredmeteno sredstvo je nedenarno sredstvo, ki nima fizičnega obstoja, ob tem pa mora izpolnjevati pogoj, da je obvladljivo na podlagi preteklih poslovnih dogodkov v podjetju in da se od njega pričakuje bodoče gospodarske koristi. V primeru, da definicija ni popolnoma izpolnjena, se postavka ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo. Prav tako mora biti ločljivo od dobrega imena, kar pomeni, da se ga lahko ločeno proda (ACCA, 2019).

Mednarodni računovodski standardi in Slovenski računovodski standardi zahtevajo, da podjetje pripozna neopredmeteno sredstvo, kadar in zgolj kadar je zadoščeno določenim sodilom.

Poznamo neopredmetena sredstva, kot so:

- *pogodbe* (pogodbe s kupci, pogodbe z dobavitelji, pogodbe z zaposlenimi, pogodbe z vodstvom);
- *dogovori* (nakup ali prodaja, sodelovanje, franšizni dogovori itd.);
- *pravice* (do uporabe zemlje, vode, zraka, pristopljene pravice, okoljske pravice, pravice distributerjev itd.);
- *kupci* (liste kupcev, liste strank, liste naročnikov, odnosi s strankami);
- *znanje zaposlenih* (strokovno znanje zaposlenih);
- *drugo* (načrti, navodila, certifikati, recepti, projekti itd.) (Jarboe, 2005).

Neopredmetena sredstva ločujemo na tista, povezana z industrijsko lastnino, kot so patenti, avtorske pravice, blagovne znamke, računalniški programi, franšize, licence in druge pravice industrijske lastnine, oziroma tista, ki imajo pravno podlago, kar pomeni, da lahko lastnik v primeru zlorabe zahteva odškodnino. Nasprotno od teh pa poznamo tudi neopredmetena sredstva, ki jih podjetje ne more imeti popolnoma v lasti, predstavljajo pa ključne konkurenčne prednosti podjetju (na primer "know-how" in drugo znanje), ki vplivajo na učinkovitost podjetja. Imajo pa zelo pomemben vpliv, saj brez njih neopredmetena sredstva s pravno podlago ne morejo biti tako dobro izkoriščena. Na primer podjetje ima v lasti patent, ki ga znajo njegovi zaposleni zelo dobro uporabiti. To znanje zaposlenih ni v lasti podjetja in se posledično ne more prenesti na drugo podjetje.

V nekaterih primerih se pojavi vprašanje, kako pripoznati neko sredstvo po MRS 16 kot opredmeteno osnovno sredstvo ali po MRS 38 kot neopredmeteno sredstvo. Kot na primer programska oprema. Računalnik, ne more delovati brez osnovnega programskega sistema, zato se osnovni programski sistem obravnava kot opredmeteno sredstvo. Kadar pa računalniški sistemi niso sestavni del ustrezne računalniške strojne opreme ali pa so pridobljeni naknadno, se obravnavajo kot neopredmeteno sredstvo. (MRS 38, 2014). V primeru, ko je sredstvo deloma fizično in deloma neopredmeteno, se organizacija sama

odloči, kako ga bo pripoznala. Načeloma presodi, katera sestavina je pomembnejša. Lahko pa se organizacija tudi odloči, da sestavine pripozna ločeno. To je odvisno od računovodske usmeritve (Bajuk Mušič, 2020).

Pomembno je utemeljiti, ali neka postavka sploh zadostuje pogojem pripoznanja neopredmetenih sredstev. Na primer spletna stran, ki je ustvarjena da služi zgolj predstavitvi podjetja ne more biti pripoznana kot neopredmeteno sredstvo, saj ne izpolnjuje pogojev ustvarjanja dodatnih dobičkov. V primeru, da pa se preko nje začne spletno prodajati (spletna trgovina) in bo to ustvarilo nov prodajni kanal potem pa je to lahko pripoznano kot neopredmeteno sredstvo (Bajuk Mušič, 2020).

Če določene postavke ne zadoščajo pogojem razpoznavnosti, obvladovanja in prihodnjih gospodarskih koristi in se ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo se vrednost njihove porabe pri pridobitvi ali nastanku znotraj podjetja pripozna kot odhodek, ko se pojavi. Lahko pa gre tudi za postavko privzeto pri poslovni združitvi, ki tvori del dobrega imena, ki se pripozna na dan prevzema (MRS 38, 2014).

Podjetja pogosto porabijo svoje dejavnike ali pa prevzemajo obveznost z namenom pridobivanja, razvijanja, vzdrževanja ali povečevanja neopredmetenih sredstev. Na primer znanstveno ali strokovno znanje, oblikovanje in izvajanje novih procesov ali ureditev, licence, industrijska lastnina, tržno znanje in blagovne znamke (tudi trgovska imena in izdajateljski naslovi). Raziskave kažejo, da ima veliko neopredmetenih sredstev podcenjeno svojo vrednost in so za podjetje prikazana manj pomembna, kot v resnici so. Že leta 2002 raziskava E. Brynjolfessn, M. Hitt, S. Yangnavaja navaja, da je začela vrednost človeškega kapitala bistveno rasti. Ugotavljajo tudi, da raziskave in razvoj vedno bolj vplivajo na tržno vrednost podjetja (Brynjolfessn, Hitt & Yangnavaja, 2002).

Obstaja še veliko drugih posebnosti neopredmetenih sredstev, ki opozarjajo na to, da je potrebno posvetiti pozornost temu, da so pravilno pripoznana v finančnih izkazih. Neopredmetena sredstva so večinoma unikatna, zato lahko ima poslovodstvo veliko subjektivnega vpliva pri določanju predpostavk, kaj se v bodoče od njih pričakuje. Imajo možnost diskrecije, ki jo lahko v uporabijo v dobro uporabnikov finančnih izkazov in prikažejo čim bolj realne podatke, ali pa jo uporabijo v svojo korist, za doseganje lastnih ciljev in s tem zavajajo uporabnike računovodskih izkazov. Tukaj nastopi vloga revizorja, ki je usposobljen za odkrivanje diskrecijskih napak. Namen revizije je, da se poveča stopnja zaupanja računovodskim izkazom (MSR 620; MSR 200). Revizor mora s tem namenom dobiti čim več dokazov, ki služijo kot podlaga mnenju o tem, ali so računovodski izkazi pošten in resničen prikaz finančnega stanja podjetja.

1.3 Računovodsko pripoznavanje neopredmetenih sredstev po MRS 38 in SRS 2

1.3.1 Pripoznanje in merjenje neopredmetenih sredstev

Da se sredstvo lahko pripozna kot neopredmeteno, mora podjetje dokazati:

- a) da je sredstvo res lahko opredeljeno kot neopredmeteno in
- b) da izpolnjuje sodila pripoznavanja (MRS 38, 2014).

To velja za stroške, ki nastanejo znotraj podjetja, ali pa tiste, ki se ustvarijo na začetku pridobitve neopredmetenega sredstva. Velja pa tudi za stroške, ki nastanejo kasneje za povečanje ali zamenjavo dela sredstva ali za njegovo vzdrževanje (MRS 38, 2014).

Da je sredstvo res lahko opredeljeno kot neopredmeteno, mora izpolnjevati naslednja sodila:

Razpoznavnosti

Razpoznavnost pomeni, da je neopredmeteno sredstvo možno razlikovati od dobrega imena. Lahko se loči ali razdeli od podjetja ter proda, prenese ali licencira, da v najem ali zamenja, posamezno ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo. Prav tako je pri razpoznavnosti pomembno, da izhaja iz pogodbenih ali drugih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja oziroma drugih pravic in obveznosti (MRS 38, 2014).

Obvladovanje

Obvladovanje pomeni, da ima podjetje moč prejemanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki pritekajo v podjetje na podlagi obravnavanega sredstva. Prav tako ima moč omejiti uporabo tega sredstva drugim. Te pravice je ponavadi možno uveljavljati pred sodiščem, če pa te možnosti podjetje nima, je obvladovanje težje. Poudariti velja, da pogoj, da je pravice možno pravno uveljavljati, ni nujen, podjetje lahko obvladuje prihodnje gospodarske koristi tudi drugače. K povečanju prihodnjih gospodarskih koristi se šteje tudi trženjsko strokovno znanje, če je to znanje zavarovano s pravnimi pravicami (avtorske pravice, omejevanje trgovinskih pogodb – kjer je to dovoljeno, ali s pravno dolžnostjo zaposlencev o strogi zaupnosti). Prav tako sem spada dodatno strokovno znanje osebja, ki vodi do prihodnjih gospodarskih koristi. Ponavadi pa podjetje premalo obvladuje zaposlene, da bi si to znanje lahko pripoznalo kot neopredmeteno sredstvo, razen če so v ozadju pravne pravice do uporabe in pridobivanja prihodnjih gospodarskih koristi. Podjetje lahko ima tudi niz kupcev oziroma odjemalcev ali pa tržni delež, za katere se pričakuje, da bodo na njihovi podlagi v podjetje pritekale gospodarske koristi. Ampak brez pravnih pravic do zavarovanja razmerij podjetje navadno ne obvladuje dovolj pričakovanih gospodarskih koristi, da bi se te lahko pripoznale kot neopredmetena sredstva.

Brez pravnih pravic do zavarovanja razmerij z odjemalci pa menjalne transakcije za ista ali podobna nepogodbena razmerja z odjemalci (razen kot del poslovne združitve) dokazujejo, da je podjetje kljub temu sposobno obvladovati pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz razmerij z odjemalci. Ker takšne menjalne transakcije tudi dokazujejo, da so razmerja z odjemalci ločljiva, ta razmerja z odjemalci zadoščajo opredelitvi neopredmetenih sredstev (MRS 38, 2014).

Na primer "know-how" obstaja samo, če bi imelo pravno podporno dokumentacijo. Zaposleni se na primer ponavadi ne pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo, saj podjetje z njimi ne obvladuje njihove prihodnosti. Tržni deleži in zvestoba kupcev prav tako ponavadi niso pripoznani, saj podjetje tudi tukaj ne more obvladovati bodočih odločitev kupcev.

Prihodnjih gospodarskih koristi

Prihodnje gospodarske koristi so prihodki, ki pritekajo v podjetje na podlagi pripoznanega neopredmetenega sredstva. To so lahko prihodki od prodaje proizvodov ali storitev, prihranki stroškov ali druge koristi, ki nastanejo zaradi uporabe sredstva (MRS 38, 2014).

Podjetje oceni prihodnje gospodarske koristi, ki naj bi z uporabo utemeljenih podpornih postavk pritekale v podjetje. Podjetje prav tako oceni stopnjo gotovosti toka prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pripisujejo porabi sredstva (MRS 38, 2014).

Podjetje lahko neopredmeteno sredstvo pridobi na naslednje načine:

Ločena pridobitev

Cena, ki se plača za sredstvo oziroma nabavna vrednost, se šteje kot začetna vrednost neopredmetenega sredstva, ki se pripozna v bilancah. Ta cena, ki jo podjetje plača, kaže pričakovanje prihodnjih gospodarskih koristi, za katere se pričakuje, da bodo pritekale v podjetje, zato se šteje, da je pogoj sodila pripoznavanja s tem izpolnjen.

Nabavna vrednost je sestavljena iz:

- nakupne vrednosti sredstva,
- uvoznih carin,
- nevračljivih nakupnih dajatev,
- odšteje se vse trgovinske in druge popuste,
- odšteje se vse neposredno pripisljive stroške priprave sredstva za nameravano uporabo,
- zaslužki zaposlencev, ki izhajajo iz neposredne usposobitve sredstva za uporabo,
- honorarjev, ki izhajajo iz neposredne usposobitve sredstva,
- stroškov preizkušanja, ali sredstvo pravilo deluje (MRS 38, 2014).

V nabavno vrednost pa ne gredo:

- stroški uvedbe novega izdelka na trgu, kot je npr. oglaševanje,
- stroški poslovanja na novi lokaciji,
- stroški poslovanja za nove odjemalce,
- stroški splošnih služb in drugi neposredni stroški (MRS 38, 2014).

Ko je sredstvo v stanju, kakršnega je planiralo poslovodstvo, se stroški ne hajo pripisovati v nabavno vrednost. Stroški pri uporabi in prerazporeditvi neopredmetenega sredstva tako niso všteti v knjigovodsko vrednost (to so na primer: stroški, ki se pojavijo med tem, ko je sredstvo še potrebno dati v porabo, a je že v stanju, kakršnega je nameravalo poslovodstvo, in na primer začetne poslovne izgube). Prav tako se takoj v poslovnem izidu pripozna stroške in prihodke naključnega poslovanja.

Če se plačilo sredstva odloži za daljši čas, se v nabavni vrednosti pripozna le znesek ustrezniku cene v denarju. Razlika med tem zneskom in celotnim plačilom pa se pripozna kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja. Možno ga je tudi usredstviti v skladu s kapitalizacijo, pod pogoji, ki jih določa MRS 23 – Stroški izposojanja.

Pridobitev s poslovno združitvijo

MRSP 3 določa, da je v primeru poslovne združitve nabavna vrednost neopredmetenega sredstva enaka poštenu vrednosti na dan prevzema. Ker ima podjetje pošteno vrednost, se zaradi tega smatra, da ima pričakovane bodoče gospodarske koristi, zato se šteje, da je sodilo po MRS 38 – *verjetnost pritekanja bodočih gospodarskih koristi v podjetje*, v primeru poslovne združitve vedno izpolnjeno.

Prav tako standard MRSP 3 določa, da se pri poslovni združitvi neopredmeteno sredstvo pripozna ločeno od dobrega imena. Ločeno se pripozna tudi raziskave in razvoj v teku, ki ustrezajo pogojem za izpolnitev razpoznavnosti postavke kot neopredmeteno sredstvo, so razpoznavni oziroma ločljivi ali izhajajo iz pogodbenih pravic in se da izmeriti njegovo pošteno vrednost.

Poštene vrednosti neopredmetenega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti, če to ni ločljivo, ali pa je ločljivo, a ni nobenih pojavov ali dokazila o menjalnih transakcijah za ista oziroma podobna sredstva. Nasplošno veljajo za najbolj smiselne in zanesljive ocene poštene vrednosti cene, ki so objavljene na delujočem trgu. V primeru, da niso na voljo, je za primerljivo s transakcijo uporabna zadnja objavljena cena, vendar pod pogoji, da se med datumom posla in datumom cenitve poštene vrednosti sredstva niso pomembno spremenile gospodarske okoliščine (MRS 38, 2014).

Neopredmeteno sredstvo, privzeto ob združitvi, je morda ločljivo, vendar samo skupaj s povezanim opredmetenim ali neopredmetenim sredstvom, npr. izdajateljskega naslova revije ni mogoče prodati ločeno od baze podatkov o naročnikih. Ali pa npr. blagovna

znamka naravnega vira se lahko pripozna le skupaj z naravnim virom. Oboje od naštetega se na da ločiti in posamično prodati, zato se tudi v knjigah pripozna skupaj kot eno neopredmeteno sredstvo. Če pri merjenju poštene vrednosti za neopredmeteno sredstvo ni delujočega trga, se uporabi vrednost, ki bi jo podjetje plačalo za sredstvo med dvema nepovezanima strankama, zasnovanem na najboljših možnih informacijah. Uporabi se lahko tudi pomoč veščakov pri ocenjevanju vrednosti ali pa se uporabi metoda diskontiranja prihodnjih denarnih tokov, ki bodo nastali na podlagi sredstva (MRS 38, 2014).

Pridobitev z državno podporo

V tem primeru lahko podjetje dobi sredstvo brez plačila. Vlada prenese ali razporedi neopredmetena sredstva na podjetje, kot so letališke pravice, koncesije itd. Pripoznavanje državnih podpor določa MRS 20. Ta standard določa, da lahko podjetje sredstvo pripozna po pošteni vrednosti oziroma lahko tudi po nominalni vrednosti, ki se poveča za vrednost porabe, ki jo je mogoče pripisati sredstvu za njegovo nameravano uporabo.

Zamenjava sredstev

Lahko gre za denarno ali nedenarno menjavo ali kombinacijo obeh. Nabavna vrednost se meri po pošteni vrednosti, razen če menjalni posel nima komercialne vsebine ali poštene vrednosti danega sredstva ni možno zanesljivo izmeriti. Prejeto sredstvo se tako ovrednoti tudi, če se oddano sredstvo ne odpravi takoj iz evidence. Če se prejeto sredstvo ne ovrednoti po pošteni vrednosti, se vrednoti po knjigovodski vrednosti oddanega sredstva.

Dobro ime

Dobro ime, ustvarjeno znotraj podjetja, se ne pripozna kot sredstvo, kajti ni ločljiv dejavnik, niti ne izhaja iz pogodbenih in drugih pravic, ki bi se jih lahko zanesljivo izmerilo po nabavni vrednosti in bi bile obvladovane. V praksi se pojavlja za nastanek prihodnjih gospodarskih koristi poraba, ki pa ne zadošča sodilom pripoznanih neopredmetenih sredstev. Takšna poraba se pogosto smatra kot nekaj, kar prispeva dobremu imenu, ki se ustvarja znotraj podjetja (MRS 38, 2014). Dobro ime se pripozna le v konsolidiranih računovodskih izkazih, ko organizacija pridobi obvladujoč delež druge organizacije, v posamičnih računovodskih izkazih pa se ne pripozna. Prav tako se dobro ime ne pripozna, ko organizacija pripoji drugo organizacijo, ki jo sama ustvarja, saj gre za skupno upravljanje in se evidentira po knjigovodski vrednosti (Bajuk Mušič, 2020).

Dobro ime je matematično gledano razlika med plačano kupnino in pošteno vrednostjo sredstev in obveznosti prevzetega podjetja, gre vsebinsko za presežek kupnine, ki jo je prevzemnik voljan plačati za delež prevzetega podjetja nad pošteno vrednostjo dobljenega kapitala, ker pričakuje prihodnje dobičke iz poslovanja prevzetega podjetja (Bajuk Mušič, 2020).

Prevzemnik ločeno pripozna sredstva, obveznosti in pogojne obveznosti, če:

- gre za sredstvo, ki ni neopredmeteno in se pričakuje bodoče gospodarske koristi na njegovi podlagi, pri čemer se lahko zanesljivo izmeri pošteno vrednost;
- v primeru obveznosti, ki ni pogojna obveznost, in se pričakuje iz njenega naslova odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi in se lahko poštena vrednost zanesljivo izmeri;
- v primeru neopredmetenega sredstva ali pogojne obveznosti, kateri se lahko zanesljivo izmeri poštena vrednost (MRS 3, 2018).

Če opredeljiva sredstva, dolgovi ali pogojne obveznosti prevzetega podjetja ne izpolnjujejo sodil MRS za ločeno pripoznanje na datum prevzema, ima to posledičen vpliv na znesek, pripoznan kot dobro ime.

Prevzemnik na datum prevzema:

- pripozna dobro ime, pridobljeno s poslovno združitvijo, kot sredstvo;
- prvotno meri to dobro ime kot presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti, pripoznanih v skladu s standardom MRS 3.

V skladu z MRSP 3 predstavlja dobro ime, pripoznano v poslovni združitvi, dobro ime, ki ga pridobi obvladujoče podjetje na podlagi svojega deleža v lastniškem kapitalu in ne kot dobro ime, ki ga obvladuje obvladujoče podjetje zaradi poslovne združitve. Zato se dobro ime, pripisljivo manjšinskemu deležu, ne pripozna v konsolidiranih računovodskih izkazih obvladujočega podjetja. Če torej obstaja manjšinski delež v denar ustvarjajoči enoti, kateri je bilo razporejeno dobro ime, zajema knjigovodska vrednost te enote:

- oba deležel delež obvladujočega podjetja in manjšinski delež v prepoznavnih čistih sredstvih enote ter
- delež obvladujočega podjetja v dobrem imenu (MRS 3, 2018).

Vendar pa je del nadomestljive vrednosti denar ustvarjajoče enote, ugotovljen po tem standardu, pripisljiv manjšinskemu deležu v dobrem imenu.

Dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, po MRS nima določene dobe koristnosti in se ne amortizira. Namesto tega ga prevzemnik preizkuša za oslabitev letno ali pogosteje, če dogodki ali spremenjene okoliščine kažejo na to, da bi lahko bilo oslabljeno, v skladu z MRS 36. Več o slabitvi dobrega imena je napisano pod Poglavjem 1.3.3.

Po SRS 2 pa mora imeti dobro ime določeno dobo koristnosti, v primeru, da se dobe koristnosti ne more oceniti, to SRS 2 določi za dobo petih let. Dobro ime se enakomerno amortizira v času dobe koristnosti. Ne glede na amortiziranje se mora vsako leto določiti test slabitve. V primeru računovodenja po SRS 2 se tako dobro ime pripozna v odhodkih

prej kot v primeru računovodenja po MRSP, ob predpostavki, da niso spremenjeni kakšni drugi pogoji (Bajuk Mušič, 2020).

Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva

Za to, da se podjetje lahko pripozna kot neopredmeteno sredstvo, nastalo znotraj podjetja, mora:

- obstajati razpoznavno sredstvo, ki bo ustvarjalo prihodnje gospodarske koristi;
- se lahko zanesljivo izmeri nabavno vrednost, saj v nekaterih primerih ni možno zanesljivo izmeriti stroškov znotraj ustvarjenega neopredmetenega sredstva od stroškov ohranjanja ali povečanja dobrega imena, ustvarjenega v podjetju.

Nabavna vrednost neopredmetenih sredstev, nastalih v podjetju, zajema vse neposredne stroške, ti so na primer:

- stroški materiala in storitev, uporabljenih pri nastajanju neopredmetenih sredstev;
- stroški zaslužkov zaposlencev iz naslova nastajanja neopredmetenega sredstva;
- plačila za registracijo pravnih pravic;
- amortizacije patentov in licenc, ki se uporabljajo pri ustvarjanju neopredmetenega sredstva itd.

Prav tako MRS 23 določa nekatere stroške obresti, ki se lahko usredstviijo. To so stroški izposojanja, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu ali ustvarjanju sredstva v pripravi. So tisti stroški izposojanja, ki bi se jim lahko izognili, če se ne bi pojavile naložbe v zvezi s sredstvom v pripravi. Če si podjetje izposodi finančna sredstva za pridobitev nekega sredstva v pripravi, so ti z lahkoto razpoznavni. Ta znesek mora biti razkrit in pojasnjen tudi v letnem poročilu (MRS 23).

Primeri stroškov, ki se ne smejo upoštevati v nabavni vrednosti pripoznanega neopredmetenega sredstva, pa so:

- strošek prodajanja, strošek splošnih služb, drugi posredni stroški, ki se ne pripišejo neposredno neopredmetenemu sredstvu;
- razvijanje pomanjkljivosti in začetnih izgub in začetnih izgub pri poslovanju;
- stroški strokovnega usposabljanja osebja za ravnanje s sredstvom.

Pri usredstvenju stroškov raziskav in razvoja mora podjetje najprej poleg splošnih pogojev pripoznanja upoštevati še pogoj, da se nastajanje sredstev razporedi na stopnjo raziskovanja in razvijanja, če podjetje pri oblikovanju projekta med stopnjama ne more narediti razlike, se smatra, kot da gre le za stopnjo raziskovanja.

Stopnja raziskovanja

Za stopnjo raziskovanja MRS 38 določa:

- nobeno neopredmeteno sredstvo na tej stopnji se ne pripozna;

- vrednost porabe pri raziskovanju se pripozna kot odhodek takoj, ko nastane, saj podjetje na tej točki še ne more dokazati, da obstaja neopredmeteno sredstvo, ki bo ustvarjalo prihodnje gospodarske koristi;
- za raziskovanje štejemo na primer pridobivanje novega znanja, iskanje različnih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih itd.

Primer raziskave so iskanje alternativ določenih materialov, naprav, produktov, procesov, sistemov, storitev in drugo, končna izbira možnih alternativ izboljšanih materialov, naprav itd.

Stopnja razvijanja

V primeru razvijanja podjetje po MRS 38 pripozna neopredmeteno sredstvo, če:

- se lahko dokaže strokovno izvedljivost dokončanja neopredmetenega sredstva, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo;
- podjetje lahko dokaže namen dokončati neopredmeteno sredstvo in ga prodati ali uporabiti;
- podjetje lahko dokaže sposobnost prodati ali uporabiti neopredmeteno sredstvo;
- podjetje lahko dokaže, kako bo neopredmeteno sredstvo ustvarjalo prihodnje gospodarske koristi;
- podjetje lahko dokaže razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja;
- podjetje lahko dokaže, da je sposobno zanesljivo izmeriti vrednost porabe, ki se pripisuje razvijanju neopredmetenega sredstva (izpolnjeno mora biti vse naštet).

Primeri razvojnega delovanja so oblikovanje, konstruiranje, preizkušanje prototipov, oblikovanje orodij ali vzorcev, oblikovanje in delovanje poskusnega obrata, ki nima gospodarsko utemeljenega obsega za komercialno proizvodnjo, oblikovanje, preizkušanje izboljšanih materialov, naprav, proizvodov itd.

Pri dokazovanju razpoložljivosti dejavnikov za dokončanje, uporabo ali pridobivanje zaslužkov je te mogoče pojasniti s poslovnim načrtom. V nekaterih primerih se pokaže tudi z zagotovitvijo, da je posojilodajalec voljan financirati načrt (ACCA 7, 2019).

Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva, kot so blagovne znamke, kolofoni, naslovi publikacij, seznam odjemalcev itd., se ne pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo, saj jih po vsebini ni možno razlikovati od stroškov poslovanja kot celote.

1.3.2 Pripoznanje odhodkov

MRS 38 določa, da se kot odhodek pripozna poraba, ki omogoča prihodnje gospodarske koristi in ta poraba ne zadošča sodelom za pripoznanje neopredmetenega ali kakšnega

drugega sredstva. Vrednost porabe, ki se pojavi v povezavi z neopredmetenimi sredstvi, se izkaže kot odhodek v poslovnem izidu, razen če:

- zadošča sodilom pripoznanja in je del nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva;
- se ta postavka prevzame v poslovni združitvi in se tako ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo, takrat je ta vrednost, kot določa MRS 3, všteta v nabavno vrednost, je del zneska, pripisanega dobremu imenu.

Prav tako MRSP 3 določa, da se poraba, povezana z neopredmetenim sredstvom, pripozna kot dohodek, razen v primeru, ko se pripozna v nabavni vrednosti neopredmetenega sredstva ali pa se šteje v nabavno vrednost poslovne združitve kot del zneska v dobrem imenu pod pogoji, ki jih določa MRSP 3.

Primeri porabe, ki se pripoznajo kot odhodki, so:

- raziskovanje, razen če se upošteva pri poslovni združitvi;
- zagonski stroški (ustanovitveni stroški, poraba za začetek novega poslovanja itd.), razen, če se šteje v nabavno vrednost pod pogoji MRS 16);
- poraba pri dodatnem usposabljanju, oglaševanju, pospeševanju dejavnosti, premeščanju ali reorganizaciji podjetja;
- lahko se šteje tudi predujem, ko se dostava blaga ali storitev plača, preden je opravljena (MRS 38, 2014).

Poraba, ki se je že pripoznala kot odhodek, se kasneje ne more pripoznati kot neopredmeteno sredstvo.

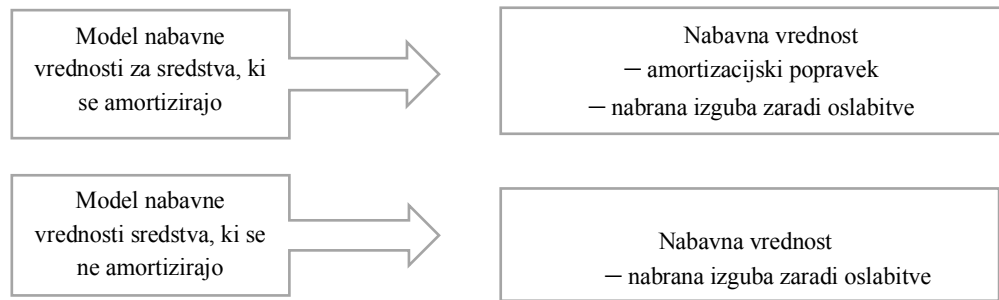
1.3.3 Merjenje neopredmetenih sredstev po pripoznavanju

Podjetje lahko izbere kot računovodsko usmeritev model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja. En model mora veljati za vsa neopredmetena sredstva v skupini. Vrsta neopredmetenih sredstev je skupina sredstev s podobno naravo in uporabo pri poslovanju podjetja. Postavke v skupini neopredmetenih sredstev se prevrednotijo hkrati, da bi se izognili prevrednotenim zneskom, ki bi bili pomešani na različne dneve (MRS 38, 2014).

Model nabavne vrednosti

Neopredmeteno sredstvo se po začetnem merjenju izkazuje po nabavni vrednosti, ki se zmanjša za akumulirano amortizacijo in morebitne akumulirane slabitve. Slika 1 prikazuje razliko v postopku slabitve v primeru, da se sredstvo amortizira ali če se ne.

Slika 1: Model poznejšega merjenja neopredmetenih sredstev



Vir: Jerman (2012).

Model prevrednotenja

Po začetnem pripoznavanju se neopredmeteno sredstvo izkazuje po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za kasnejšo akumulacijo in kasnejše izgube zaradi slabitve. Upošteva se poštena vrednost sredstva na delujočem trgu. Prav tako standard zahteva, da morajo biti sredstva prevrednotena dovolj pogosto, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od vrednosti na trgu. Če za sredstvo v skupini sredstev ni delujočega trga, se mora to izkazati po nabavni vrednosti, zmanjšani za akumulirano amortizacijo in akumulirane izgube. Dejstvo, da za določeno sredstvo ni več delujočega trga, lahko nakazuje na to, da je potrebno vrednost sredstva oslabiti.

Prevrednotenja morajo biti dovolj redna, da se na dan bilance stanja knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od njegove poštene vrednosti. Po pripoznanju izgube zaradi oslabitve je treba v prihodnjih obdobjih tako prilagoditi amortiziranje, da se popravljena knjigovodska vrednost sredstev, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, premišljeno razporeja v preostali dobi koristnosti.

Najprej mora organizacija prevrednotiti, če obstajajo dejavniki, ki nakazujejo, da so sredstva, ki pripadajo denar ustvarjajoči enoti, lahko oslABLJena. Torej se najprej preveri, ali obstaja znak, ki nakazuje, da bi se lahko neopredmeteno sredstvo sploh slabilo. Šele potem pa naredi test slabitve in izračuna nadomestljivo vrednost. V primeru, da ni znakov, ki bi nakazovali na slabitev oziroma na padec vrednosti sredstva, potem se načeloma test slabitev ne opravi in se prav tako ne računa nadomestljive vrednosti. Če pa so znaki, ki nakazujejo na slabitve, potem se primerja nadomestljiva knjigovodska vrednost s knjigovodsko vrednostjo neopredmetenih sredstev. V primeru, da je nadomestljiva vrednost manjša, mora organizacija neopredmetena sredstva oslabiti in pripoznati prevrednotovalne poslovne odhodke (Bajuk Mušič, 2020).

V naslednjih primerih se mora test slabitve narediti ne glede na to, ali obstajajo dejavniki, ki nakazujejo slabitve:

- neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti;
- neopredmetena sredstva, ki še niso v uporabi,
- dobro ime, pridobljeno v poslovni kombinaciji (Bajuk Mušič, 2020).

Organizacija si pri izračunu poštene vrednosti lahko pomaga z veščaki, ni pa nujno. Ključno je, da pri izračunih upošteva določila računovodskih standardov in standardov ocenjevanja vrednosti. V primeru, da delo opravi veščak, mora točno vedeti, s kakšnim namenom vrednoti (Bajuk Mušič, 2020).

SRS 17 in MRS 36 navajata naslednja znamenja, da utegne biti neopredmeteno sredstvo oslabiljeno:

Iz zunanjih virov informacij:

- bistveno zmanjšanje cene na trgu;
- v prihodnje se bodo pojavile bistvene spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje organizacija;
- v obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne donosnosti, kar bo verjetno vplivalo na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu sredstva v uporabi (MRS 36, 2013).

Iz notranjih virov informacij:

- dokazi o zastarelosti sredstva;
- pričakovane so bistvene spremembe v obsegu ali načinu uporabe sredstva z negativnim vplivom;
- na voljo so dokazi, ki kažejo, da je oziroma bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je pričakovano, in sicer:
 - večji denarni tokovi za pridobitev sredstva, kot je bilo pričakovano;
 - čisti denarni tok, ki priteka v organizacijo na podlagi sredstva, je bistveno slabši;
 - pomembno zmanjšanje čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja, ki priteka v organizacijo na podlagi sredstva;
 - iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je pričakovano in
 - druga podobna znamenja (MRS 36, 2013).

Slabitev se opravi kadarkoli med letom, vendar vsako leto ob istem času. Oslabitev različnih neopredmetenih sredstev se lahko opravi ob različnem času. Če pa je bilo sredstvo prvič pripoznano sredi leta, se opravi preizkus za oslabitev pred koncem tekočega letnega obdobja (MRS 36, 2013). V primeru, da se s sredstvom ne trguje, se lahko oceni pošteno vrednost. Če ni možno določiti poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ker ni zanesljive podlage, na kateri bi določili ceno, ki bi se dosegla na trgu med dvema nepovezanima, popolno obveščenima in voljnima strankama, takrat se uporabi drugačen pristop (MRS 36, 2013).

Ocenitev vrednosti sredstva pri uporabi sestavlja:

- ocenitev prihodnjih denarnih tokov, ki bodo pritekali na podlagi sredstva in njegove končne odtujitve;
- uporabo ustrezne diskontne mere prihodnjih denarnih tokov.

Vendar pa se pod pogoji, ki jih določa MRS 36, lahko v nekaterih primerih pri preizkusu uporabi najnovejši izračun nadomestljive vrednosti sredstva, opravljen v predhodnem obdobju, tudi v tekočem obdobju.

Prevrednotenje dobrega imena

Za namen preizkusa oslabitve je treba dobro ime, prevzeto v poslovni združitvi, od dneva prevzema dodeliti vsaki prevzemnikovi denar ustvarjajoči enoti, za katere se pričakuje, da bodo pridobile koristi od sinergij združitve ne glede na to, ali so druga sredstva oziroma obveznosti prevzetega podjetja pripisana tem enotam ali skupinam enot. Vsaka enota ali skupina enot, kateri se dodeli dobro ime, mora predstavljati najnižjo raven v podjetju, pri kateri se dobro ime nadzira za interne namene odločanja in ne sme biti večja od poslovnega odseka kot določa MRSP 8. Dobrega imena včasih ni mogoče nepristransko razporediti na posamezne denar ustvarjajoče enote, ampak le na skupine denar ustvarjajočih enot. Zaradi tega so včasih na najnižji ravni v podjetju, pri kateri se dobro ime spremlja za notranje namene odločanja, zajete številne denar ustvarjajoče enote, na katere se dobro ime nanaša, vendar se ga ne da razporediti nanje (MRS 36, 2013).

Kadar se dobro ime nanaša na denar ustvarjajočo enoto, vendar še ni bilo razporejeno vanjo, se v tej enoti izvede preizkus oslabitve v primeru, da obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabiljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote brez vključenega dobrega imena z njeno nadomestljivo vrednostjo. V denar ustvarjajoči enoti, na katero je bilo dobro ime razporejeno, se izvede preizkus oslabitve vsako leto in kadar obstaja znamenje, da je ta enota morda oslabiljena, s primerjanjem knjigovodske vrednosti te enote, vključno z dobrim imenom, z nadomestljivo vrednostjo te enote. Če nadomestljiva vrednost presega knjigovodsko vrednost enote, se enota in dobro ime, razporejeno na to enoto, štejeta kot neoslabiljena. Če knjigovodska vrednost enote presega nadomestljivo vrednost enote, mora podjetje pripoznati izgubo zaradi oslabitve (MRS 36, 2013).

Izguba se pripozna:

- zmanjšati je potrebno knjigovodsko vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto in
- končno na druga sredstva enote sorazmerno s knjigovodsko vrednostjo vsakega sredstva v enoti (MRS 36, 2013).

V primeru prevrednotenja denar ustvarjajoče enote, ki ni v polni lasti, a zajema dobro ime, se knjigovodska vrednost te enote namišljeno prilagodi, preden se jo primerja z njeno

nadomestljivo vrednostjo. Naredi se izračun povečanja na kosmato vrednost knjigovodske vrednosti dobrega imena, ki je razporejeno na to enoto, da se vključi dobro ime, pripisljivo manjšinskemu deležu. Namišljeno prilagojena knjigovodska vrednost se potem primerja z nadomestljivo vrednostjo enote in se ugotovi, ali je denar ustvarjajoč. Če denar ustvarja enoto, se vrednost enote potem primerja z rzi, da zmanjša knjigovodsko vrednost dobrega imena, ki je razporejeno na to enoto. Ker pa je dobro ime pripoznano le v obsegu deleža v lastniškem kapitalu obvladujočega podjetja, se morebitna izguba, povezana z dobrim imenom, porazdeli med izgubo, pripisljivo obvladujočemu podjetju, in tisto, ki pripada manjšinskemu deležu, pri čemer je le prva pripoznana kot izguba zaradi oslabitve dobrega imena. Če je celotna izguba zaradi oslabitve, ki se nanaša na dobro ime, manjša od vrednosti, za katero namišljeno prilagojena knjigovodska vrednost denar ustvarjajoče enote presega njeno nadomestljivo vrednost, se po MRS preostala presežna vrednost razporedi drugim sredstvom enote sorazmerno na podlagi knjigovodske vrednosti vsakega sredstva v tej enoti (MRS 36, 2013).

Če sredstva, ki sestavljajo denar ustvarjajočo enoto, kamor je dobro ime razporejeno, preizkusijo oslabitev ob istem času kot enota, ki ima to dobro ime, se mora ta preizkus oslabitve opraviti prej kot v tej enoti, ki vsebuje dobro ime. Zadnji podroben izračun nadomestljive vrednosti takšne denar ustvarjajoče enote z dobrim imenom, opravljen v predhodnem obdobju, se lahko uporabi za preizkus morebitne oslabitve te enote v tekočem obdobju, če so izpolnjena pogoji, ki jih določa MRS 3 (MRS 36, 2013).

SRS 17 določa, da je znesek izgube zaradi slabitve enak presežku knjigovodske vrednosti denar ustvarjajoče enote nad njeno nadomestljivo vrednostjo. V primeru slabitve dobrega imena najprej zmanjša knjigovodska vrednost dobrega imena, razporejenega na denar ustvarjajočo enoto ali skupino enot, potem pa se po potrebi glede na delež knjigovodske vrednosti posameznega sredstva v denar ustvarjajoči enoti sorazmerno zmanjšajo knjigovodske vrednosti ostalih denar ustvarjajočih enot oziroma skupine, razen če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku, na podlagi drugega standarda, na primer po metodi prevrednotenja MRS 16. Razveljavitev izgube je treba pripisati neposredno lastniškemu kapitalu v postavki pod naslovom Prevrednotovalni presežek. V primeru oslabitve preko izkaza poslovnega zida pa se razveljavitev pripozna prav tako v izkazu poslovnega izida. Potrebno je popraviti tudi amortizacijske vrednosti.

Tako SRS 17 kot MRS 36 navajata, da pri razporejanju izgube zaradi slabitve organizacija ne sme zmanjšati knjigovodske vrednosti posameznega sredstva denar ustvarjajoče enote pod največjo izmed naslednjih vrednosti:

- poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če je ta določljiva;
- vrednosti pri uporabi, če je določljiva;
- nič.

Prav tako kot MRS tudi SRS navaja, da se izguba zaradi slabitve dobrega imena ne more razveljaviti (SRS 17), saj standarda prepovedujeta pripoznavanje dobrega imena, ki je ustvarjeno znotraj podjetja. Vsako kasnejše povečanje nadomestljive vrednosti dobrega imena v obdobjih po pripoznanju izgube zaradi slabitve bi verjetno povečalo znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime in ne razveljavilo izgube zaradi slabitve dobrega imena, pripoznanega pri prevzetju.

Razveljavitev pretekle slabitve

Standarda SRS 17 in MRS 36 določata tudi, da je potrebno razveljaviti pretekle slabitve, če se spremeni ocena in je potrebno razveljaviti izgubo. Izgube zaradi slabitve, pripoznane pri sredstvu, razen dobrega imena v prejšnjih obdobjih, je treba razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti po zadnji pripoznani izgubi zaradi slabitve.

Slabitev se odpravi tako, da se knjigovodsko vrednost poveča za nadomestljivo, a nova knjigovodska vrednost ne sme biti večja od tiste pred slabitvijo. Razlika se pripozna kot prevrednotovalni prihodek. Razen v primeru revalorizacije, v tem primeru gre za povečanje iz revaloriziranja in se pripiše neposredno kapitalu, postavki revalorizacijske rezerve.

Primeri spremembe ocen so lahko:

- sprememba podlage za nadomestljivo vrednost, to je nadomestljiva vrednost, zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje ali vrednosti pri uporabi;
- sprememba zneska ali roka ocenjenih denarnih tokov ali diskontirane mere, če je poštena vrednost zasnovana na vrednosti sredstva v uporabi,
- spremembe ocene sestavne poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če je bila nadomestljiva vrednost zasnovana na pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje (MRS 36, 2013).

1.3.4 Doba koristnosti

Neopredmeteno sredstvo lahko ima določeno ali nedoločeno dobo koristnosti. Če je določena, se oceni število proizvodnih oziroma podobnih enot, ki so sestavni del te dobe koristnosti. Pri nedoločeni dobi pa se smatra, da ni predvidljive omejitve obdobja, v katerem se od sredstva pričakujejo gospodarske koristi. V primeru določene dobe koristnosti se sredstvo amortizira, v primeru nedoločene dobe pa ne. Nedoločenosti ne smemo enačiti z nedokončnostjo.

Neopredmetena sredstva s nedoločeno dobo koristnosti

Tako po MRSP, kot SRS se sredstvo prične amortizirati, ko je na razpolago za uporabo. Znesek amortizacije se razporedi na celotno dobo koristnosti sredstva.

Poznamo različne metode amortizacije. Izbor metode je odvisen od pričakovanega vzorca uporabe pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih omogoča sredstvo. Amortizacija se običajno pripozna v poslovnem izidu, izjemoma pa se lahko pripozna tudi v knjigovodski vrednosti drugega sredstva. Preostala vrednost je diskontiran ocenjen znesek, ki bi ga podjetje v sedanjosti dobilo pri odtujitvi sredstva po zmanjšanju za ocenjene stroške odtujitve po preteku dobe koristnosti. Preostale vrednosti neopredmetenega sredstva načeloma ni, razen če obstaja obveza tretje stranke za nakup sredstva po preteku dobe koristnosti, ali pa če obstaja za sredstvo delujoč trg in je na podlagi tega možno ugotoviti pošteno vrednost in je prav tako verjetno, da bo ta trg po preteku dobe koristnosti še obstajal (MRS 38, 2014).

Amortizirljivi znesek sredstva se mora premišljeno razporejati skozi celotno dobo koristnosti. Določi se ga po odštetju preostale vrednosti neopredmetenega sredstva. V praksi je preostala vrednost sredstva pogosto nepomembna in se zato pri izračunu zneska amortizacije ne upošteva.

Konec vsakega poslovnega leta se mora preveriti doba amortiziranja in stopnja amortiziranja. V primeru, da se ugotovijo spremembe za pričakovan vzorec prihodnjih gospodarskih koristi, se morajo te spremembe obračunati v skladu z MRS 8 – *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napak*. Prav tako se morajo upoštevati spremembe v primeru prevrednotenja sredstva oziroma spremembe preostale vrednosti.

Neopredmetena sredstva s nedoločeno dobo koristnosti

V primeru sklepa, da je doba nedoločena, mora biti ta neodvisen od načrtovane prihodnje vrednosti porabe, ki presega vrednost porabe, ki je potrebna, da se ohrani navedena stopnja učinkovitosti sredstva. Če se zaključi, da podjetje nima določene dobe koristnosti, potem se takšnega sredstva ne amortizira, se pa vsako poslovno leto preverja, ali bi bilo sredstvo potrebno slabiti. Vsako leto se preverijo okoliščine, ki določajo, da se sredstvu res lahko še naprej pripiše nedoločeno dobo koristnosti. V primeru morebitnih sprememb se te pripoznajo, kot določa MRS 8 (MRS 38, 2014).

SRS 2 prav tako določa določene in nedoločene dobe koristnosti. Neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti se ne amortizira, ampak se prevrednoti. SRS 17 pa v nasprotju z MRS 36 določa, da se mora doba koristnosti obvezno določiti dobremu imenu. Če te ni mogoče zanesljivo izmeriti, se po SRS 17 vzame doba petih let.

1.3.5 Odtujitve neopredmetenih sredstev

Sredstvo se odpravi iz poslovnih knjig v primeru odtujitve sredstva ali pa kadar se ne pričakuje več prihodnjih gospodarskih koristi iz uporabe oziroma odtujitve tega sredstva.

V primeru odtujitve oziroma kadar se preneha pričakovati prihodnje gospodarske koristi sredstva, se morajo dobički ali izgube iz naslova tega pripoznati tako, da se ugotovi razlika med čistim donosom oziroma izgubo iz odtujitve in knjigovodsko vrednostjo sredstva, kot prikazuje formula. Ta razlika se pripozna v poslovnem izidu, ko se pripoznano sredstvo odpravi (razen če MRS 17 določa drugače). Za datum odtujitve pa se uporabijo sodila, ki jih določa MRS 18.

1.3.6 Razkritja neopredmetenih sredstev v računovodskih izkazih

Neopredmetena sredstva se razkrije po skupinah. Loči se na sredstva, ki so ustvarjena znotraj podjetja, in druga. Razkrije se opis knjigovodske vrednosti sredstva in preostalo dobo amortiziranja vsakega posameznega neopredmetenega sredstva, ki je bistveno za računovodske izkaze. MRS 38 podrobneje določa naslednja razkritja:

- dobe koristnosti, ali gre za določene ali nedoločene;
- uporabljene amortizacijske stopnje pri določenih dobah in metode amortiziranja;
- kosmato knjigovodsko vrednost akumulirane amortizacije skupaj z akumuliranimi izgubami zaradi oslabitve na začetku in na koncu obdobja;
- vrstične postavke v izkazu poslovnega izida, kamor je všteta amortizacija;
- morebitne izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v obdobju;
- morebitne izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v obdobju;
- amortizacijo, pripoznano v obdobju;
- čiste tečajne razlike, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov v predstavitevno valuto, in iz prevedbe poslovanja v tujini v predstavitevno valuto podjetja;
- druge spremembe knjigovodske vrednosti v obdobju ter
- prilagajanje knjigovodskih vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kažejo:
 - dodatke, na primer za razvijanje znotraj podjetja, pridobljeno, ločeno ali v poslovni združitvi;
 - sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev, ki so namenjena za prodajo v skladu z MRSP 5 ter druge odtujitve;
 - povečanja ali zmanjšanja v obdobju zaradi prevrednotenja ter morebitne izgube zaradi slabitve, pripoznane ali odpravljene neposredno v lastniškem kapitalu.

MRS 8 določa razkritje morebitnih sprememb dobe koristnosti neopredmetenega sredstva, spremembe metod amortiziranja in sprememb preostalih vrednosti. Če se od teh sprememb pričakuje vpliv na gospodarske koristi obravnavanega obdobja ali bodočih obdobj. Zahteva, da podjetje razkrije naravo in znesek spremembe računovodske ocene,

ki ima bistven vpliv v obravnavanem obdobju ali pa ga bo imel v naslednjih obdobjih. Takšno razkritje izhaja iz sprememb ocenjene dobe koristnosti, metode amortiziranja ali preostalih vrednosti. Prav tako se razkrije neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti in vse pomembne utemeljitve za nedoločeno dobo. V primeru nedoločenih dob je potrebno razkriti pojasnila, ki podpirajo ocenjeno nedoločeno dobo koristnosti neopredmetenega sredstva.

Podjetje mora razkriti:

- znesek izgub slabitve, ki gredo preko izkaza poslovnega izida;
- znesek razveljavitev izgub, ki gredo preko izkaza poslovnega izida;
- znesek izgub zaradi slabitve, ki so pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu;
- znesek razveljavitev izgub, ki so pripoznane neposredno v lastniškem kapitalu;
- prav tako mora navesti dogodke in okoliščine, zakaj je prišlo do slabitve oziroma razveljavitve, in druge informacije, ki jih določa MRS 36.

V primeru, da se po pripoznavanju zneski merijo po prevrednotenih sredstvih, MRS 38 določa, da se mora razkriti:

- dejanski datum prevrednotenja skupine sredstev;
- knjigovodsko vrednost prevrednotenih sredstev;
- knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednotena skupina merila po pripoznavanju po modelu nabavne vrednosti;
- razkrije se znesek prevrednotovalnega presežka, ki se nanaša na neopredmetena sredstva na začetku in na koncu obdobja;
- razkrijejo se tudi metode in pomembne predpostavke, uporabljene pri prevrednotenju.

Zaradi razkrivanja se lahko skupine združijo tudi v širše skupine neopredmetenih sredstev, ampak tako, da se ne pomešajo tiste, ki so merjene po modelu nabavne vrednosti, in tiste, merjene po modelu prevrednotenja.

Razkrijejo se tudi agregatni zneski odhodkov, ki so nastali neposredno iz naslova raziskav in razvoja, tisti, ki se lahko neposredno pripišejo. Potrebno je razkriti neopredmetena sredstva z omejeno lastninsko pravico in knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, ki so dana kot poroštvo. Razkrije se tudi znesek pogodbenih obvez za pridobitev neopredmetenih sredstev in še druga razkritja, ki jih določajo standardi SRS oziroma MRS.

2 REVIZIJA NEOPREDMETENIH SREDSTEV

2.1 Kaj je revizija neopredmetenih sredstev

Zunanja revizija je posebna gospodarska dejavnost oziroma opravilo veščakov, ki po naročilu lastnikov, vrhovnih poslovodnikov ali drugih preizkušajo in ocenjujejo poštenost in resničnost računovodskih izkazov. Gre za neodvisno in nepristransko potrdilo presoje primerne delovanja podjetja (Koletnik, 2008, str. 9).

Drugače povedano je revizija računovodskih izkazov preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju. Na podlagi tega se izda neodvisno mnenje o tem, ali so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz finančnega stanja podjetja. Namen revizije je omogočiti revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih pripravljeni skladno s primernim okvirom računovodskega poročanja (Koletnik, 2008, str. 64).

V Sloveniji revidiranje ureja:

- Zakon o revidiranju (ZRev-2),
- Mednarodnimi standardi revidiranja in druga pravila mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IFAC):
 - Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti,
 - Mednarodni standardi poslov preiskovanja,
 - Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil,
 - Mednarodni standardi sodnih storitev,
 - Mednarodna stališča o postopkih preiskovanja,
 - Mednarodna stališča o postopkih dajanja zagotovil,
 - Mednarodna stališča o postopkih sodnih storitev,
 - Kodeks etike za računovodske strokovnjake,
 - temeljna revizijska načela in druga pravila revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo,
 - drugi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih ravni oseb oziroma druge oblike revizije (Slovenski inštitut za revizijo, 2009).

Delovni koraki revidiranja so sestavljeni iz štirih faz, začne se s *pripravljalno fazo*, ki predstavlja začetna dela pred sklenitvijo posla. Revizor se seznani z naročnikovim delom, njegovo poštenostjo, resnicoljubnostjo itd. Naredi pa se tudi načrt vsebine del, določi se izvajalce, delovni čas in stroške.

Nato sledi *načrtovalna faza*, ki predstavlja seznanitev z naročnikovim poslovanjem, spoznavanje naročnikovega poslovno-organizacijskega ustroja, računovodenja, poslovnih tveganj, seznanitev z vzpostavljenimi notranjimi kontrolami, izdelavo izvedbenega načrta, na podlagi katerega se bo izvajala revizija. Načrtuje se posamezne

revizijske postopke, določi se namen in cilje revidiranja, naredi se terminski načrt revizije in drugo.

Preden se načrtuje postopke, je potrebno spoznati tudi kontrolno okolje, notranje kontrole in kontrolne postopke, sicer so ti podrobneje pregledani v izvedbeni fazi, ampak je za izvedbo načrta nujno prej zagotoviti vpogled v notranji sistem revidiranja.

Izvedbeni načrt je na podlagi praviloma sestavljen iz dveh delov:

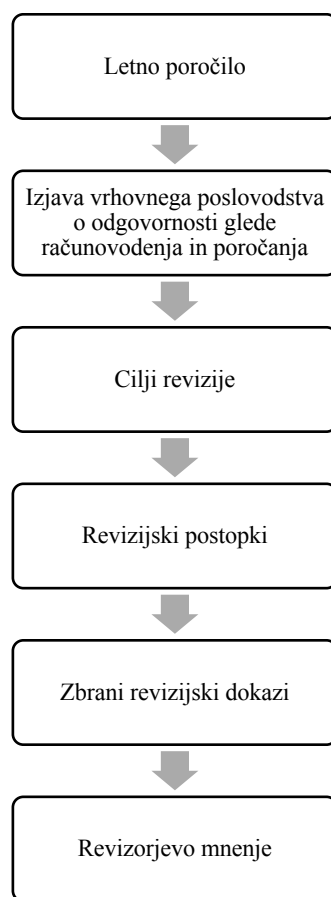
- v *predhodni reviziji* se preizkusi in oceni notranje kontrole, naredi se popis sredstev in obveznosti do virov sredstev in
- v *glavni reviziji* se preizkusi ter oceni resničen in pošten prikaz gospodarskega stanja podjetja.

Po opravljeni načrtovalni fazi se prične *izvedbena faza*, tukaj se revizor podrobneje spozna s stranko, podrobneje se spozna računovodstvo in notranje kontrole. Naredi preizkus in oceno poslovnih tveganj, preizkus in oceno notranjih kontrol, preizkus in oceno popisa sredstev, preizkus podatkov v računovodskih izkazih oziroma letnem poročilu in podobno.

Na koncu pa se v *sklepni fazi*, ki jo sestavljajo poslovske predstavitve, revizor pogovori z delovno skupino in oceni podatke. Na podlagi tega pa se izda mnenje.

Opisano prikazuje Slika 2. Kot podlaga oblikovanju mnenja revizor spozna podjetje, njegovo okolje, oceni tveganje, pomembne napačne navedbe, preveri notranje kontrole in preveri podatke. Zbrati mora dovolj revizijskih dokazov, na podlagi katerih se nato lahko oblikuje mnenje.

Slika 2: Revidiranje letnega poročila



Vir: Koletnik (2008).

Revizor s preizkušanjem podatkov dokaže, da so uradne trditve vrhovnega posloводства o neopredmetenih osnovnih sredstvih v računovodskih izkazih resnične.

V nadaljevanju so navedene uradne trditve o neopredmetenih sredstvih.

- *Obstoj in pojavitev* (angl. existence and occurrence) – vsa neopredmetena osnovna sredstva, ki so izkazana v bilanci stanja, res obstajajo, prav tako so resnični vsi prihodki in odhodki, izgube in dobički, ki so prikazani in se nanašajo na obravnavano poslovno leto.
- *Pravice in obveznosti* (angl. rights and obligations) – posloводство trdi, da ima podjetje pravice do sredstev, ki jih izkazuje v izkazih.
- *Popolnost* (angl. completeness) – v izkazih so zajeta vsa neopredmetena sredstva in vsi prihodki, odhodki, dobički in izgube, povezani z njimi.
- *Vrednotenje in merjenje* (angl. valuation and measurement) – vsi zneski so izkazani v pravilni višini, nanašajo se na obravnavano obdobje, ovrednoteni so v skladu s standardi, po katerih računovodi podjetje.

– *Predstavitev in razkritje* (angl. presentation and disclosure) – zneski v računovodskih izkazih so pravilno razvrščeni, razkritja pa so skladna s standardi, po katerih se ravna podjetje (Whittington & Pany, 2001, str 214).

Vsa neopredmetena sredstva imajo ponavadi premalo fizičnih dokazov o njihovem obstoju. Zaradi tega jih je težje definirati in pripoznati v bilanci stanja kot opredmetena osnovna sredstva (Whittington & Pany, 2001, str 555). Gre za neoprijemljiva sredstva oziroma v določenih primerih (kot so patenti, licence) oprijemljiva z vidika, da imajo svojo pravno dokumentacijo, načeloma pa neopredmetena sredstva fizično ne obstajajo (Deller, 2019).

Razne študije omenjajo, da ima podjetje oziroma poslovodstvo veliko možnosti diskrecije pri pripoznavanju nekaterih neopredmetenih sredstev (na primer dobro ime, stroški raziskav in razvoja), kar pa morajo revizorji preveriti, saj so usposobljeni za odkrivanje diskrecije v računovodskih izkazih (MSR 620). Namen revizije je povečati stopnjo zaupanja in zanesljivosti na računovodske izkaze (Jalovec, 2016).

Če na primer stranka pripozna stroške tako, da jih usredstvi kot bodoči proizvod, potem mora revizor pridobiti podporno dokumentacijo, ki to opravičuje. Preveriti mora, kako so stroški povezani z novim proizvodom in oceniti, skozi kakšno obdobje naj bo sredstvo dano v stroške. Vse to je zelo specifično in je za določitev takšnih predpostavk potrebno veliko tehničnega znanja, revizor mora s tem namenom dobro poznati panogo, v kateri podjetje posluje, samo poslovanje podjetja in projekt, na katerega se ti stroški navezujejo.

Vprašanje se pojavi tudi v primeru, da podjetje razvija nov produkt. Celotno obdobje razvoja traja 5 let, v tem obdobju so poskusili več alternativ, kako bo zadeva delovala. Kaj je sedaj neopredmeteno sredstvo? Samo zadnja uspela alternativa ali vse skupaj.

Prav tako je težko zaslediti historično podlago stroškov, na podlagi katerih nastane blagovna znamka. Če podjetje kupi blagovno znamko od drugega podjetja, potem ni dilem, saj se pripozna nabavna vrednost. Blagovna znamka, ustvarjena znotraj podjetja, pa se zaradi nejasnosti, kaj vse lahko štejemo kot strošek, ki izvira iz njenega nastanka, ne more pripoznati. Poleg smernic pripoznavanja neopredmetenih sredstev, ki jih določajo standardi SRS, MRS in MSR, je potrebno tudi veliko praktičnega znanja in lastne samopresoje.

2.2 Potek revidiranja neopredmetenih sredstev

2.2.1 Načrtovanje revizije neopredmetenih sredstev

Načrtovanje revizije zajema zbiranje podatkov in ocenjevanje informacij, na podlagi tega se določi obseg revizije, čas revizije, pristopi k revidiranju. Cilj je opraviti revizijsko delo, ki zmanjšuje tveganje oblikovanja napačnega mnenja. Vrsta in obseg načrtovanja se

razlikujeta, odvisno od organizacije ter prejšnjih izkušenj revizorja in revidiranca. Naj omenim, da se načrtovanje revizije ne pojavi le v tej fazi. Gre za stalen proces, ki se spreminja skozi potek revizije glede na morebitne nepredvidene spremembe ali nepričakovane rezultate, ki se pokažejo v fazi preučevanja. Revizor določi celotno revizijsko strategijo, v njej se prepozna značilnost posla, potrdi se cilje poročanja, upošteva dejavnike, ki so pomembni za usmerjanje delovanja revizijske skupine, določi se vrsto, čas in obseg dejavnikov, pomembnih za izvajanje posla, in upošteva se izide pripravljalnih del pri poslu (MSR 300, 2009).

Načrtovanje pomembnosti

Pri pomembnosti se določi raven dopustnega odstopanja. Pomembnost v kontekstu revizije po MSR 320 pojasnjuje, da se:

- napačne navedbe se štejejo za pomembne, če bi lahko upravičeno pričakovali, da posamično ali skupaj vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov računovodskih izkazov;
- se presoje o pomembnosti sprejemajo odvisno od razmer v okolju in glede na velikost in vrsto napačne navedbe ali kombinacijo obeh;
- so presoje o zadevah, ki so pomembne za uporabnike računovodskih izkazov, zasnovane na upoštevanju splošnih potreb uporabniških skupin v zvezi z računovodskimi informacijami (MSR 320, 2009).

Revizor oceni tveganje pomembno napačne navedbe:

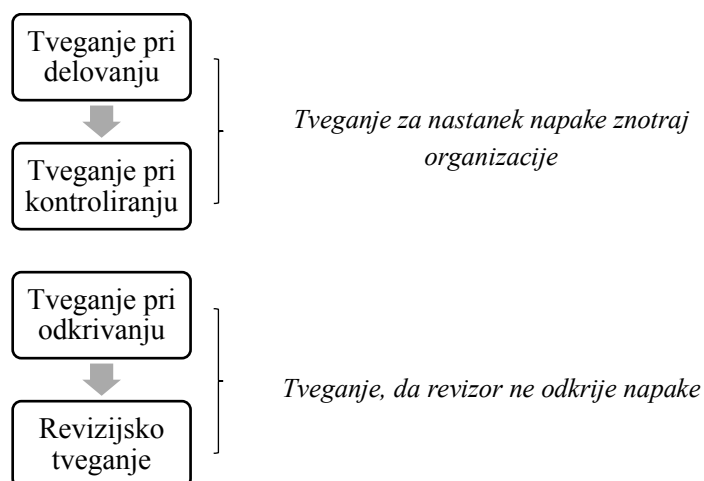
- na ravni računovodskih izkazov,
- na ravni uradnih trditev o vrstah poslov, saldakontih in razkritjih (MSR 315, 2013).

Revizor pri načrtovanju revizije presodi o napačnih navedbah, ki jih bo upošteval kot pomembne. Te presoje so podlaga za določitev vrste, časa in obsega postopkov za oceno tveganj, prepoznavanje in oceno tveganj pomembno napačne navedbe, določitev vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov (MSR 320, 2009).

Revizijsko tveganje

Za revizorja ni stroškovno učinkovito, da bi pridobival 100-% dokaze o poštenosti in resničnosti. Namesto tega skušajo revizorji zagotoviti, da je njihov zaključek neko razumno zagotovilo o resničnosti in poštenosti finančnega izkaza podjetja. Revizijsko tveganje je nasprotje pravilnega zaključka. Je tveganje, da bo mnenje podano napačno. Takšno tveganje je v praksi neizogibno.

Slika 3: Revizijsko tveganje



Vir: Whittington & Pany (2001).

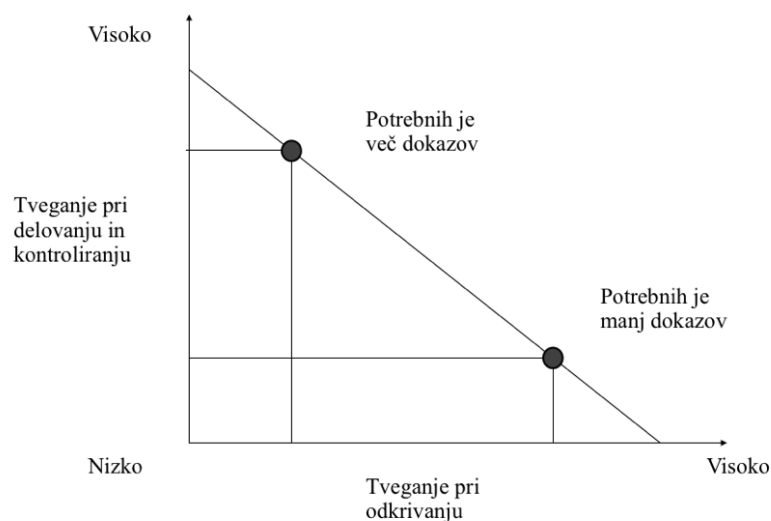
Zgornja slika prikazuje tveganja. Tveganje pri delovanju se nanaša na raven organizacije, da bo napaka nastala. Tveganje pri kontroliranju se prav tako nanaša na raven organizacije, ali bodo notranje kontrole v podjetju zaznale napako. Notranje kontrole so integralen proces, ki ga izvaja poslovodstvo in zaposleni. Zagotavljajo, da organizacija pri svojem delu dosega naslednje cilje: izpolnjuje obveznosti v zvezi z odgovornostmi, deluje skladno s predpisi, ima vire, zaščitene pred zlorabo oz. izgubo, ima etično, gospodarno in uspešno poslovanje (FURS, 2012).

Tveganje pri odkrivanju se nanaša na to, da revizor ne odkrije napake. Vse skupaj pa je revizijsko tveganje.

$$\text{Revizijsko tveganje} = \text{tveganje pri delovanju} \times \text{tveganje pri kontroliranju} \times \text{tveganje pri odkrivanju} \quad (1)$$

Formula (1) prikazuje, kako dobimo revizijsko tveganje. Gre za zmnožek stopnje tveganja pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju. Enačba mora biti uravnotežena, višja kot je stopnja tveganja pri delovanju ali kontroliranju, nižja mora biti pri odkrivanju. Kar pa zahteva več pregledovanja oziroma večje vzorce. Če pa je nižje tveganje pri delovanju in kontroliranju in višje tveganje pri odkrivanju, pa se naredi manj pregleda oziroma manjše vzorce in se posveti več pozornosti sistemom in kontrolam (FURS, 2012). To tehtanje zadostnosti prikazuje Slika 4.

Slika 4: Razmerje med sestavnimi deli revizijskega tveganja in potrebnimi revizijskimi dokazi



Vir: Evropsko računsko sodišče (2012).

Revizor mora spoznati samo organizacijo in njeno okolje. Postopki ocenjevanja tveganj vključujejo poizvedovanje pri poslovodstvu in zaposlenih, ki utegnejo imeti po revizorjevi presoji informacije, ki pripomorejo k prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Vključuje tudi analitične postopke in pregledovanje (MSR 315, 2013).

Kontrolno okolje

Pri spoznavanju okolja revizor spozna ustrezno področje dejavnosti, regulative, spozna se s poslovanjem organizacije, lastništvom, vrstami naložb, načinom financiranja in njegovo strukturo, specifičnostjo poslovanja, etičnimi vrednotami zaposlenih, dejavnostjo nadzornega sveta, slogom odločanja in informiranja, metodo poslovnega obvladovanja poslovanja in tveganja. Prav tako se spozna s sprejetimi računovodskimi usmeritvami organizacije, s cilji in strategijami podjetja in podobno (MSR 315, 2013 ; Koletnik, 2008, str. 76).

Kontrolno okolje s strogimi cilji in urejenim delovanjem ter uspešno notranjo revizijo zagotavlja pogoje za delovanje notranje kontrolnega sistema.

Notranje kontrole

Notranje kontrole so metode in postopki, ki jih sprejme poslovodstvo podjetja z namenom zagotavljanja čim bolj urejenega, učinkovitega in varčnega, uspešnega poslovođenja. Služi varovanju opredmetenih in neopredmetenih sredstev, odkrivanju prevar in napak. Služi točnosti in popolnosti računovodskih napak in podobno (Koletnik, 2008, str. 76).

Revizor spozna notranje kontrole, ki so pomembne za oceno tveganja. Preizkus kontrol se izvaja, kadar revizorjevo mnenje temelji na tem, da kontrole delujejo. To pomeni, da se revizor pri revidiranju nanaša na njihovo delovanje in takrat, kadar postopki preizkušanja podatkov sami po sebi ne dajejo dovolj dobrih zagotovil o poštenosti in resničnosti podatkov. Revizor ovrednoti vzpostavitev kontrol in ugotovi, ali delujejo. Revizor spozna okolje kontroliranja, ali je to v skladu z etičnim obnašanjem, ali je pošteno, ali so sestavine okolja dovolj močne (MSR 315, 2013). Revizor presodi, katere kontrolne dejavnosti so pomembne za revizijo in bi jih moral spoznati za oceno tveganj pomembno napačne navedbe in za načrtovanje nadaljnjih postopkov. Nato spozna glavne načine, ki jih reorganizacija uporablja za spremljanje teh kontrol, in načine, kako vzpostavlja popravne mehanizme ob morebitnih pomanjkljivostih (MSR 315, 2013).

Cilji pregleda so:

- utemeljiti, da se poslovni dogodki izvajajo skladno s splošno in posebno avtorizacijo posloводства;
- poslovni dogodki so knjiženi v pravih zneskih, na pravih kontih, v pravih obračunskih obdobjih in podobno;
- dostop do sredstev je možen izključno na podlagi odobritve posloводства;
- evidentirana odgovornost za sredstva se smiselno usklajuje z obstoječimi sredstvi, v primeru morebitnih razlik pa se ustrezno ukrepa.

Načrtovanje revizijskih postopkov

Na podlagi ocen tveganja se naredi revizijske zaključke tako, da se revizija opravi v primernem času, da se pri tem pridobi zadostne in zanesljive dokaze in se doseže primerno raven zaupanja za podporo zaključkom. Višja kot je ocena tveganja, bolj zadostni, zanesljivi in ustrezni morajo biti revizijski dokazi. Revizor se odloči, kakšne dokaze potrebuje, kako jih bo pridobil in koliko preizkušanja je potrebnega.

Za določitev tveganosti se naredijo naslednji postopki: analitični postopki, pridobivanje splošnih spoznanj o pravnem in regulatornem okviru, določanje pomembnosti, vključevanje veščakov in drugi postopki, ki se naredijo z namenom, da se oceni tveganje (MSR 300, str 7).

Po ocenjenem tveganju pa se nato naredi načrt, kako se bodo pridobili revizijski dokazi, ki bodo podlaga končno oblikovanemu mnenju.

Revizijski pristop lahko temelji na:

- zanašanju na interne kontrole (če se izkaže, da kontrole v podjetju delujejo);
- poudarku na preizkušanju podatkov (kadar se oceni, da so kontrole slabe ali pa se niso preizkušale).

2.2.2 Revizijski postopki in metode preizkušanja podatkov postavk neopredmetenih sredstev

V glavni reviziji se pridobivajo revizijski dokazi, ki so v podporo revizorjevemu mnenju in poročilu. Revizijski postopki za pridobitev dokazov za neopredmetena sredstva so:

- a) *izračunavanje* (na primer aritmetično preverjanje kontov, usklajevanje zneskov, kot na primer uskladitev bruto bilance in glavne knjige);
- b) *analiza* (analiza računovodskih pravil, analiza vrednotenja, analiza uskladitev);
- c) *pregledovanje* (evidenc, dokumentov neopredmetenih sredstev),
- d) *poizvedovanje* (zbiranje informacij pri dobro obveščenih osebah v podjetju in zunaj njega);
- e) *presoja popisa sredstev*;
- f) *presoja metod vrednotenja neopredmetenih sredstev*;
- g) *presoja povečanj in zmanjšanj neopredmetenih sredstev*;
- h) *presoja razmejitev sredstev in stroškov* (FURS, 2012 ; Koletnik, 2008 ; MSR 500, 2009).

MSR 500 določa, da morajo biti revizijski dokazi ustrezni in zadostni. Zadostnost pomeni, da je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je zmanjšal revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven. Zadostnost se ukvarja s količino dokazov. Zbrana količina podatkov pa mora biti tudi ustrezna, kar pomeni, da morajo biti podatki kakovostni. Upoštevati se mora tudi zanesljivost informacij, ki so uporabljene kot dokazi. Na zanesljivost vplivajo vir in vrsta ter druge okoliščine (MSR 500, 2009).

Za pridobivanje dokazov se na neopredmetenih sredstvih izvajajo razni analitični postopki in preizkusi podatkov. MSR 520 podrobneje opredeljuje analitične postopke in MSR 530 podrobneje opredeljuje preizkus podobnosti.

Analitični postopki

Pri analitičnih postopkih gre za izračunavanje in analiziranje pomembnih kazalcev, kazalnikov in trendov, proučevanja nenavadnih nihanj in podobno. Revizor mora določiti primernost posameznih analitičnih postopkov ob upoštevanju ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe. Ovrednotiti mora zanesljivost podatkov, na katerih se izvajajo nadaljnji postopki (MSR 520, 2009). Analitični postopki se uporabijo tudi že v fazi načrtovanja oziroma določanju tveganja in kasneje v fazi preizkušanja podatkov.

Cilji analitičnih postopkov so:

- bolje razumeti poslovanje podjetja,
- ugotoviti področja možnega tveganja,
- oceniti obseg preizkušanja poslovnih dogodkov in stanj,
- ugotoviti, katera področja zahtevajo dodatno preučevanje,

- podkrepijo sklepe, do katerih pride med revidiranjem,
- celovita preiskava računovodskih poročil oziroma informacij (Koletnik, 2008).

Primer proučevanja primerjav na neopredmetenih sredstvih organizacije so na primer primerjava postavk neopredmetenih sredstev s prejšnjim obdobjem, primerjava postavk neopredmetenih sredstev s podobnimi panožnimi informacijami (MSR 520, 2009). Prav tako vključujejo proučevanje razmerij med sestavinami računovodskih informacij, za katere se pričakuje, da bodo v skladu z napovedljivim vzorcem, zasnovanim na izkušnjah organizacije (na primer primerjava zneska povečanja neopredmetenih sredstev s planiranim). Za izvajanje teh postopkov se lahko uporabijo razne metode, tako preproste primerjave kot zapletene statistične analize.

Analitični postopki morajo biti primerno izbrani za dane uradne trditve o neopredmetenih sredstvih. Prav tako je potrebno upoštevati zanesljivost podatkov, podatki morajo biti pridobljeni iz zanesljivih virov in v zanesljivih okoliščinah (MSR 500, 2009).

Revizijsko vzorčenje in preizkus podrobnosti

Revizijsko vzorčenje pomeni uporabo revizijskih postopkov na manj kot 100 % populacije. Pri čemer nimajo vse enote možnosti biti zbrane v vzorec, tako da se lahko pridobi sprejemljiva podlaga za oblikovanje sklepa. Pri oblikovanju vzorca revizor upošteva namen postopka in značilnost populacije. Revizor določi velikost vzorca, ki mora biti dovolj velik, da se tveganje zmanjša na sprejemljivo raven (MSR 530, 2009).

Revizor izbere postavke, tako da imajo vse vzorčne enote možnost biti izbrane. Vzorčne enote so lahko računi, saldi itd. Pri oblikovanju vzorca revizor določi tudi dopustno napačno navedbo in tako zmanjša tveganje, da bi skupni znesek utegnil povzročiti pomembno napačne navedbe. Dopustna napačna navedba je lahko enaka ali nižja od zneska izvedbene pomembnosti.

Raven tveganja pri vzorčenju vpliva na velikost vzorca, manjše, kot je tveganje, ki ga je revizor pripravljen sprejeti, večji mora biti vzorec. Glavne metode so uporaba naključne izbire, ki jih naredi sistem. Revizor lahko za izbor vzorca uporabi statistično ali nestatistično vzorčenje. Na izbranih vzorcih se nato naredi revizijske postopke preizkusov podrobnosti vrst poslov, saldov na kontih razkritij itd. Namen je zbrati dovolj dokazov, da lahko na njihovi podlagi oblikuje mnenje o računovodskih izkazih.

Analitični postopki in preizkusi podatkov na neopredmetenih sredstvih

Cilji revidiranja postavk neopredmetenih sredstev so naslednji:

- preveritev obstoja in lastništva sredstev,
- preveritev vrednotenja sredstev,
- preveritev razmejitev sprememb med poslovnimi obdobji,
- preveritev kakovosti sredstev.

Pred samim začetkom dela se mora revizor prepričati o celovitosti in pravilnosti analitik, ki jih je prejel. Zato se ponavadi uskladi glavno knjigo z bruto bilanco in ostalimi prejetimi analitikami, kot so registri osnovnih sredstev, analitika novih nabav, analitika izločitev itd. To ponavadi naredi vodja revizijske skupine, ko se prepriča o skladnosti podatkov, se na njih lahko pričnejo izvajati analitični postopki.

Na kontih neopredmetenih sredstev se ponavadi izvaja naslednje analitične postopke:

- a) primerjava saldov neopredmetenih sredstev obravnavanega leta s preteklim letom;
- b) naredi se tabela gibanja amortizacije neopredmetenih sredstev po mesecih, na podlagi katere se preveri mesečne spremembe v strošku amortizacije;
- c) primerja se saldo amortizacije obravnavanega obdobja s preteklim letom;
- d) preveri se tudi smiselnost amortizacijskih stopenj;
- e) primerja se znesek dejanskih novih nabav s predvidenim zneskom;
- f) primerja se stroške raziskav in razvoja obravnavanega obdobja in preteklega leta;
- g) saldo neopredmetenih sredstev se lahko primerja tudi s saldi drugih podjetij v panogi itd.

Nato se prične s postopki preizkušanja podatkov. Pri pregledu se posveti pozornost pomembnim zneskom, ki presegajo vrednost tolerančne napake. Na njih se izvede naslednje revizijske postopke, ki so navedeni v nadaljevanju.

Revizor mora pregledati pravilnost časovnega razmejevanja in pregledati podporno dokumentacijo o stroških, iz katerih je sestavljena nabavna vrednost.

Že pri opravljanju analitičnih postopkov se revizorji osredotočijo na pregled glavnih postavk kontov neopredmetenih sredstev. Pregleda se debetne knjižbe in nato se za večje zneske pridobi podporno dokumentacijo, nakar pa se pregleda še kreditne knjižbe. Kreditne knjižbe so ponavadi amortizacija in odpisi vrednosti. Revizor mora pregledati smiselnost in pravilnost knjižene amortizacije.

Pregled novih nabav neopredmetenih sredstev

Pri pregledu se utemlji naslednje trditve posloводства:

- obstoj in pojavitev,
- pravice in obveznosti,
- vrednotenje in merjenje,
- predstavitev in razkritje.

Preveri se, ali ima podjetje neopredmeteno sredstvo res v lasti, ali je pripoznana pravilna nabavna vrednost in ali je nabava ustrezno evidentirana. Pri neopredmetenih sredstvih so problem fizičnega obstoja sredstva in s tem dokazovanja, da res obstajajo. To se ponavadi utemlji s podporno dokumentacijo, kot so računi, pogodbe in druge listine, iz katerih je razvidno, da sredstvo res obstaja. Ustreznost evidentiranja se utemlji s pregledom

knjižbe v glavni knjigi, preveri se časovna ustreznost in pravilnost začetka amortiziranja. Ker so neopredmetena sredstva bolj redki nakupi podjetij, se ponavadi pregleda vse nove nabave.

Pregled izločitev neopredmetenih sredstev

Pri pregledu se utemelji naslednje trditve posloводства:

- predstavitev in razkritje,
- obstoj, pojavitev in popolnost.

S tem se pregleda evidentiranost odtujitve oziroma izločitve neopredmetenih sredstev. Pri tem je pomembno tudi, da skuša revizor čim bolj odkriti tudi morebitne izločitve, ki niso bile evidentirane v analitiki oziroma bilancah, zato mora revizor dobro poznati organizacijo in njeno poslovanje.

Za odtujitve se pridobi sklep posloводства o izločitvi sredstva oziroma sredstev, če se sredstvo proda, se pridobi račun oziroma pogodba. Nato se preveri tudi pravilnost pripoznanja v knjigah in pravilnost popravkov, preveri se časovna ustreznost, ustrezno evidentirano prenehanje amortiziranja, če sredstvu še ni pretekla doba koristnosti, in pravilno pripoznane prihodke. V primeru prodaje se med drugim pripoznajo prevrednotovalni poslovni prihodki oziroma odhodki.

Preveritev amortizacije

Pri preveritvi amortizacije se utemelji trditev posloводства o vrednotenju in merjenju neopredmetenega sredstva.

Pri tem revizor preveri, ali je amortizacija pravilno časovno razmejena, naredi se preračun, ali je znesek amortizacije v knjigah pravilno obračunan, preveri se, ali so uporabljene pravilne stopnje amortizacije oziroma so le-te skladne z računovodskimi usmeritvami. Prav tako se preveri, ali je način amortiziranja skladen z umeritvami računovodenja.

Amortiziranje se preveri za sredstva, ki so v uporabi celo leto, in tudi tista, ki so bila prodana oziroma odtujena.

Prevrednotenje neopredmetenih sredstev

Pri pregledu se utemelji naslednje trditve posloводства:

- vrednotenje in merjenje,
- pomembna sprememba v obsegu ali obliki uporabe,
- zakonske spremembe,
- nakup franšize, kasneje pa se odločijo za ukinitve prodaje.

Kot sem že omenila, je znak, da bi se sredstvo prevrednotilo, ta, da pride do pomembnih sprememb uporabe sredstva. Lahko pride do spremembe obsega uporabe, oblike uporabe in podobno. Dejavniki sprememb so lahko tako v zunanjem okolju kot odločitve znotraj organizacije.

Tukaj mora revizor oceniti, ali je sredstvo pravilno prevrednoteno, ali je skladno z zahtevanimi kriteriji. Problem se pojavi, da so večinoma vsa opredmetena sredstva nekako unikatna in nimajo primerljivih tržnih cen. Gre za veliko predpostavk in drugih ocen, ki vplivajo na vrednost neopredmetenega sredstva, zato se mora revizor o prevrednotenju posvetovati tudi z veščaki, ki dobro poznajo samo uporabo neopredmetenega sredstva.

Potrebno je preveriti, ali obstajajo zunanji oziroma notranji dejavniki, ki nakazujejo to, da bi lahko bila vrednost neopredmetenega sredstva nižja, kot je pripoznana. Če obstajajo, potem se naredi test slabitve. Razen v primeru, ko se mora test slabitve narediti ne glede na to, ali obstajajo dejavniki, ki nakazujejo slabitve, to velja za:

- neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti,
- neopredmetena sredstva, ki še niso v uporabi,
- dobro ime, pridobljeno v poslovni kombinaciji.

Če se želi imeti neko ažurirano vrednost dobrega imena, je nujno, da je znotraj podjetja vzpostavljeno čim boljše spremljanje ekonomskih kategorij izkaza poslovnega izida in bilance stanja na posamezno denar ustvarjajočo enoto. Pomembno je, da je na dan prevzema podjetje ocenjeno in da se razpolaga s pričakovanimi projekcijami bodočega poslovanja podjetja, ki temeljijo na določenih predpostavkah. Če se ob prevzemu določi cena brez analitičnih podlag in ocene vrednosti podjetja, se mora te predloge vzpostaviti na dan, ko se prvič preverja, ali bi bile potrebne slabitve dobrega imena (Lušinc).

Preveritev smiselnosti stroškov raziskav in razvoja

Pri pregledu se utemelji naslednje trditve posloводства:

- obstoj in pojavitev ter
- popolnost.

Pri pregledu stroškov raziskav in razvoja je potrebno utemeljiti, ali gre za fazo raziskovanja ali razvijanja. V primeru raziskovanja se pripoznajo stroški in gredo takoj v odhodke, v primeru razvijanja pa se lahko stroške usredstvi.

Pomembno je, da revizor razume, zakaj management stroške raziskav in razvoja obravnava tako kot jih. Na podlagi smernic računovodenja MSR in SRS revizor preveri, ali stroški izpolnjujejo pogoje za usredstvenje. Če podjetje izpolnjuje pogoje za usredstvenje, se stroški sredstvi kot neopredmeteno sredstvo. V primeru pripoznanja se vsebinsko preveri stroške in ali so res nastali. Preveri se ure dela, porabljenega na

projektu, prav tako pa se naredijo analitični postopki, da se preveri, ali se vsi stroški pravilno prenašajo, preveri se tudi začetek in stopnja amortiziranja. Če pa se stroški prenesejo v odhodke, se pozornost posveti stroškom storitev, ki so nastali iz naslova projekta. Naredijo se standardni postopki pregleda stroškov storitev. Izbere se velike transakcije raziskovanja in se preveri, ali bi lahko šlo za stroške razvoja. Naredi se analitični pregled, pridobi se podporno dokumentacijo za izbrane stroške. Preveri se pravilno evidentiranje v poslovne knjige in časovno ustreznost. V sklopu obveznosti do zaposlenih pa se preveri tudi stroške dela, ki so nastali iz naslova projekta. V primeru že usredstvenih stroškov se naredi pregled napredovanja projekta, primerja se ga z načrtom. Za usredstvenje je pomembno, da je v načrtu tudi pričakovan dobiček, saj brez njega usredstvenje ni mogoče. Namen usredstvenja je, da se stroški, ki so nastali zaradi projekta, prikazujejo v poslovnem izidu, skladno s prihodki, povezanimi z njim. Zato mora biti projekt zasnovan tako, da se od njega pričakuje dobiček in bodo tekoči prihodki presegli njegove stroške.

Na koncu revizor oziroma revizijski tim naredi zaključke o obstoju in lastništvu neopredmetenih sredstev, o vrednotenju sredstev, o časovni razmejitvi sredstev in o kakovosti sredstev.

2.3 Revizorjevo mnenje o poštenosti in resničnosti postavk neopredmetenih sredstev

Revizor na koncu oblikuje mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s smernicami računovodskega poročanja. Kot podlago za to moda pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da celota ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Pri izdaji mnenja upošteva:

- da so pridobljeni zadostni revizijski dokazi, kot določa MSR 330;
- da so nepopravljene napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne, kot določa MSR 450;
- revizor prav tako ovrednoti, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z zahtevami primerne okvirja računovodskega poročanja;
- kaj pomeni, da razkrivajo izbrane in uporabljene bistvene računovodske usmeritve;
- so izbrane računovodske usmeritve skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- so računovodske ocene posloводства sprejemljive;
- upošteva, da so vključene informacije, ki morajo biti dejansko vključene, in so ustrezno razvrščene oziroma opredeljene;
- računovodski izkazi zagotavljajo primerna razkritja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti vpliv pomembnih transakcij;
- so v računovodskih izkazih ustrezni izrazi in naslovi;

- računovodski izkazi morajo biti tudi pošteno in celovito predstavljeni (MSR 700, 2016).

Revizor lahko o revidiranih računovodskih izkazih izda naslednje mnenje:

Pozitivno mnenje – izkazi so poštena in resnična slika finančnega stanja in poslovnega izida podjetja, skladno s računovodskimi usmeritvami.

Mnenje brez pridržka z dodatnimi pojasnili – do dodatnih pojasnil pride, če:

- poročilo deloma temelji na poročilu drugega revizorja,
- želi poudariti določeno zadevo v računovodskih izkazih,
- izkazi niso pripravljeni v skladu s standardi zaradi nenavadnih okoliščin,
- so spremembe računovodskih smernic,
- negotovih dogodkov v prihodnosti, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze.

Mnenje s pridržkom – obstajajo pomanjkljivosti v računovodskih izkazih, a se lahko uporabniki vseeno zanesejo nanje. Do menja s pridržkom pride ob:

- neustrezni uporabi računovodskih metod,
- omejenem obsegu revidiranja in
- drugih negotovostih.

Odklonilno mnenje – izrazi se, ko so računovodski izkazi neresnični in nepošteni. Posledice so tako velike, da mnenje s pridržkom ne zadostuje.

Zavrnitev mnenja – izda se, kadar je revizorjevo delo tako omejeno, da ne more pridobiti zadostnih dokazov, ki bi bili podlaga oblikovanju mnenja (Koletnik, 2008).

Revizija računovodskih izkazov ne odvezuje posloводства ali pristojnih za upravljanje njihove odgovornosti (MSR 200, 2009).

3 RAZISKAVA REVIDIRANJA NEOPREDMETENIH SREDSTEV V PRAKSI

3.1 Namen raziskave in raziskovalna vprašanja

Namen raziskave je preučiti, kako standardi in predpisi opredeljujejo pripoznavanje neopredmetenih sredstev in kako se z raznimi posebnostmi pri revidiranju teh postavk spoprijemajo revizorji. Raziskava je namenjena reševanju vprašanj, ki se pojavijo pri revidiranju in pripoznavanju neopredmetenih sredstev.

Pripravila sem nekaj poglavitnih vprašanj za strukturirane intervjuje, ki sem jih zastavila petim pooblaščenim revizorjem. Pogovorila sem se tudi s tremi veččaki (cenilci

vrednosti), ki so mi povedali, kako vrednotijo neopredmetena sredstva za namene poročanja v računovodskih izkazih. To se mi je zdelo smiselno predvsem zato, ker mora revizor cenilcu vrednosti dati navodila, s kakšnim namenom se ocenjuje vrednost, nato pa mora dobljene rezultate tudi razumeti in smiselno uporabiti pri oblikovanju mnenja.

Veščak je posameznik ali organizacija, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva in revizije. Revizorju je v pomoč pri pridobivanju zadostnih dokazov (MSR 620, 2009). Revizor določi vrsto, področje in cilje dela veščaka za revizorjeve namene. Določi se, katere vloge in odgovornosti se nanašajo na veščaka in določi se čas obveščanja ter način komunikacije med revizorjem in veščakom.

Za strukturiran intervju sem se odločila, ker se mi zdi najbolj smiselno glede na temo. Zastavila sem ciljna vprašanja, kljub temu pa pustila prostor za pogovor med intervjujem. Intervju je trajal nekje od dvajset minut do pol ure.

Vprašanja, na katerih je temeljil pogovor z revizorji:

- Koliko let izkušenj imate kot pooblaščen revizor?
- Približno koliko revizijskih strank, ki ste jih revidirali v preteklem poslovnem letu, je imelo pomembno vrednost postavk neopredmetenih sredstev?
- V katerih panogah najpogosteje poslujejo podjetja, ki so imela v vaših primerih najvišje vrednosti neopredmetenih sredstev?
- Kakšnih postopkov zbiranja podatkov pri neopredmetenih sredstvih se večinoma poslužujete? So kakšne posebnosti pri reviziji neopredmetenih sredstev, ki bi jih izpostavili, da jim je potrebno posvetiti več pozornosti?
- Ali menite, da standardi računovodenja omogočajo veliko diskrecije pri pripoznavanju neopredmetenih sredstev?
- Ali menite, da standardi računovodenja omogočajo veliko diskrecije določanju dobe koristnosti neopredmetenih sredstev?
- Ali menite, da standardi računovodenja omogočajo veliko diskrecije pri prevrednotenju neopredmetenih sredstev? Se pogosto poslužujete pomoči veščaka pri ocenjevanju vrednosti?
- Kako menite, da standardi računovodenja (MRS in SRS) opredeljujejo pripoznavanje neopredmetenih sredstev, se vam zdijo dovolj natančni? Kaj bi izpostavili kot ključne pomanjkljivosti?

- Ali se vam zdijo neopredmetena sredstva v računovodskih izkazih za uporabnike, ki sprejemajo odločitve na podlagi izkazov, dovolj razkrita? Ali menite, da bi morali standardi zahtevati dodatna razkritja oziroma obsežnejša pojasnila?

3.2 Rezultati raziskave

V nadaljevanju so predstavljene ugotovitve, ki sem jih pridobila z intervjuji s pooblaščenimi revizorji. Kot sem omenila, sem naredila strukturirane intervjuje s petimi pooblaščenimi revizorji. Povprečno število let revizorjev kot pooblaščenih revizorjev je zaokroženo na 10 let. Pogovorila sem se tudi s tremi veščaki (cenilci vrednosti), ki so mi povedali, kako vrednotijo neopredmetena sredstva za namene poročanja v računovodskih izkazih.

Intervjuvani revizorji se večinoma srečujejo s podjetji, ki nimajo pomembnih vrednosti neopredmetenih sredstev. Od petih so trije odgovorili, da imajo nekaj strank, ki imajo pomembno vrednost neopredmetenih sredstev. V primeru pomembnih neopredmetenih sredstev pa so to večinoma tehnološko naprednejša podjetja, podjetja, ki se ukvarjajo s farmacijo ali telekomunikacijo.

Neopredmetena sredstva revidirajo oziroma pregledujejo v primeru pomembnosti postavke. Ponavadi se pogleda vsa neopredmetena sredstva. Komentirajo, da gre za večinoma specifične stvari, ki jih je potrebno preučiti in razumeti, na podlagi tega pa se določi postopek, kako se bodo pridobili dokazi. Pomembno je, da se o neopredmetenem sredstvu pozanimajo pri poslovodstvu. V določenih primerih se naredi test kontrol, nato pa se določijo nadaljnji postopki, ki so odvisni od narave sredstva, od zaključka, ali se lahko zanaša na kontrole in podobno.

Polovica intervjuvancev je odgovorila, da se jim dozdeva, da standardi pripoznavanja sredstev (MRS in SRS) omogočajo diskrecijo. Večinoma je to možno pri stroških raziskav in razvoja, te so izpostavili vsi vprašani, nekateri pa so izpostavili tudi prevrednotenje dobrega imena. Eden od vprašanih je komentiral, da vedno pregleda celotna neopredmetena sredstva, saj bi podjetja velikokrat rada pripoznala neopredmetena sredstva sebi v prid, za kar je potrebno dobro pregledati vse postavke in ugotoviti morebitne stvari, ki niso diskretne do bralcev računovodskih informacij. Dva od vprašanih menita, da standardi računovodenja ne omogočajo diskrecije v primeru pripoznavanja in prikazovanja neopredmetenih sredstev.

V primeru raznih specifičnih neopredmetenih sredstev, na primer nakupa blagovnih znamk in vrednotenju dobrega imena, se revizorji velikokrat poslužijo tudi pomoči veščakov, saj gre za zelo mehko področje računovodstva. Pozornost je potrebno posvetiti pripojitvam in podobno. V pogodbi je določeno, da si lahko revizor, če potrebuje delo veščaka, tega pridobi. V primeru, da mu to ni omočeno oziroma ne more zbrati zadostnih revizijskih dokazov za izdajo mnenja, se izda mnenje s pridržkom oziroma s poudarkom,

da se določenih postavk ni dalo oceniti. V primeru, da pri vrednotenju revizor uporabi pomoči pooblaščenega ocenjevalca vrednosti, poudarjajo, da je tudi to zelo subjektivna ocena, saj lahko naslednji ocenjevalec vrednosti sredstvo čisto drugače oceni. Na primer nekdo, ki je šele začel svojo kariero, kot ocenjevalec vrednosti lahko ima drugačno mnenje, kakšno prihodnjo korist bo imela organizacija od neopredmetenega sredstva, v primerjavi s pooblaščenim ocenjevalcem, ki ta posel opravlja že več desetletji.

Pri pripoznavanju stroškov raziskav in razvoja je pomembno preveriti, ali stroški razvoja izpolnjujejo kriterije usredstvenja oziroma ugotoviti, ali bodo nastale prihodnje gospodarske koristi iz naslova projekta. S standardnimi postopki pregleda stroškov se preveri, ali so stroški res nastali. V primeru pripoznanja stroškov v naslednjih letih preveri, ali se projekt izvaja po načrtih, ali so prihodnje gospodarske koristi še kar pričakovane. Preveri pa se tudi, ali obstajajo dejavniki, ki bi namigovali na morebitno potrebno po slabitvi pripoznanega zneska. Menijo, da so stroški raziskav in razvoja ena od možnosti mehkega računovodenja, saj gre za veliko ocen in subjektivnih mnenj. Manipulira se lahko z urnimi postavkami oziroma drugimi pripoznanimi stroški, ki neposredno vplivajo na izvajanje projekta. Potrebno je biti pozoren, da so vključeni res samo stroški, ki se lahko usredstvijó. Komentirajo, da je velikokrat zelo dvomljivo, kaj se smatra kot neposredni strošek. Načeloma se jim usredstvenje zdi smiselno, ampak velikokrat obstaja dvom, ali so stroški res upravičeno usredstveni.

Štirje od vprašanih se strinjajo, da je diskrecija možna pri določanju dobe koristnosti. Bistveno je to, kakšna pojasnila zagotovi poslovodstvo, zakaj je določeno dobo koristnosti izbralo. Gre za specifična določila, za katera je potrebno dobro poznati strokovno področje, s katerim se podjetje ukvarja. Revizorji nimajo vsega potrebnega specifičnega znanja za vsako panogo, v kateri poslujejo revidirana podjetja, da bi lahko ocenili dobo koristnosti, ki s pripiše nekemu sredstvu, zato morajo na podlagi razumnih zagotovil verjeti izbiri poslovodstva. Potrebno je biti pozoren tudi na to, da podjetja ne zanemarijo preveritve, ali so amortizacijske stopnje sredstev v uporabi smiselne, kot določajo standardi. To poslovodstvo velikokrat zanemari. Revizor mora biti zelo pozoren, da pregleda morebitne denar ustvarjajoče enote, ki bi utegnile imeti zanemarjene spremembe glede amortizacijskih stopenj.

Revizorji se odgovarjajo tudi, da je diskrecija možna pri prevrednotenju. Eden od vprašanih je komentiral: »Pri prevrednotenju gre za uporabo ocen, zato je tu kar nekaj možnosti za poslovodstvo, da to obrne v svojo korist.« Drugi od vprašanih je na vprašanje, ali se pogosto zgodi, da poslovodstvo zanemari dejavnike, ki nakazujejo, da bi bilo potrebno slabiti neopredmeteno sredstvo, komentiral: »To je odvisno od interesov poslovodstva in od finančnega položaja družbe. Poslovodstvo bi moralo v letnem poročilu pojasniti vzroke in predpostavke, zakaj ni opravilo slabitev, tako bi se izognili temu, da bi se dejavnike zanemarjalo.«

Preveri se, ali so se zadeve res toliko spremenile, da je potrebno vrednotenje oziroma, ali obstajajo notranji ali zunanji dejavniki, ki nakazujejo na spremembo vrednosti neopredmetenega sredstva oziroma denar ustvarjajoče enote. Tudi pri prevrednotenju je pomoč cenilcev vrednosti zelo dobrodošla. Predvsem, če se pri poslovodstvu začuti nesuverenost.

To, da bi poslovodstvo izvajalo slabitve zaradi razih managerskih motivov, večinoma ni zaslediti. Do samih slabitev na voljo poslovodstva ponavadi pride iz čisto poslovnih razlogov. Je pa opaziti, da se zaradi managerskih motivov in želje po bolj prikazanih rezultatih poslovanja izogibajo slabitvi sredstev. Tukaj mora biti revizor zelo pozoren, kaj bi bilo potrebno oslabiti. V praksi se podjetja večinoma izogibajo slabitvam, kar se pozna predvsem pri podjetjih, ki niso zavezana k reviziji. Pri revidiranih podjetjih pa je naloga revizorja, da spodbudi morebitne slabitve.

Večinoma vsi vprašani navajajo, da so standardi SRS in MRS dobro napisani in razumljivo opredeljujejo pripoznavanje neopredmetenih sredstev. Pomanjkljivosti pa na primer vidijo pri opredelitvi pripoznanja stroškov razvoja. Ravno zaradi tega velikokrat raje vidijo, da so stroški kar pripoznani kot odhodek in se ne usredstviijo, saj pravijo, da je težko opredeliti, ali so pogoji dejansko res izpolnjeni. Eden od vprašanih pa je drugačnega mnenja: »Menim, da ni potrebe po natančnejšem opredeljevanju, saj so primeri in situacije v praksi lahko zelo raznoliki in jih je treba presojeti v skladu s smernicami, ki jih standard daje. Smernice pa so dovolj jasno navedene.«

Na vprašanje, ali so neopredmetena sredstva dovolj razkrita v izkazih, sem dobila zelo raznolike odgovore. Eden od vprašanih sicer omenja: »Klasično kot ostale postavke bilance stanja so pomanjkljivosti tudi tukaj, ampak nič, kar bi bistveno izpostavil.« Pravi, da se mu zdi problem to, da so premalo vsebinsko pojasnjena, navedene so na primer samo aktivacije in spisi. Nič pa ni preveč vsebinsko povedanega. Kar pa bi lahko prišlo potencialnim investitorjem, ki se na podlagi izkazov odločajo, zelo prav, saj jih utegne zanimati tudi vsebina, ki je zadaj pripoznanega zneska. Naslednji je komentiral: »Ali so določene zadeve pripoznane dovolj dobro ali pa sploh niso.« Tretji je mnenja, da podjetja včasih celo sama napišejo več kot sploh standardi zahtevajo, preveč podrobno in predolgo. Četrty od vprašanih pa meni, da neopredmetena sredstva niso dovolj razkrita. Ko sem povprašala po prvih dveh pomanjkljivostih, ki bi ju izpostavil, je odgovoril, da vidi pomanjkljivosti v uporabljenih predpostavkah pri slabitvah in tudi opisu razlogov, zakaj se sredstvo ni oslabilo. Peti je mnenja, da so dovolj razkrita.

Vsi vprašani cenilci vrednosti so mnenja, da poslovodstvo večinoma zanemarija dejavnike prevrednotenja neopredmetenih sredstev. Sami morajo biti toliko bolj pozorni, da opazijo te dejavnike. Pooblaščenca cenilka je dodala, da se to izrazi predvsem v podjetjih, ki niso zavezana k reviziji, tam so določene vrednosti bistveno zastarele.

Ocenjevalci menijo, da je zelo subjektivno, kako bo nek ocenjevalec ocenil vrednost neopredmetenega sredstva ob pripoznavanju oziroma kasneje ob prevrednotenju. Pametno je, da se sredstvo vrednoti z več kot samo enim modelom ocenjevanja in se tako vzame tisto vrednost, ki je na koncu nekako najbolj povprečna in smiselna glede na vse dobljene rezultate. Ni nekega klasičnega postopka, kako se oceni vrednost. Potrebno je veliko praktičnega znanja, kar pa lahko na koncu privede do zelo različnih rezultatov. Na primer pri vrednotenju blagovne znamke je potrebno nekako določiti oziroma oceniti, na kolikšen delež prodaje konkretno vpliva blagovna znamka. Ali pa pri ocenjevanju vrednosti liste kupcev, koliko sploh je teh kupcev. Za vrednotenje se cenilci poslužujejo določenih metod, ki so predpisane za vrednotenje neopredmetenih sredstev. Standardi navajajo tudi, katere metode imajo za posamezno sredstvo prednost. Izbor metode je odvisen predvsem od vrste neopredmetenega sredstva, kako dolgo ima podjetje v lasti to sredstvo in podobno. Eden od vprašanih je komentiral, da se največkrat v praksi poslužuje na donosu zasnovane metode ocenjevanja. Prav tako se vsi trije strinjajo, da je velikokrat prisotne veliko želje po manipulaciji s podatki, na kar je potrebno biti pozoren in z vidika tega toliko bolj skeptičen pri uporabi dobljenih podatkov.

4 UGOTOVITVE RAZISKAVE IN PRIPOROČILA

Iz raziskave je razvidno, da računovodski standardi omogočajo diskrecijo pri pripoznavanju neopredmetenih sredstev. Možnost diskrecije ima svoje prednosti in slabosti. Prednosti se nanašajo na dopuščene možnosti glede posredovanja kakovostnejših informacij o poslovanju podjetja. Lahko pa predstavlja zavajanje deležnikov in drugih, ki berejo finančne izkaze. Diskrecija je sicer zaželen, a z namenom, da se uporabi za posredovanje bolj realne poslovne slike podjetja, ne pa obratno, ker lahko slednje prinese napačne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov (Jerman, 2012). Revizorji pa so strokovno usposobljeni za odkrivanje diskrecij v računovodstvu in to bistveno zmanjšajo, saj je namen revizije, da se poveča stopnja zaupanja računovodskim izkazom (MSR 620 in MSR 200). S tem namenom še posebej prideta do izraza načela poklicne etike revizorjev – *neoporečnost in nepristranskost*. Prvo se navezuje na to, da revizor spoštuje strokovna in etična načela ter pravila. Nepristranskost pa je načelo, ki zahteva poštenost in odsotnost navzkrižij interesov. Neodvisnost je prvi pogoj pri poročanju javnosti, ko revizor nastopi kot oseba, ki daje stopnjo zagotovila (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, 1994).

Veliko vrednosti neopredmetenih sredstev temelji na subjektivnih mnenjih in dejavnikih strokovnjakov z določenega področja. Revizorji velikokrat nimajo vsega potrebnega specifičnega znanja za vsako panogo, da bi lahko sami ocenili vrednosti neopredmetenih sredstev, zato je potrebo namen, zakaj neko neopredmeteno sredstvo podjetje potrebuje, res dobro razumeti, ob tem pa uporabiti tudi znanje veščakov, ki imajo podkrepljeno znanje z določenega tehničnega ali drugega področja. S poslovodstvom se je potrebno pogovoriti, zakaj neko neopredmeteno sredstvo, in zanj pridobiti smiselne revizijske

dokaze, zato se pri določenih neopredmetenih sredstvih revizorji ne poslužujejo nekih standardiziranih postopkov pridobivanja dokazov, ampak delajo po pristopu, da zadevo najprej dobro razumejo in potem na podlagi revizorske presoje določijo, kako se bodo zbrali zadostni dokazi.

Iz raziskave sem ugotovila, da so neopredmetena sredstva zaradi svoje specifičnosti velikokrat lahko namenjena tudi prilagajanju podatkov. Revizor mora biti pozoren na to, kakšne motive bi lahko imelo poslovodstvo in jih vzeti v obzir pri pregledu podatkov. Jarboe in R. Furrow (2005) navajata, da neopredmetena sredstva nimajo standardnih tehnik za določitev njihove knjigovodske vrednosti. Vsak posel z neopredmetenimi sredstvi se zdi drugačen. Kot rezultat lahko podjetje ovrednoti neopredmeteno sredstvo drugače, kot je njegova realna vrednost, kar pa lahko negativno vpliva na sliko podjetja v računovodskih izkazih in mnenje, ki si ga ustvarijo investitorji. Prav tako je v obzir treba vzeti tudi, da imajo nekatera podjetja večje interese po pripoznavanju neopredmetenih sredstev kot druga.

OECD (2012) pojasnjuje, da je to, kako podjetja pripoznavajo neopredmetena sredstva, odvisno od panoge, v kateri podjetje posluje, lastniške strukture podjetja, velikosti podjetja, motivov poslovodstva itd. Iz ugotovitev raznih raziskav povzemajo, da imajo mlajša podjetja večji interes po pripoznanju neopredmetenih sredstev, saj tako privabijo več investitorjev. Kang & Gray (2009) pa navajata, da podjetja, ki imajo bolj koncentrirano lastništvo, pripoznajo manj neopredmetenih sredstev, kot tista z bolj razpršenim lastništvom, ki stremijo k višji vrednosti na trgu.

Jerman (2012) v svoji raziskavi na podjetjih evropskih držav navaja, da menjava poslovodstva pozitivno vpliva na slabitve dobrega imena. S tem se poslovodstvo lahko izogne temu, da bi se dobro ime bistveno oslabilo in bi to kasneje vrglo slabo luč nanje. Države z višjo zaščito malih vlagateljev pa imajo na primer večje obete pojava slabitev dobrega imena. Prav tako Suntharee Laopadchan (2010) v raziskavi navaja, da lastni interesi managementa velikokrat napeljejo do prevrednotenja dobrega imena. Gre za zelo pomembno postavko v bilanci stanja, zadaj katere stoji veliko ocen.

Jalovec omenja dejavnike, ki lahko napeljujejo k zavajanju s podatki, kot so zmanjšanje stroškov kapitala, upravljanje z osebnimi prejemki poslovodstva, stabilne dividende, povečanje tržne vrednosti delnice, zmanjšanje stroškov kapitala, dobavitelji lahko tako obdržijo kupce, kupci bolj spoštujejo prejete garancije itd. Vse to lahko za uporabnike računovodskih informacij predstavlja izgubo zaupanja v trg, dobavitelji lahko izgubijo denarna sredstva zaradi nepričakovanega stečaja, kupci lahko pričakujejo garancije, ki pa jih ni možno izpolniti, posojilodajalci ne dobijo poplačanih svojih glavic itd. Več neopredmetenih sredstev kot podjetje prikaže, bolj je videti javnosti (Jalovec, 2016).

Coyle (2000) navaja, da zaradi želje po odobritvi posojil in boljše bonitetne ocene veliko podjetij izkoristi priložnost diskrecije, zato se morajo osebe, ki to analizirajo, tega zavedati in biti sposobne prepoznati znake diskrecije v računovodstvu.

Veliko subjektivnih ocen je lahko prisotnih pri prevrednotenju dobrega imena. Dobro ime ustvarja bodoče denarne tokove le v povezavi z drugimi sredstvi v podjetju, kar pomeni, da je vrednost dobrega imena možno spremljati le v povezavi z ocenjevanjem vrednosti sredstev, ki ustvarjajo bodoče denarne tokove, za kar pa je potrebno vključiti mnenje veščaka, ki ima dovolj podkrepljeno znanje. Če se želi imeti neko ažurirano vrednost dobrega imena, je nujno, da je znotraj podjetja vzpostavljeno čim boljše spremljanje ekonomskih kategorij izkaza poslovnega izida in bilance stanja na posamezno denar ustvarjajočo enoto (Lušinc, *brez datuma*).

Na sliko podjetja pomembno vplivajo tudi stroški raziskav in razvoja. Če podjetje pripozna stroške razvoja kot odhodek, lahko to zniža poslovni izid oziroma dobiček, posledično to predstavlja podcenjeno sliko podjetja. Stroški raziskav in razvoja so v očeh investitorjev kot investicija, kar pa lahko v primeru, da se ne usredstvi, prikaže napačno sliko. Standardi sicer določajo usredstvenje stroškov, če so izpolnjeni pogoji za to, vendar je stvar zelo subjektivna in zadevo velikokrat lahko poslovodstvo prikaže, kot želi.

Na primer v letu 2016 je Samsung porabil veliko sredstev za raziskave in razvoj, usredstvenih pa je bilo le 5 %, torej je bilo 95 % stroškov raziskav in razvoja pripoznanih tako, da ni dodalo vrednosti v bilanci stanja. Prav tako je farmacevtsko podjetje Novartis porabilo veliko vsoto denarja, namenjeno raziskavam in razvoju, nič od tega pa ni bilo usredstveno kot neopredmeteno sredstvo. ACCA raziskava navaja, da je 62 % podjetij, ki uporabljajo MRS standarde, od leta 2005 dalje stroške raziskav in razvoja pripoznalo kot strošek in le 38 % kot neopredmeteno sredstvo (Martin, 2018).

Predvsem pomembno je, da se revizor pri revidiranju neopredmetenih sredstev osredotoči tudi na tiste, ki bodo na podlagi računovodskih informacij sprejemali odločitve.

Pomembno je tudi, da ocenjevalci razumejo, zakaj ocenjujejo določeno neopredmeteno sredstvo. Od namena ocenjevanja je odvisno in lahko različno, katera neopredmetena sredstva je potrebno oceniti, vpliva pa tudi na opredelitev določenega neopredmetenega sredstva, kar lahko vodi do velikih razlik v končni ocenjeni vrednosti. Revizorji pa morajo posledično razumeti delo ocenjevalca vrednosti, da lahko dobljene podatke čim bolje uporabijo.

Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti določajo naslednje načine vrednotenja neopredmetenih sredstev :

- način *tržnih primerjav*,
- *na donosu zasnovan* način.

Pod ta način pa spadajo:

- metoda *presežnega donosa*,
- metoda *oprostitve licenčnine*,
- metoda *premijskih dobičkov*,
- metoda *presežka nad nabavno vrednostjo* in
- metoda *distributerja* (MSOV 210, 2017).

Primer uporabe načina *tržnih primerjav* je vrednotenje sredstev; je frekvenčni spekter radijskih in televizijskih prenosov, dovolilnice za taksi službo. Primer za *nabavno vrednostni* način je vrednotenje tehnologije, neopredmetenih sredstev, povezanih s strankami, na primer s kupci, trgovinska imena, blagovne znamke, dovoljenja za obratovanje, na primer franšizni dogovori, igre na srečo, dogovori o nekonkuriranju itd. Metoda *presežnega donosa* naj bi se uporabljala samo za eno neopredmeteno sredstvo v vsakem denarnem toku prihodkov in dohodkov, običajno za glavno in najpomembnejše sredstvo. Metoda *premijskih dobičkov* se pogosto uporablja pri ocenjevanju dogovorov o nekonkuriranju. Metoda *presežka nad nabavno vrednostjo* se običajno uporablja za oceno vrednosti neopredmetenih sredstev, ki nekaj omogočajo, na primer franšizni sporazumi. Metoda *distributerja* je primerna za ocenjevanje vrednosti neopredmetenih sredstev, povezanih s strankami oziroma kupci, kadar neko neopredmeteno sredstvo, na primer tehnologija, velja za glavno oziroma najpomembnejše neopredmeteno sredstvo (MSOV 210, 2017).

A. L. Niculita, A. F. Popa, F. Caloian (2012) navajajo, da obstaja omejitev pri modelih vrednotenja neopredmetenih sredstev, saj je težko točno določiti vrednost vseh neopredmetenih sredstev in njihovega vpliva na poslovanje podjetja. Ugotovili so, da je največja dodana vrednost neopredmetenih sredstev zunaj podjetja in je tako v večini primerov podjetje ne more obvladovati. Managerji odločajo, kako bodo presodili neko vrednost in kakšne predpostavke bodo podali neopredmetenemu sredstvu, zato je pomembno, da odločitve managementa tudi "testira" in jih strokovno presodi nekdo neodvisen. Omenjajo tudi, da so zneski v bilanci stanja statični, investitorji pa morajo pri odločanju na celotno zadevo pogledati veliko bolj dinamično.

Revizorji so mnenja, da SRS in MRS nasplošno dobro opredeljujejo smernice pripoznavanja neopredmetenih sredstev. Sicer omenjajo, da bi lahko standardi zahtevali malo več vsebinskega pojasnjevanja in bolje opredeljeno, kaj se lahko usredstvi pri raziskavah in razvoju. Sahut, Boulerne in Teulon so 2011 naredili raziskavo, kjer navajajo, da Mednarodni standardi računovodenja bolje opredeljujejo pripoznavanje neopredmetenih sredstev v primerjavi z *Generally accepted accounting principles standardi* – GAAP. Omenjajo, da imajo MRS boljšo vrednost informacij o neopredmetenih sredstvih, ki jih nudijo bralcem računovodskih informacij oziroma investitorjem (z izjemo italijanskih in finskih investitorjev) (Sahut, Boulerne & Teulon, 2011).

FAC ARP Starr Research Report v svoji raziskavi pri evropskih investitorjih (analitikih) navaja povzetke, kaj menijo investitorji o pripoznanih neopredmetenih sredstvih. Ugotovitve raziskave povzemajo, da v primeru pripoznavanja neopredmetenih sredstev v poslovnih združitvah investitorji neopredmetena sredstva (*angl. Wating intangible assets*) delijo na tista, ki so ločljiva od podjetja, imajo določeno dobo koristnosti in vodijo do prihodnjih gospodarskih koristi (*angl. organically replaced*), in tista, ki jih je težko ločiti, jim je težko določiti dobo koristnosti in pričakovane gospodarske koristi (na primer liste kupcev in blagovne znamke), a vseeno predstavljajo zelo pomembno dodano vrednost. Omenjajo, da morajo biti neopredmetena sredstva teh dveh pojmov posebej in razločno ločena. Pri vprašanju, ali naj bodo interno generirani stroški usredstveni, jih je polovica mnenja, da naj bodo samo stroški razvoja, ena četrtnina jih meni, da naj se nobeni stroški, nastali v podjetju, ne usredstvi. Na vprašanje, kako naj bodo interno generirani stroški pripoznani v izkazu poslovnega izida, je polovica vprašanih mnenja, da skozi amortizacijo, ena četrtnina jih je proti amortiziranju, se pa strinjajo, da se slabijo (The Financial Reporting Council, 2014). Investitorjem so neopredmetena sredstva pomembna, saj kažejo na to, da podjetje stremi k bodočim poslovnim uspehom.

Deset podjetij z najvišjimi neopredmetenimi sredstvi v letu 2019 so Microsoft, Amazon, Apple, Alphabet, Facebook, AT&T, Tencent, Johnson&Johnson, Visa in Alibaba. Raziskava je narejena na podlagi podatkov o neopredmetenih sredstvih, ki so razkrita v bilanci stanja, in tistih, ki niso (razlika med tržno vrednostjo podjetja in knjigovodsko), saj je glavna vrednost neopredmetenih sredstev ravno v razliki (dobrem imenu) med tržno vrednotijo in knjigovodsko, ki pa se ne more pripoznati, dokler ne pride do transakcije. 34 % vrednosti svetovno največjih podjetij ni pripoznane v izkazih (Ross, 2020).

SKLEP

Revizija neopredmetenih sredstev je velikokrat nestandardiziran postopek. Večinoma se pogledajo celotna neopredmetena sredstva, revizor mora dobro razumeti, zakaj neko neopredmeteno sredstvo v podjetju obstaja in to razumevanje uporabiti pri preveritvi podatkov oziroma pridobivanju dokazov, ki so nato podlaga izdanemu mnenju. Pri raznih specifičnih značilnostih neopredmetenih sredstev je smiselno vključiti tudi delo veščaka, ki se na določene specifične zadeve bolj dobro spozna; na primer strokovnega poznavalca raznih tehničnih zadev pri raziskavah in razvoju, ocenjevalce vrednosti pri vrednotenju neopredmetenih sredstev in podobno.

Zaradi specifične narave neopredmetenih sredstev je prisotne veliko subjektivne presoje in predpostavk, kar pa lahko vodi do diskrecije v pripoznavanju neopredmetenih sredstev. Poslovodstvo lahko diskrecijo izkoristi s ciljem doseči lastne motive ali pa v korist uporabnikov računovodskih izkazov. Revizorji so strokovno usposobljeni za odkrivanje diskrecije, saj je namen revizije, da se poveča stopnja zaupanja računovodskim izkazom,

zato morajo biti pri pregledu vseh postavk, ki vključujejo veliko predpostavk in subjektivnih ocen, zelo pozorni, nepristranski in ohraniti določeno stopnjo nezaupanja ter biti pozorni na morebitne motive, ki bi jih poslovodstvo lahko imelo in bi zaradi tega želelo prikazati izboljšano sliko neopredmetenih sredstev poslovanja v računovodskih izkazih.

Neopredmetena sredstva so ponavadi zelo unikatna. Vsak posel z neopredmetenimi sredstvi se zdi drugačen, zato lahko podjetje ovrednoti neopredmeteno sredstvo drugače, kot je njegova realna vrednost, kar pa lahko negativno vpliva na sliko podjetja v računovodskih izkazih in na mnenje, ki si ga ustvarijo investitorji. Na podlagi raziskave sem ugotovila, da je potrebno razumeti, zakaj neko neopredmeteno sredstvo v podjetju obstaja, kaj se v bodoče od njega pričakuje in ali si ga podjetje lasti v tolikšni meri, da si ga lahko pripozna v svojih izkazih. Smiselno se je o vsem tem pozanimati pri poslovodstvu in razumeti, s kakšnim namenom je podjetje pridobilo neopredmeteno sredstvo.

Poznamo neopredmetena sredstva, ki imajo pravno podlago, v nasprotju z njimi pa tudi takšna, ki nimajo pravne podlage, na podlagi katere bi si jih lahko podjetje prilastilo. Slednja velikokrat predstavljajo bistvene konkurenčne prednosti podjetja, na primer podjetje ima v lasti patent, ki je neopredmeteno sredstvo s pravno podlago, a je v podjetju poleg tega prisotno tudi znanje, kako ta patent uporabljati, tega pa si podjetje ne more lastiti, saj je to last posameznih zaposlenih, ki imajo svojo svobodno voljo.

Neopredmetena sredstva delimo na tista, ki jih podjetje kupi oziroma pridobi na druge načine izven organizacije, in tista, ki se ustvarijo znotraj organizacije. Dobro ime ali blagovna znamka, ustvarjena znotraj podjetja, se ne smeta pripoznati kot neopredmeteno sredstvo, saj na primer dobro ime znotraj organizacije ni ločljiv dejavnik, niti ne izhaja iz pogodbenih in drugih pravic, ki bi se lahko zanesljivo izmerile po nabavni vrednosti in bi bile obvladljive. V praksi se pojavlja za nastanek prihodnjih gospodarskih koristi poraba, ki pa ne zadošča sodelom pripoznanih neopredmetenih sredstev. Takšna poraba se pogosto smatra kot nekaj, kar prispeva dobremu imenu, ki se ustvarja znotraj podjetja. V primeru poslovne združitve pa kot dobro ime razumemo presežek kupnine, ki jo je prevzemnik voljan plačati za delež prevzetega podjetja nad pošteno vrednostjo podjetja, ker pričakuje prihodnje denarne tokove iz poslovanja prevzetega podjetja. Ta presežek se lahko pripozna v konsolidiranih računovodskih izkazih. Ko je enkrat dobro ime kot produkt poslovne združitve pripoznano v bilanci stanja, je treba vsako poslovno leto preveriti, ali je potrebno vrednost slabiti. Če se želi imeti neko ažurirano vrednost dobrega imena, je pametno, da je znotraj podjetja vzpostavljeno čim boljše spremljanje ekonomskih kategorij izkaza poslovnega izida in bilance stanja na posamezno denar ustvarjajočo enoto. Pri presojanju vrednosti blagovne znamke je potrebno nekako določiti oziroma oceniti, na kolikšen delež prodaje konkretno vpliva blagovna znamka, ali pa pri ocenjevanju vrednosti liste kupcev, koliko sploh je teh kupcev. Revizor mora

zaradi takšnih in podobnih stvari čim bolj poznati področje in pogledati na vse skupaj s širšega vidika. Ob raznih dvomih pa je smiselno, da se posluži tudi pomoči veščaka, ki ima primerno znanje.

Tudi stroški raziskav in razvoja so edino od neopredmetenih sredstev, ki si jih lahko posameznik z nekim svojim pogledom drugače intepretira in pripozna v izkazih, kot bi jih nekdo drug, to pa lahko vodi do raznolikih rezultatov poslovanja. Če podjetje pripozna stroške razvoja kot odhodek, lahko to zniža poslovni izid oziroma dobiček, kar predstavlja podcenjeno sliko podjetja. Stroški raziskav in razvoja so v očeh investorjev kot investicija.

Predvsem pomembno je, da se revizor pri revidiranju neopredmetenih sredstev osredotoči tudi na tiste, ki bodo na podlagi računovodskih informacij sprejemali odločitve. Namen revizije je povečati stopnjo zaupanja uporabnikov računovodskih izkazov. Pooblaščen revizor izda mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih sestavljeni v skladu s predpisi računovodskega poročanja oziroma ali so predstavljeni pošteno in resnično (MSR 200, 2009). Pomembno je, da zazna morebitno diskrecijo, ki bi se lahko pojavila v računovodskih izkazih in zavedla bralce.

Iz intervjujev s pooblaščenimi revizorji in ocenjevalci sem ugotovila, da se revizorji v Sloveniji sicer ne srečujejo z veliko podjetji, ki bi imela pomembne vrednosti neopredmetenih sredstev. Menijo, da so standardi računovodenja za namene pripoznavanja neopredmetenih sredstev dobro napisani. Ne glede na to pa gre za veliko ocen, predpostavk in drugih subjektivnih mnenj pri pripoznavanju, zato je potrebno razumeti namen obstoja neopredmetenega sredstva, kaj se v bodoče od njega pričakuje, ugotoviti, ali si ga podjetje sploh dovolj lasti, da je lahko pripoznano v bilanci stanja itd. O vsem tem se je smiselno na začetku revidiranja postavk neopredmetenih sredstev pozanimati pri poslovodstvu in nato na podlagi revizorjeve strokovne presoje določiti nadaljnje postopke.

LITERATURA IN VIRI

1. ACCA (201). *F7 – Financial Reporting Study Text Audit And Assurance*. London: BPP Learning Media.
2. ACCA (2010). *F8 – Study Text Audit And Assurance*. Great Britain: Emile Woolf Publishing Limited.
3. Bajuk Mušič, A. (2016). Razlike med SRS in MRSP. *IKS 10*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

4. Bajuk Mušič, A. (2020). Računovodsko poročanje organizacij, ki računovodijo po SRS, za poslovno leto 2019. *IKS 1* (str. 18). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
5. Bajuk Mušič, A. (2020). Zaključevanje bilance stanja za poslovno leto 2019. *IKS 3* (str. 35). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
6. Brynjolfesson, E. & L., M., Hitt & S., Yang (2002). Intangible assets: Computers and organizational Capital. Pridobljeno 10. avgusta 2020 iz http://ebusiness.mit.edu/research/papers/138_Erik_Intangible_Assets.pdf
7. Corporate Governance Committee (2012). *Corporate Reporting of Intangible Assets: A Progress Report*. Pridobljeno 6. marca 2020 iz <https://www.oecd.org/daf/ca/Intangible%20Assets.pdf>
8. Coyle, B. (2000). *Measuring Credit Risk*. Chicago: Glenlake Publishing Company.
9. Deller, A. (2019). *Intangible asset accounting stuck in a pre – digital mire*. Pridobljeno 5. aprila 2020 iz <https://www.accaglobal.com/my/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/dellerjan19-cpd.html>
10. Evropsko računsko sodišče (2012). *Priročnik za revizije računovodskih izkazov in skladnosti poslovanja s predpisi*. Pridobljeno 30. marca 2020 iz https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_SL.pdf
11. FRC ARP Staff Research Report (2014). *Investitor Views on Intangible Assets and their Amortisation*. London: The financial Reporting Council Limited.
12. Glezen, W. & Taylor, D. (2007). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
13. IASB – International Accounting Standard Board (2007). *IFRS 23*. London: IFRS Foundation.
14. IASB – International Accounting Standard Board (2013). *IAS 36 – Impairment of assets*. London: IFRS Foundation.
15. IASB – International Accounting Standard Board (2014). *IAS 38 – Intangible Assets*. London: IFRS Foundation.
16. IASB – International Accounting Standard Board (2016). *IFRS 16 – Leases*. London: IFRS Foundation.

17. IASB – International Accounting Standard Board – IASB (2018). *IFRS 3 – Business combination*. IFRS Foundation.
18. Jarboe, P. K. & Furrow, R. (2008). *Intangible Asset Monetization The Promise and the Reality*. Pridobljeno 5. aprila 2020 iz <https://www.issuelab.org/resources/2875/2875.pdf>
19. Jarobe, P. K. (2005). Reporting intangibles. Pridobljeno 9. avgusta 2020 iz <https://www.issuelab.org/resources/2875/2875.pdf>
20. Jalovec, B. (2016). *Vpliv diskrecije pri računovodskem poročanju na bonitetno oceno podjetja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Jerman, M. (2012). *Oportunistične diskrecijske odločitve pri oslabitvi dobrega imena po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja. Empirična preverba na vzorcu podjetij Evropske unije* (doktorska disertacija). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
22. Kang, H. H. & Gray, J. S. (2009). Reporting intangible assets: Voluntary disclosure practices of top emerging market companies. Pridobljeno 5. aprila 2020 iz <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0020706311000823>
23. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
24. Lhaopadchan, S. (2010). *Fair value accounting and intangible assets Goodwill impairment and managerial choice*. Pridobljeno 26. marca 2020 iz <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/13581981011033989/full/html>
1
25. Lušec, K. (brez datuma). *Slabitev dobrega imena*. Pridobljeno 7. avgusta 2020 iz http://www.klbv.si/pdf/Slabitev_dobrega_imena_po_prevzemih_druz.pdf
26. Mednarodna zveza računovodij (2009). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 520*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
27. Mednarodna zveza računovodij (2009). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 530*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
28. Mednarodna zveza računovodij (2009a). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 620*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>

29. Mednarodna zveza računovodij (2009a). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 200*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
30. Mednarodna zveza računovodij (2009b). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 220*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
31. Mednarodna zveza računovodij (2009b). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 230*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
32. Mednarodna zveza računovodij (2009b). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 300*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
33. Mednarodna zveza računovodij (2009c). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 320*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
34. Mednarodna zveza računovodij (2009b). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 500*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
35. Mednarodna zveza računovodij (2013). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 315*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
36. Mednarodna zveza računovodij (2016). *MSR – Mednarodni standard revidiranja 700*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
37. Niculita, A. L. & Popoa, A. F & Caloian, F. (2012). The Intangible Assets – A New Dimension in The Compan's Success. Pridobljeno 10. avgusta 2020 iz <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567112001566>
38. Odar, M. (2020). Letni obračun in poročanje za zasebni sektor 2019. *IKS 3*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
39. Penman, H. S. (2009). Accounting for Intangible Assets: There is Also an Income Statement. Pridobljeno 5. aprila 2020 iz <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.2009.00293.x>

40. Richard, M. (2018). *Reporting on intangibles is all a bit of a muddle*. Pridobljeno 5. aprila 2020 iz <https://www.accaglobal.com/gb/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/intangibles-cpd.html>
41. Ross, J. (2020). Intangible assets: A Hidden But Crucial Driver of Companies Value. Pridobljeno 11. avgusta 2020 iz <https://www.visualcapitalist.com/intangible-assets-driver-company-value/>
42. Sahut, M. J. & Boulerne, S. & Teulon, F. (2011). *Do IFRS provide better information about intangibles in Europe*. Pridobljeno 5. aprila 2020 iz https://www.researchgate.net/publication/227430237_Do_IFRS_Provide_Better_Information_about_Intangibles_in_Europe
43. Slovenski inštitut za revizijo. (1994). *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz https://si-revizija.si/datoteke/revizorji/375/kodeks_poklicne_etike_zr.pdf
44. Slovenski inštitut za revizijo. (2009). *Hierarhija pravil revidiranja*. Pridobljeno 9. avgusta 2020 iz https://si-revizija.si/datoteke/splosno/670/rev-hierarhija_prav_revid.pdf
45. Slovenski inštitut za revizijo (2016). *Slovenski računovodski standard 2 – Neopredmetena sredstva*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1533/srs-2016-www.pdf>
46. Slovenski inštitut za revizijo (2016). *Slovenski računovodski standard 17 – Oslabitev opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1533/srs-2016-www.pdf>
47. Slovenski inštitut za revizijo (2016). *Slovenski računovodski standard 20 – Oblike izkaza balance stanja za zunanje poročanje*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1533/srs-2016-www.pdf>
48. Slovenski inštitut za revizijo (2016). *Slovenski računovodski standard 21 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poročanje*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1533/srs-2016-www.pdf>
49. Slovenski inštitut za revizijo. (2017). *Mednarodni standard ocenjevanja vrednosti*. Pridobljeno 7. avgusta 2020 iz <https://si-revizija.si/ocenjevalci/arhiv-pravil-stroke>
50. Whittington, O. R. & Pany, K. (2001). *Principes of auditing and other assurance services. Principes of auditing and other assurance services*. Singapore: McGraw-hill international editions.

