

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**KRITIČNA PRESOJA POPISA OSNOVNIH SREDSTEV V IZBRANEM
PODJETJU**

Ljubljana, januar 2014

MATEJA HAFNER

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Mateja Hafner, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Kritična presoja popisa osnovnih sredstev v izbranem podjetju, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem.

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

S svojim podpisom zagotavljam, da:

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OSNOVNA SREDSTVA	2
1.1 Opredmetena osnovna sredstva	4
1.2 Neopredmetena sredstva	7
1.3 Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev	8
1.3.1 Opredelitev ključnih pojmov	8
1.3.2 Modeli vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev	9
1.3.3 Popisna komisija in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev	11
1.4 Nepravilnosti v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi v računovodskih izkazih	14
2 LETNI POPIS OSNOVNIH SREDSTEV	14
2.1 Izvedba popisa.....	16
2.2 Nadzor nad izvedbo popisa	21
2.2.1 Notranje revidiranje kot oblika nadzora	21
2.2.2 Popis kot del notranjih kontrol podjetja.....	26
2.3 Popisne razlike	28
2.4 Davčni vidik popisa.....	30
3 POPIS OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V PODJETJU X.....	31
3.1 Predstavitev podjetja	32
3.2 Register opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju X.....	34
3.3 Analiza popisa opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju X.....	36
3.3.1 Načrtovanje notranje revizije.....	37
3.3.2 Izvedba notranje revizije.....	37
3.3.3 Sporočanje izsledkov	39
3.3.4 Spremljanje v prihodnje.....	48
3.4.....Sprememba modela vrednotenja posamezne skupine opredmetenih osnovnih sredstev	48

4 UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA ZA BOLJŠO IN UČINKOVITEJŠO IZVEDBO POPISA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	54
SKLEP.....	56
LITERATURA IN VIRI.....	59
PRILOGE	

KAZALO SLIK

Slika 1: Delitev sredstev na dolgoročna in kratkoročna sredstva	3
Slika 2: Gibanje opredmetenih osnovnih sredstev	6
Slika 3: Ustreznost knjigovodske vrednosti.....	11
Slika 4: Princip nadomestljive vrednosti	13
Slika 5: Potek popisnih opravil	20
Slika 6: Vrste revidiranja	21
Slika 7: Sestavine notranjega kontroliranja	27
Slika 8: Organizacijska shema podjetja	33
Slika 9: Razdelitev opredmetenih osnovnih sredstev	34
Slika 10: Potek notranje revizije popisa opredmetenih osnovnih sredstev	36

KAZALO TABEL

Tabela 1: Opredmetena osnovna sredstva podjetja po skupinah	35
Tabela 2: Izračun vrednosti za nadomestitev	43
Tabela 3: Prikaz knjižb pri odpravi popisnih razlik v primeru ugotovitve primanjkljaja opredmetenega osnovnega sredstva	43
Tabela 4: Prikaz knjižb pri odpravi popisnih razlik v primeru ugotovitve primanjkljaja opredmetenega osnovnega sredstva	44
Tabela 5: Izračun vrednosti za nadomestitev v primeru, ko prodajna cena ne pokrije knjigovodske vrednosti	45

Tabela 6: Prikaz knjižb pri prodaji opredmetenega osnovnega sredstva, kadar prodajna cena ne pokrije knjigovodske vrednosti.....	46
Tabela 7: Izračun vrednosti za nadomestitev v primeru, ko prodajna cena presega knjigovodske vrednosti.....	46
Tabela 8: Prikaz knjižb pri prodaji opredmetenega osnovnega sredstva, kadar prodajna cena presega knjigovodsko vrednost	47
Tabela 9: Izračun vrednosti za nadomestitev v primeru, če podjetje stroj podari	47
Tabela 10: Prikaz knjižb, kadar podjetje opredmeteno osnovno sredstvo podari	47
Tabela 11: Izračun knjigovodske vrednosti (v €)	49
Tabela 12: Knjigovodska vrednost na dan 31. 12. 2012 po modelu nabavne vrednosti	49
Tabela 13: Prikaz knjiženja nakupa poslovne hale.....	50
Tabela 14: Prikaz knjižb pri uporabi modela prevrednotenja.....	51
Tabela 15: Prikaz knjižb pri uporabi modela prevrednotenja.....	52
Tabela 16: Izračun amortizacije	52

UVOD

V vsakem podjetju so osnovna sredstva potrebna za opravljanje osnovne dejavnosti. Se pa vrednost in obseg osnovnih sredstev posameznega podjetja razlikujeta glede na njegovo dejavnost. Pomemben del celotnih sredstev podjetja, predvsem v proizvodnih, predstavljajo opredmetena osnovna sredstva. Sredstva podjetja odražajo njegovo premoženjsko stanje, zato sem se odločila, da v magistrskem delu na podlagi izbranega podjetja preučim opredmetena osnovna sredstva, njihovo vrednotenje, predvsem pa izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev.

Za čim boljše in učinkovitejše izkoriščanje sredstev je treba zagotoviti ustrezne kontrole. Številna podjetja, predvsem večja, v svoje poslovanje vključujejo tudi notranjo revizijo, ki predstavlja podaljšano roko nadzora. Majhna podjetja pa predstavljajo tisti segment podjetij, ki so najbolj izpostavljeni različnim tveganjem, saj notranje kontrole ponavadi niso tako učinkovite. Ena izmed notranjih kontrol, katerih delovanje preverjajo notranji revizorji, je tudi popis, ki je ena od notranjih kontrol na področju opredmetenih osnovnih sredstev.

V popisu opredmetenih osnovnih sredstev bi morala posloводства podjetij, poleg tega da je popis eden od mehanizmov, ki zagotavlja, da so podatki v računovodskih izkazih pravilni in predstavljajo pošteno sliko poslovanja, prepoznati tudi druge dodane vrednosti, ki jih popis lahko prinese podjetju. Popis v podjetju predstavlja notranjo kontrolo, s pomočjo katere zadosti zakonskim zahtevam, hkrati pa lahko popis izkoristi kot orodje, ki mu omogoči preveriti knjigovodsko in dejansko stanje ter na podlagi ugotovitev izvesti vse potrebne aktivnosti za odpravo odstopanj in preprečitev ponovnih odstopanj v prihodnosti. Če podjetja želijo odpraviti popisne razlike, morajo vanj vpeljati ustrezno ravnanje z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, kar jim omogoča uporaba ustreznih programskih rešitev.

Redko se zgodi, da bi se stanje, ugotovljeno s popisom, ujemalo s knjižnim stanjem. Popisne razlike nastanejo zaradi različnih vzrokov. Pomembno je, da v podjetju odpravijo nastale popisne razlike, še bolj pomembno pa je, da ugotovijo vzroke, zakaj do teh razlik pride in sprejmejo ukrepe, ki bodo preprečili nastanek neskladij v prihodnje.

V mnogih podjetjih popis opredmetenih osnovnih sredstev ostaja v senci popisa terjatev in zalog. Podjetja pozabijo na pomembnost nadzora nad opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ko svojo pozornost usmerjajo predvsem na popis terjatev in zalog. Za management izvedba popisa opredmetenih osnovnih sredstev predstavlja obsežen in dokaj zahteven projekt, ki lahko s svojimi izsledki negativno vpliva na izkaz poslovnega izida.

Problematika izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev se mi je zdela zanimiva predvsem iz tega razloga, ker podjetja v veliki večini, v zakonski obligaciji opravljanja popisa enkrat letno, vidijo bolj breme kot pa dodano vrednost, ki jo popis opredmetenih osnovnih sredstev podjetju lahko prinese. Izbrano temo sem preučila na praktičnem primeru, in sicer sem za analizo izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev izbrala mikro podjetje. V izbranem podjetju se sicer ne srečujejo z vsemi težavami, ki pestijo večja podjetja pri izvedbi popisa, pa

vendar tudi v tem primeru najdemo priložnosti za izboljšavo procesa in s tem povečanje dodane vrednosti izvedbe samega popisa.

V začetnih poglavjih svojega magistrskega dela predstavim teorijo, povezano z osnovnimi sredstvi, tako opredmetenimi kot neopredmetenimi. Predstavim tudi vrednotenje, predvsem modela, ki ju poznamo v praksi. Ker je osrednja tema mojega dela popis opredmetenih osnovnih sredstev, je tej temi namenjene največ pozornosti. Pomembna je opredelitev zakonske podlage za izvedbo popisa in vsi njegovi elementi. Popis ima lahko tudi davčni vpliv, zato v podpoglavju predstavim, kako popisne razlike vplivajo na obračun DDV. V drugem delu se lotim analize izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev v izbranem podjetju. Sama analiza je zastavljena kot notranja revizija izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Predstavim vse faze in ugotovitve notranje revizije do katerih me pripelje sama analiza. Glavna dodana vrednost notranje revizije so priporočila, ki jih notranji revizor pripravi za poslovodstvo, zato za poslovodstvo še sama pripravim priporočila za izboljšanje aktivnosti pri sami izvedbi.

Namen mojega magistrskega dela je, da s svojo analizo odgovorne za popis opozorim na morebitne pomanjkljivosti na področjih, kjer je še možnost izboljšave. S svojim delom želim tudi zbrati teorijo, ki je povezana z izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev in bo lahko v pomoč strokovnim sodelavcem in vsem, ki so z izvedbo popisa v podjetjih kakorkoli povezani. Cilj magistrskega dela je, da proučim domačo in tujo literaturo, povezano s popisom. Ker gre v danem primeru tudi za zakonsko urejeno področje, je treba preučiti tudi tovrstno slovensko zakonodajo. Izvede se analiza popisa opredmetenih osnovnih sredstev, kjer se ovrednoti, ali podjetje pri sami izvedbi izpolnjuje zakonske zahteve, kako imajo urejeno področje popisa z notranjimi akti in ali se popis izvaja uspešno in učinkovito. Na podlagi analize se za podjetje pripravi poročilo z izsledki analize in priporočila, ki bi lahko izvedbo popisa še izboljšala.

Pri pripravi svojega magistrskega dela uporabljam deduktivni pristop, kjer najprej predstavim značilnosti popisa v izbrani literaturi, nato pa analiziram, ali je mogoče te značilnosti najti tudi pri izbranem podjetju. Pri preučitvi področja uporabljam sekundarne podatke, ki sem jih pridobila v strokovni literaturi. Za svojo analizo uporabljam primarne podatke, ki sem jih pridobila z intervjujem in opazovanjem.

1 OSNOVNA SREDSTVA

Podjetja se ustanovijo z namenom, da s svojim poslovanjem dosega zastavljene gospodarske cilje. Sredstva, s katerimi podjetje razpolaga pri opravljanju svoje dejavnosti, predstavljajo premoženje podjetja, s katerim lahko izpolnjuje svoj namen in dosega svoje cilje (Milost, 2009, str. 60).

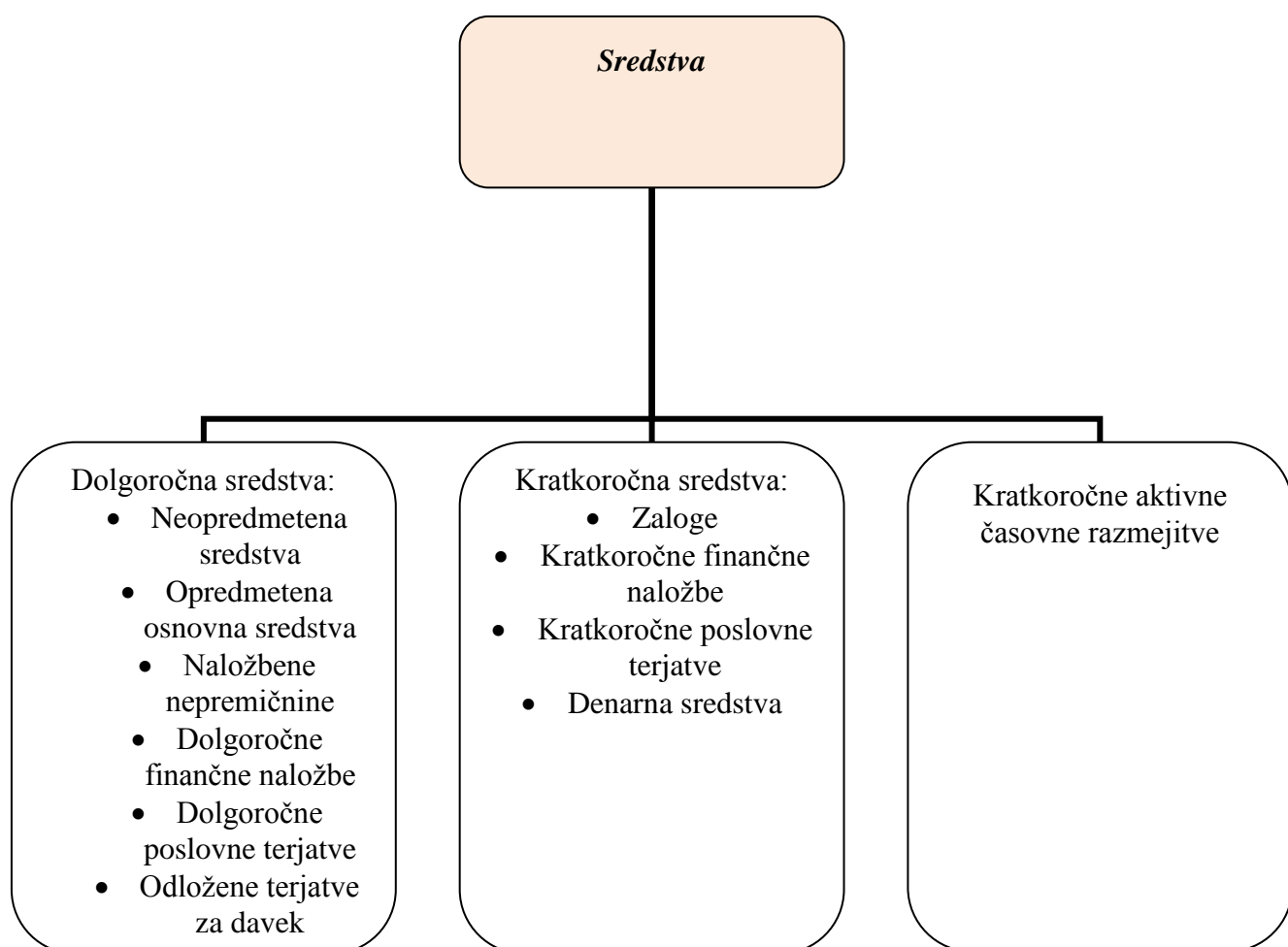
Vsa sredstva, s katerimi podjetje razpolaga ali jih upravlja, so prikazana v bilanci stanja. Bilanca stanja je eden izmed štirih temeljnih računovodskih izkazov. Slovenski računovodski standard 24 (Ur.l. RS, št. 118/2005, v nadaljevanju SRS) podrobneje opredeljuje bilanco

stanja. V tem standardu je bilanca stanja opredeljena kot temeljni računovodski izkaz, v katerem je prikazano resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali krajša obdobja.

Peterson v svojem članku pri definiciji osnovnih sredstev povzema angl. »*The Institute of management accountants' accounting glossary*« in navaja, da so sredstva katerokoli opredmeteno osnovno ali neopredmeteno sredstvo v lasti podjetja, ki ima za lastnike ekonomsko vrednost (Peterson, 2002, str. 11).

Na spodnji sliki je predstavljena delitev sredstev, katere Hočevar, Iglčar in Zaman (2007, str. 45) delijo na dolgoročna sredstva, kratkoročna sredstva in kratkoročne aktivne časovne razmejitve.

Slika 1: Delitev sredstev na dolgoročna in kratkoročna sredstva



Vir: M. Hočevar et al., Temelji računovodstva, 2007, str. 45.

Sredstva poslovnih sistemov se stalno preoblikujejo. Pri opredelitvi sredstev in njihovi razdelitvi po kategorijah lahko upoštevamo dva kriterija, in sicer: kriterij ročnosti in kriterij sodelovanja v poslovnem procesu organizacije.

Po kriteriju ročnosti sredstva delimo na (Needles & Powers, 1998, str. 444):

- **dolgoročna sredstva**; to so sredstva, ki se preoblikujejo v obdobju, ki je daljše od enega leta. Med dolgoročna sredstva sodijo opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena osnovna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in dolgoročne poslovne terjatve.

- **kratkoročna sredstva**; to so sredstva, ki se preoblikujejo v obdobju, ki je praviloma krajše od enega leta. Med kratkoročna sredstva pa sodijo zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški, kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno nezaračunani prihodki.

Po drugem kriteriju, torej kriteriju sodelovanja v poslovnem procesu, pa SRS 24 (Ur.l. RS, št. 118/2005) sredstva deli na:

- **stalna sredstva**; to so sredstva, ki so navzoča in delujejo trajneje. V nasprotju z dolgoročnimi sredstvi ne zajemajo dolgoročnih poslovnih terjatev.

- **gibljiva sredstva**; to so sredstva, ki se nenehno preoblikujejo.

V magistrskem delu se bom osredotočila predvsem na kritično presojo popisa opredmetenih osnovnih sredstev v izbranem podjetju. Glede na zgoraj navedene kriterije opredmetena osnovna sredstva spadajo med dolgoročna in stalna sredstva.

Osnovna sredstva lahko opredelimo kot stvari in pravice, katere se uporablja v poslovnih procesih podjetja in se v svojo prvotno pojavno obliko praviloma vračajo v obdobju, daljšem od enega leta. Vrednost osnovnih sredstev se postopoma prenaša na poslovne učinke (Hočevar, Igličar, & Zaman, 2004a, str. 36).

Za osnovna sredstva se smatrajo sredstva, katera so v lasti podjetja ali v njegovi rabi dalj časa in se uporabljajo za proizvodnjanje izdelkov in zagotavljanje storitev ter niso namenjena prodaji znotraj normalnega poslovanja (The Institute of chartered accountants of India, v nadaljevanju ICAI, 1985, str. 71). Milost (2009, str. 61) navaja, da je doba uporabnosti osnovnih sredstev daljša od enega leta, kar pomeni, da se v prvotno obliko vračajo v obdobju, ki je daljše od enega leta.

V splošnem osnovna sredstva delimo na (Milost, 2009, str. 61):

- neopredmetena sredstva,
- opredmetena osnovna sredstva.

1.1 Opredmetena osnovna sredstva

SRS 1 (Ur.l. RS, št. 118/2005) opredeljuje opredmeteno osnovno sredstvo kot sredstvo v lasti ali v finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju ali opravljanju storitev oz. dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljajo v več kot enem obračunskem obdobju.

V različnih poslovnih sistemih se opredmetena osnovna sredstva delijo na (Hočevar et al., 2007, str. 46):

- zemljišča,
- zgradbe,

- opremo,
- večletne nasade,
- osnovno čredo.

V nadaljevanju bom na kratko predstavila posamezno opredmeteno osnovno sredstvo.

Zemljišče daje prostor poslovnemu sistemu za neposredno opravljanje svoje dejavnosti (kmetijstvo ...) ali pa posredno, tako da na zemljišču stojijo zgradbe, katere pri svojem poslovanju uporablja poslovni sistem (Palčič, 2009, str. 3).

S pojmom oprema zajamemo stroje, naprave, napeljave, transportna sredstva, laboratorijsko opremo, instrumente, orodja, inventar in drugo opremo, ki jo uporablja podjetje pri svojem poslovnem procesu. Opremo pa lahko delimo na proizvajalno kot tudi na neproizvajalno (Palčič, 2009, str. 3).

Večletni nasadi obsegajo sadovnjake, vinograde, hmeljišča in druge večletne nasade, njihova biološka doba trajanja pa je daljša od enega leta (Palčič, 2009, str. 3).

Osnovna čreda obsega vso plemensko in delovno živino, razen živine v pitanju (Hočevar et al. 2004a, str. 40).

Vsem zgoraj navedenim in opisanim opredmetenim osnovnim sredstvom pa so skupne naslednje značilnosti (Warren, Reeve, & Duchac, 2009, str. 446):

- obstajajo fizično,
- so v lasti podjetja (ali v finančnem najemu) in se uporabljajo pri običajnih procesih podjetja,
- niso namenjena prodaji v okviru normalnega obratovanja.

V bilanci stanja in poslovnih knjigah se opredmeteno osnovno sredstvo izkazuje zgolj, če sta izpolnjenja dva pogoja (Fekonja, Blatnik, & Premk, 2009, str. 54):

- je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim;
- je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

Podjetje v svojih poslovnih knjigah izkazuje opredmeteno osnovno sredstvo z nabavno vrednostjo tega sredstva in popravkom vrednosti, katerega predstavlja seštevke vseh stroškov amortizacije, ki so bili obračunani do določenega trenutka. V bilanci stanja pa se opredmeteno osnovno sredstvo izkazuje po neodpisani vrednosti oz. tako imenovani knjigovodski vrednosti (Hočevar, Glažar, Gostiša, Okorn, & Ravnik, 2004b, str. 2).

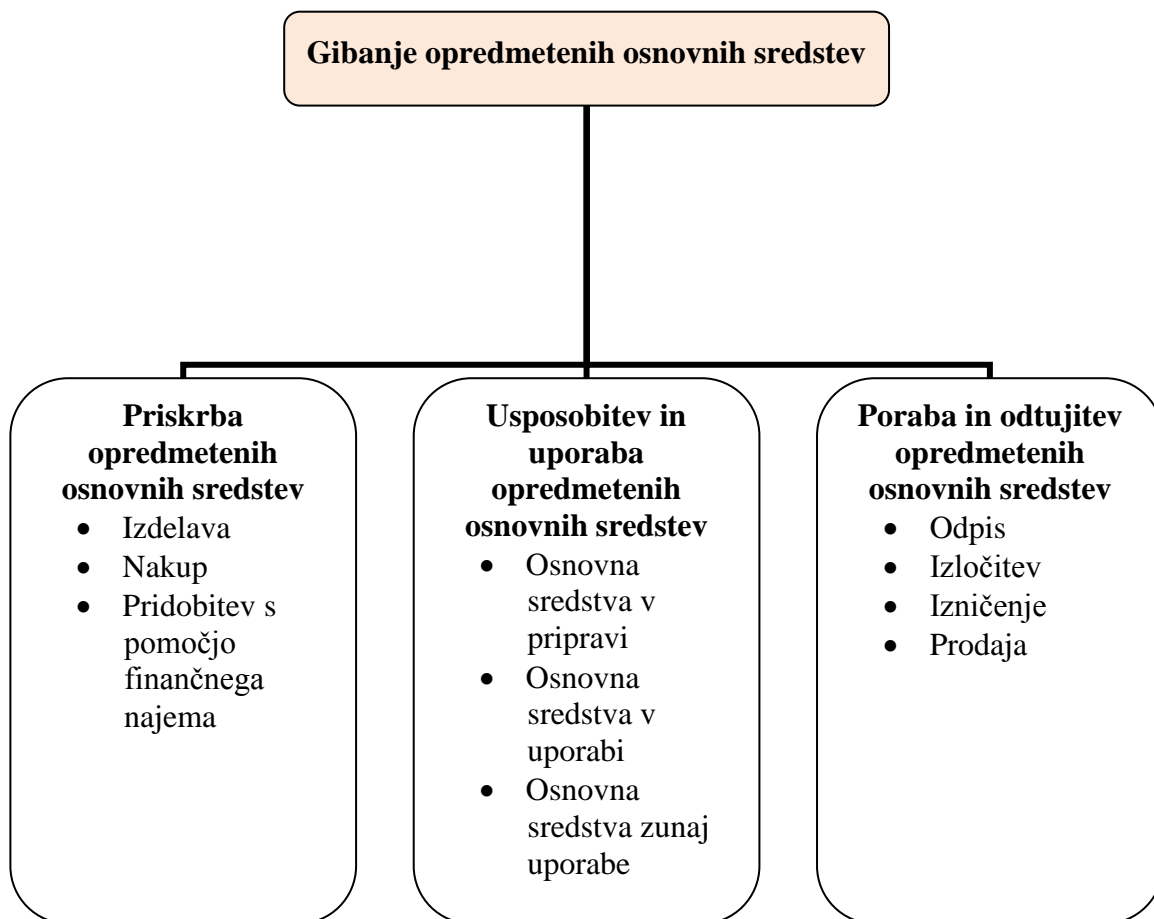
Opredmetena osnovna sredstva so lahko (Hočevar et al., 2007, str. 47):

- v uporabi; to so tista sredstva, ki so sposobna za uporabo ne glede na to, ali so dejansko uporabljena v poslovnem sistemu;
- v pripravi; so tista sredstva, ki so v stopnji usposabljanja za uporabo in za katera je mogoče utemeljeno pričakovati, da bodo usposobljena za uporabo.

Razvidovanje in presojanje stanj ter gibanje posameznega sredstva v vseh dobah življenjskega cikla zagotavlja računovodstvo. Rezultat teh računovodskih aktivnosti so različna poročila o stanju in gibanju opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju (Koletnik, 2004, str. 106).

Slika 2 prikazuje gibanje opredmetenih osnovnih sredstev od pridobitve preko uporabe do porabe oz. odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev.

Slika 2: *Gibanje opredmetenih osnovnih sredstev*



Vir: F. Koletnik, *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*, 2004, str. 106.

Vsa sredstva ne glede na vrsto in stanje pripravljenosti za uporabo mora podjetje zavesti v svojih poslovnih knjigah. SRS 22 (Ur. l. RS, št. 118/2005) določa, da poslovne knjige delimo na glavno knjigo in pomožne knjige. Med druge pomožne poslovne knjige se uvršča tudi register opredmetenih osnovnih sredstev. Register opredmetenih osnovnih sredstev je ena izmed obveznih pomožnih poslovnih knjig. Omogoča vzdrževanje podatkov o posameznem osnovnem sredstvu, njegovem aktiviranju in vseh spremembah do odtujitve. V podjetju še predstavlja tudi podlago za dokazovanje dejanskega obstoja uporabljenih osnovnih sredstev, saj le-teh zavezanec ne more zagotoviti iz podatkov glavne knjige (Fekonja & Premk, 2008, str. 64).

Register osnovnih sredstev kot podlaga za dokazovanje obstoja določenega sredstva naj bi za zagotavljanje zanesljivosti in pravilnosti vseboval naslednje podatke (Tavčar, 2009, str. 13):

- inventarno številko osnovnega sredstva,
- naziv dobavitelja osnovnega sredstva,
- nabavno vrednost osnovnega sredstva,

- datum nabave,
- datum aktiviranja osnovnega sredstva,
- amortizacijsko stopnjo,
- odpisano vrednost,
- preostalo oz. sedanjo vrednost,
- konto,
- lokacijo osnovnega sredstva,
- stroškovno mesto oz. nosilca,
- interno številko dokumenta,
- vrsto prometa,
- točno izkazano začetno (otvoritveno) stanje.

Pogosto pa lahko pri analizi tovrstnih registrov pridemo do ugotovitev, da so podatki v registru pomanjkljivi in nezadostni.

Pomembna je tudi obravnava amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev. Amortizacijo podjetja obračunavajo od amortizirljivih sredstev, to pa so sredstva, ki (Zupančič, 2004, str. 99):

- se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta,
- imajo omejeno dobo koristnosti,
- so namenjena uporabi pri proizvodjanju ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se uporabljajo iz drugih razlogov.

V podjetjih pa se amortizacija ne obračunava od (Zupančič, 2004, str. 99):

- zemljišč in drugih naravnih bogastev,
- opredmetenih osnovnih sredstev do njihovega prenosa v uporabo,
- opredmetenih osnovnih sredstev kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega izvora,
- spodnjega ustroja železniških prog, cest, letališč in podobnega,
- opredmetenih osnovnih sredstev trajno zunaj uporabe,
- drugih opredmetenih osnovnih sredstev, katerih uporaba ni časovno omejena.

1.2 Neopredmetena sredstva

Neopredmeteno sredstvo je v podjetju tisto sredstvo, ki fizično ne obstaja, je pa namenjeno uporabi v proizvodnji ali preskrbovanju proizvodov ali storitev, dajanju v najem ali pa za pisarniške potrebe (Ministry of Corporate Affairs, 2007, str. 434).

Tudi neopredmetena sredstva se izkazujejo v bilanci stanja in poslovnih knjigah pod istima pogojem kot sta že omenjena zgoraj pri opredmetenih osnovnih sredstvih.

Hočevar et al. (2007, str. 51) opredeljujejo neopredmetena sredstva kot:

- dolgoročne odložene stroške razvijanja,

- naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine, kot so: koncesije, patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice,
- dolgoročne aktivne časovne razmejitve (npr.: odloženi organizacijski stroški),
- naložbe v dobro ime prevzetega podjetja.

Na kratko naj predstavim še posamezno naložbo v pridobljene pravice do industrijske lastnine.

Koncesija je odobritev ali pooblastilo, ki ga podjetje pridobi s strani države in omogoča izrabo naravnega bogastva ali opravljanja javnih služb. Z računovodskega vidika se obravnava nabavna vrednost koncesije, amortizira pa se v obdobju, ki je daljše od enega leta (Hočevar et al., 2004b, str. 1).

Patent je pravica, ki jo pridobiš na podlagi nekega izuma. Načeloma patent izrablja lastnik in hkrati onemogoči uporabo drugim. Računovodsko se obravnava nabavna vrednost, vključno s stroški, ki nastanejo pri nastanku patenta (Hočevar et al., 2004b, str. 1).

Licenca je pravica do uporabe patenta. Nabavna vrednost licence se obravnava, če je plačana vnaprej, za daljše obdobje ((Hočevar et al., 2004b, str. 2).

Blagovna znamka je pravica, s katero podjetja zavarujejo svoj blagovni znak, ki jih v poslovnem svetu razlikuje od konkurence. Računovodsko se obravnavajo stroški in izdatki v zvezi s pridobitvijo blagovne znamke (Hočevar et al., 2004b, str. 2).

Zgoraj navedenim neopredmetenim sredstvom pa so skupne naslednje značilnosti (CAFR Group, 2011, str. 16):

- fizično ne obstaja,
- je nefinančne narave,
- njegova življenjska doba presega eno poročevalsko obdobje.

1.3 Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev

1.3.1 Opredelitev ključnih pojmov

Po SRS 1 (Ur. l. RS, št. 118/2005) bom povzela opredelitve nekaterih ključnih pojmov, povezanih z vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev:

- **nabavna vrednost** je opredeljena kot znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oz. dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju;
- **prevrednotena nabavna vrednost** je zaradi prevrednotenja spremenjena nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja;
- **knjigovodska vrednost** je znesek, s katerim se sredstvo pripozna ob odštetju vseh nabranih amortizacijskih popravkov in nabranih izgub zaradi oslabitve;

- **poštena vrednost** je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo, s katerim je mogoče poravnati obveznosti ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski instrument med dobro obveščena in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni;
- **nadomestljiva vrednost** sredstva je večja izmed dveh postavk: njegova poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali njegova vrednost v uporabi;
- **poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje**, je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v poslu med dobro obveščena in voljnima strankama, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni, zmanjšana za stroške prodaje;
- **vrednost pri uporabi** je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva zaradi njegove uporabe in ob njegovi odtujitvi na koncu dobe koristnosti.

1.3.2 Modeli vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev

Za marsikatero podjetje kategorija opredmetenih osnovnih sredstev lahko predstavlja eno pomembnejših postavk v bilanci stanja in vrednotenje le-teh lahko posledično močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Vrednotenje te kategorije sredstev je pomembno, saj predstavlja premoženje, ki bo podjetju na razpolago v prihodnje in lahko odraža nekatere pokazatelje bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder & Clark, 1995, str. 307).

Po pripoznanju sredstva se poslovodstvo vsakega podjetja pri izbiri načina vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev odloča med dvema načinoma. Mednarodni standardi računovodskega poročanja 5 (MSRP), MRS 16 in SRS 1 uveljavljajo dva modela vrednotenja sredstev in obveznosti v bilanci stanja, in sicer:

- model nabavne vrednosti,
- model prevrednotenja.

Izbira modela je odvisna od posameznega podjetja. Pomembno pa je, da se izbrani model uporablja za celo skupino sredstev. Skupina sredstev je opredeljena kot sredstva s podobno funkcijo znotraj podjetja (Robins, 2007, str. 64).

V 8. točki Uvoda v SRS (Ur. l. RS, št. 118/2005) je prevrednotenje opredeljeno kot posledica razlik med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če podjetje uporablja model prevrednotenja. Prevrednotenje se opravi zaradi:

- povečanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost ali
- zmanjšanje knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost.

- **Model nabavne vrednosti**

Podjetja, ki za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev izberejo model nabavne vrednosti, morajo opredmetena osnovna sredstva vrednotiti po nabavni vrednosti in nato obračunati amortizacijo. Po SRS 1 (Ur. l. RS, št. 118/2005) se kot nadomestljiva vrednost šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost v uporabi, odvisno od tega, katera je večja.

Pri uporabi modela nabavne vrednosti se stroški nabavne vrednosti ne spreminjajo, vse dokler sredstva ne izločimo iz uporabe oz. ga odtujimo (SRS, Ur. l. RS, št. 118/2005).

Pri uporabi tega modela vrednost sredstva ne sme presegati nabavne vrednosti sredstva. Knjigovodska vrednost sredstva se pri tem modelu izračuna kot nabavna vrednost sredstev zmanjšana za vrednost vseh amortizacijskih popravkov in izgub zaradi oslabitve (Lewis, 2013, str. 3).

• Model prevrednotenja

Z uporabo modela prevrednotenja podjetja vrednoti sredstva na pošteno vrednost sredstev. Razlika med modelom nabavne vrednosti in modelom prevrednotenja je v tem, da so pri slednjem dovoljene tako prilagoditve vrednosti navzgor kot navzdol, medtem ko so pri modelu nabavne vrednosti dovoljene zgolj prilagoditve vrednosti navzdol (Lewis, 2013, str. 3).

Poštena vrednost predstavlja izhodišče za ocenjevanje vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev. Pošteno vrednost običajno ugotavljajo za to usposobljeni strokovnjaki kot npr. pooblaščen ocenjevalci vrednosti. Na pošteno vrednost uporabljen model vrednotenja in uporabljene amortizacijske stopnje ter prevrednotenje sredstev zaradi oslabitve na more vplivati (Odar, 2006, str. 5).

SRS 1 (Ur. l. RS, št. 118/2005) določa, da se mora prevrednotenje izvajati redno z namenom, da se prepreči bistveno razlikovanje knjigovodske vrednosti od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja.

Pri modelu prevrednotenja se knjigovodska vrednost sredstva spreminja glede na pošteno vrednost sredstva. Do okrepitev sredstva pride v primeru, da se izkaže, da je poštena vrednost višja od knjigovodske vrednosti sredstva. Posledica takega povečanja je pripoznanje v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Tako povečanje pa se v izkazu poslovnega izida pripozna, kadar odpravlja zmanjšanje iz prevrednotenja sredstev, ki je bilo pred tem pripoznano v izkazu poslovnega izida (Praznik, 2005, str. 1).

Kadar je vrednost, določena s prevrednotenjem, višja od prejšnje knjigovodske vrednosti, se leta presežek izkazuje v kapitalu, in sicer kot presežek iz prevrednotenja (IFRS 16, Property, plant and equipment).

Kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu prevrednotenja, se na dan prevrednotenja njegova nabavna oz. prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti prevrednotita, tako da se amortizacijski popravek vrednosti (Ravnik, 2008, str. 21):

- prevrednoti sorazmerno s spremembo nabavne oz. prevrednotene nabavne vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku, ali
- izloči v breme nabavne oz. prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek.

1.3.3 Popisna komisija in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev

Popisna komisija lahko pri letnem popisu opredmetenih osnovnih sredstev istočasno napravi še primerjavo knjigovodske in nadomestljive vrednosti in ugotovi, ali je knjigovodska vrednost ustrezna ali ne.

Ustreznost knjigovodske vrednosti je prikazana na spodnji sliki, ki prikazuje, da mora biti knjigovodska vrednost večja ali enaka ostanku vrednosti in manjša ali enaka nadomestljivi vrednosti sredstva.

Slika 3: Ustreznost knjigovodske vrednosti

OSTANEK VREDNOST	=	NABAVNA VREDNOST	=	NADOMESTLJIVA VREDNOST
	ALI	POPRAVEK VREDNOSTI	ALI	
	<	SEDANJA KNJIGOVODSKA VREDNOST	<	

Vir: B. Mayr, *Vpliv vrednotenja ekonomskih kategorij na poslovne odločitve*, 1999, str. 11.

Poslovodstvo je tisto, ki določi, za katera sredstva bo popisna komisija pripravila primerjavo. Običajno se v podjetju odločijo za takšno analizo predvsem pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so pomembne vrednosti in imajo daljšo dobo koristnosti.

Ne glede na izbiro modela vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev po SRS 1.33 (Ur. l. RS, št. 118/2005) knjigovodska vrednost ne sme presegati njihove nadomestljive vrednosti. Za nadomestljivo vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega katera je večja.

V skladu z Mednarodnim računovodskim standardom 36.19 (Ur. l. EU, št. 261/2003, v nadaljevanju MRS) ni treba vedno ugotavljati obeh vrednosti, saj če vsaj ena izmed vrednosti (poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednosti pri uporabi) presega knjigovodsko vrednost sredstva, le-to sredstvo ni oslabiljeno in drugega zneska ni treba oceniti.

• Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje

Oprelitev poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, je mogoče najti v MRS 36 (Ur. l. EU, št. 261/2003) v točkah od 25 do 29. V teh točkah je le-ta opredeljena kot cena po obvezujoči pogodbi o prodaji pri transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama, popravljena za dodatne stroške, katere je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva. V 26. točki 36 MRS je kot naslednji primer navedena tržna cena sredstva, zmanjšana za stroške odtujitve, v kolikor se sredstvo prodaja na delujočem trgu. Če pa ne obstaja niti pogodba o prodaji niti delujoči trg za sredstva MRS 36 (Ur. l. EU, št. 261/2003), je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, zasnovana na najboljših informacijah, ki so na voljo in kaže

znesek, ki bi ga podjetje lahko dobilo na dan bilance stanja iz odtujitve sredstev v transakciji med nepovezanima in neodvisnima ter dobro obveščanima in voljnima strankama po odštetju stroškov odtujitve.

• **Vrednost pri uporabi**

Če podjetje želi meriti vrednost pri uporabi, mora zasnovati projekcije denarnih tokov na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo oceno posloводства o gospodarskih okoliščinah, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva (Viher, 2012, str. 4).

V SRS 1.33 (Ur. l. RS, št. 118/2005) je določeno, da se knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zmanjša zgolj v primeru, kadar je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti. Zmanjšanje knjigovodske vrednosti na nadomestljivo vrednost je izguba zaradi oslabitve. Če podjetje uporablja model nabavne vrednosti, se izguba pripozna v izkazu poslovnega izida, v kolikor pa uporablja model prevrednotenja, izguba bremeni neposredno vsak presežek iz prevrednotenja, preden se razlika pripozna v izkazu poslovnega izida.

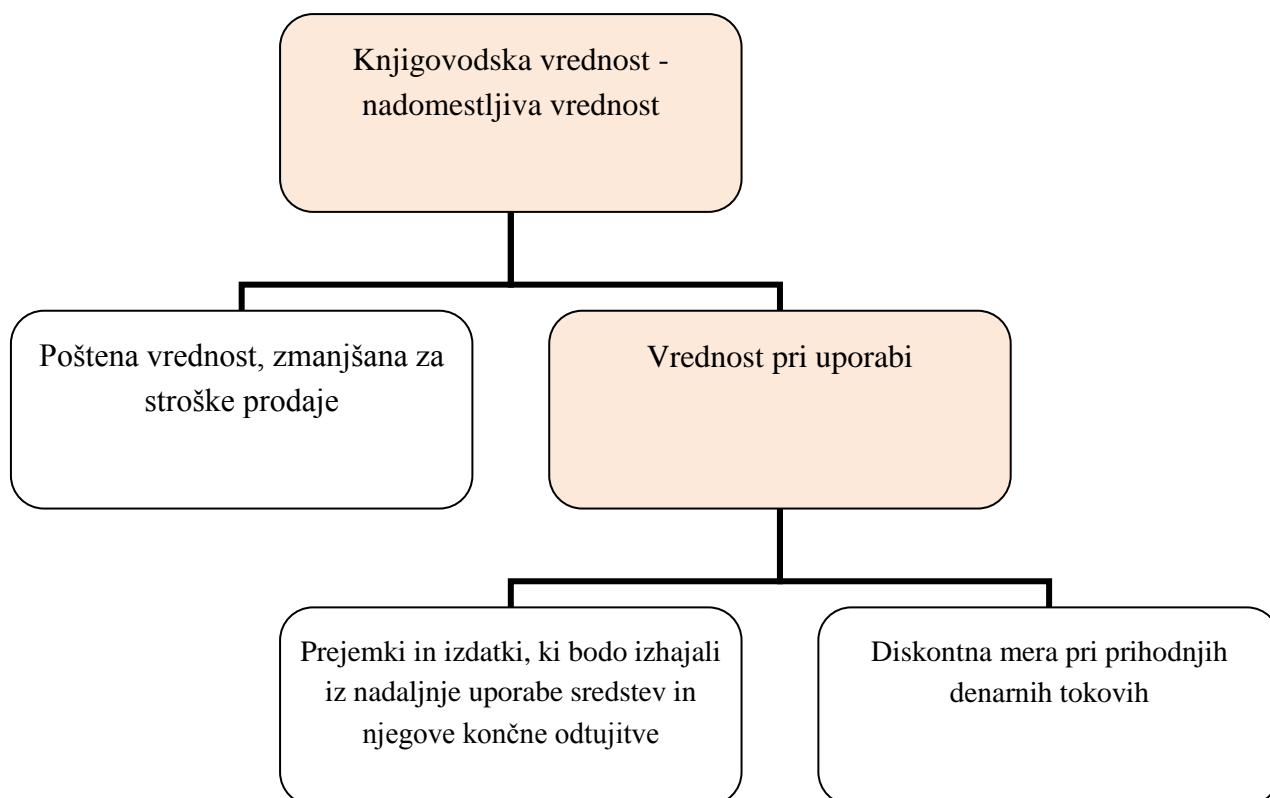
Kadar želimo oceniti vrednost pri uporabi, to storimo v dveh korakih:

- ocenjevanje prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in njegove končne odtujitve,
- uporabo ustrezne razobrestovalne (diskontne) mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

V 39. točki 36 MRS (Ur. l. EU, št. 261/2003) je določeno, da mora ocena prihodnjih denarnih tokov pri določanju vrednosti pri uporabi vsebovati:

- projekcije denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva;
- projekcije denarnih odtokov, ki so nujni za ustvarjanje denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva in se lahko utemeljeno pripišejo neposredno sredstvu ali razporedijo nanj;
- morebitne čiste denarne tokove, ki bodo pridobljeni ob odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti.

Slika 4: Princip nadomestljive vrednosti



Vir: SRS (Ur. l. RS, št. 118/2005).

Projekcije denarnih tokov pri merjenju vrednosti pri uporabi morajo temeljiti na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo oceno posloводства, glede na ekonomske in gospodarske pogoje do konca dobe koristnosti sredstva. Vse projekcije mora podjetje zasnovati na zadnjih napovedih in predračunih brez upoštevanja denarnih pritokov in odtokov na podlagi reorganizacije, ki s strani posloводства še ni bila odobrena. Izključiti je potrebno tudi stroške izposoje, davek od dohodkov pravnih oseb in investicijske odhodke, ki povečujejo uspešnost sredstev. V samo projekcijo denarnih tokov pa je treba vključiti režijske stroške, katere je mogoče pripisati neposredno sredstvu. Diskontna mera mora kazati časovno vrednost denarja (donos, ki ga naložbenik zahteva, če lahko izbira naložbo, ki bi ustvarila denarne tokove v znesku, v roku in s tveganjem, ki so enakovredni tistim, ki jih podjetje pričakuje pri sredstvu) in tveganja, značilna za sredstva, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka. Vrednost pri uporabi težko ugotovimo za eno samo sredstvo, praviloma jo ugotavljamo za skupino sredstev, ki predstavljajo denar ustvarjajočo enoto (Ernst & Young, 2010, str. 4).

V 45. točki MRS 36 (Ur. l. EU, št. 261/2003) je določeno, da se vrednost pri uporabi s pomočjo prihodnjih denarnih tokov ocenjuje na podlagi sedanjega stanja sredstev, zato le-ta ne nakazuje:

- prihodnjih denarnih odtokov ali ustreznih prihrankov stroškov ali zaslužkov, ki bodo pritekli iz prihodnjega reorganiziranja, za katero podjetje še ni zavezano;

- prihodnjih denarnih odtokov, ki bodo izboljšali ali povečali storilnost sredstva ali s tem povezane denarne pritoke, ki bodo po pričakovanju izšli iz takšnih denarnih odtokov.

1.4 Nepravilnosti v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi v računovodskih izkazih

Velikokrat se zgodi, da lahko v računovodskih izkazih naletimo na marsikatero nepravilnost, ki je lahko posledica neznanja oz. nepoznavanja pravil poročanja. Lahko pa je posledica namernega prekrivanja resničnih in poštenih podatkov z namenom pridobitve določene koristi. Fekonja in Premk (2008) v svojem delu opredelita 358 najpogostejših računovodskih napak.

V tem poglavju se bom dotaknila le nepravilnosti, ki so neposredno povezane s popisom opredmetenih osnovnih sredstev in ne vseh 45 napak, ki jih v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi opisujeta Fekonjeva in Premkova (2008). Te napake so (Fekonja & Premk, 2008, str. 8, 9 - 10):

- družba ne vodi registra osnovnih sredstev,
- register osnovnih sredstev ni usklajen z glavno knjigo,
- družba ne izvede letnega popisa opredmetenih osnovnih sredstev.

2 LETNI POPIS OSNOVNIH SREDSTEV

V stalno spreminjajočem poslovnem okolju se lahko srečamo z različnimi oblikami organizacij. Pri svojem poslovanju vsaka organizacija upošteva pravila, ki se nanašajo na določeno obliko organiziranja. Ta pravila se nanašajo tudi na poročanje, pripravo računovodskih izkazov in ne nazadnje tudi na izvedbo popisa.

Izkazano knjigovodsko stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov se lahko zaradi najrazličnejših vzrokov razlikuje od njihovega dejanskega stanja. Te razlike se ugotavljajo s popisom oz. inventuro (Melavc, Novak, & Kokotec Novak, 2012, str. 207).

Računovodske izkaze in poslovna poročila, ki so sestavljena na podlagi poslovnih knjig, so podjetja in ostale organizacije dolžne pripraviti v skladu s predpisi in na način, da le-ta prikazujejo resnično in pošteno sliko premoženja in poslovanja podjetja. Marsikdaj pa se zgodi, da se pri notranji reviziji ali reviziji ugotovi, da se dejansko stanje ne ujema s stanjem, ki ga podjetje izkazuje v svojih poslovnih knjigah in posledično v računovodskih izkazih ter poslovnih poročilih.

SRS 28 (Ur. l. RS, št. 118/2005) kot ukrep za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov opredeljuje popis oz. inventuro sredstev in obveznosti. Le-ta naj bi se izvedel vsaj enkrat letno in tako bi se izvedla uskladitev stanja sredstev in dolgov po poslovnih knjigah z dejanskim stanjem. Fizični popis je edini zanesljiv način, s katerim lahko preverimo in potrdimo podatke o opredmetenih osnovnih sredstvih (Brady, 2001, str. 56-61). Osnovni namen popisa je ugotovitev morebitnih razlik med knjigovodskim in dejanskim stanjem sredstev in obveznosti do virov sredstev (Milost, 2009, str. 75).

S popisom torej lahko ugotavljamo napake in nedoslednosti na ravni celotnega poslovnega procesa, predvsem pa delovanje notranjih kontrol, računovodske službe ter vseh preostalih ljudi, ki so kakor koli povezani z evidentiranjem poslovnih dogodkov, sklepanjem pogodb ter odgovornostjo in skrbjo nad posameznim sredstvom (Bohl, 2008).

Organizacije, ki jim je po opredelitvah SRS (Ur. l. RS, št. 118/2005) dodeljena zavezanost k izvajanju popisa, so:

- gospodarske družbe,
- samostojni podjetniki,
- gospodarske javne službe,
- društva,
- invalidske organizacije.

Poleg SRS je Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999) pravna podlaga za posebno vrsto organizacij. Obveznost izvedbe popisa namreč nalaga proračunu, proračunskim uporabnikom in pravnim osebam javnega ter zasebnega prava, ki ne vodijo knjig po Zakonu o gospodarskih družbah (65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012, 44/2013 Odl.US: U-I-311/11-16, v nadaljevanju ZGD-1), Zakonu o gospodarskih javnih službah (Ur. l. RS št. 32/1993, 30/1998-ZZLPPO, 127/2006-ZJZP, 38/2010-ZUKN, 57/2011) in Zakonu o društvih (Ur. l. RS št. 64/2011-UPB2).

Kot že omenjeno, za različne oblike organizacij veljajo različne zakonske podlage in predpisi. Glede na obliko organizacije zavezanca za popis omejuje tudi zakonska podlaga, ki ureja popis znotraj posamezne organizacije. V splošnem se uporabljajo naslednji zakoni, predpisi in standardi:

- ZGD-1,
- SRS (Ur. l. RS, št. 118/2005) ali MRS (Ur. l. EU, št. 261/2003); SRS 24, 28, 39 se uporablja za gospodarske družbe in podjetnike, SRS 35 se uporablja za javna podjetja, SRS 33 se uporablja za društva in invalidske organizacije,
- Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C, 114/2006-ZUE),
- Zakon o gospodarskih javnih službah (Ur. l. RS št. 32/1993, 30/1998-ZZLPPO, 127/2006-ZJZP, 38/2010-ZUKN, 57/2011),
- Zakon o društvih (64/2011-UPB2).

Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev predstavlja orodje, katerega uporaba je zakonsko opredeljena in s pomočjo katerega v podjetju vršijo nadzor nad usklajenostjo dejanskega in knjižnega stanja. Tovrstna oblika nadzora se lahko vrši v različnih situacijah in z različnim namenom, zato se v stroki pojavlja delitev na (Zupančič, 2010, str. 7, 10):

- **redni popisi:** obvezni po predpisih, to so redni letni popisi in popisi pri podjetjih v stečajnem ali likvidacijskem postopku;

- **izredni popis:** gre za neobvezne popise kot npr. pri prevzemu ali oddaji vseh vrst sredstev, tatvinah, elementarnih nesrečah, ki pa so priporočljivi, saj pripomorejo k pravilnemu izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, predvsem pa k razreševanju ugotovljenih popisnih razlik;

- **nepretrgan popis:** o njem govorimo, kadar je opravljen po stanju na katerikoli dan v poslovnem letu, nato pa se mu dodajajo knjigovodski podatki o obremenitvah in razbremenitvah popisanih sredstev, da se ugotovi njihovo stanje na dan bilance stanja.

Popisu kot ukrepu preverjanja zanesljivosti obračunskih podatkov sem namenila nekaj uvodnih besed, v nadaljevanju pa bom predstavila izvedbo popisa, nadzor nad popisom in popisne razlike kot ugotovitve popisne komisije.

2.1 Izvedba popisa

Kot pomoč pri izvedbi popisa se podjetja lahko naslonijo na svoje notranje akte, in sicer na pravilnik o popisu, v katerem vnaprej določijo predmet popisa, kdaj in kako se popis opravi ter kako in kdaj uskladiti knjižno stanje z dejanskim (Zupančič, 2010, str. 10). Ker pa pravilnik o popisu zakonsko ni obvezen, razen za pravne osebe, ki se ravnaajo po zakonu o računovodstvu, marsikatero podjetje tega notranjega akta nima in posledično trpi kvaliteta izvedbe popisa in usklajevanje knjižnih stanj z dejanskim.

V pravilniku o popisu naj bi podjetje opredelilo vse bistvene točke izvedbe popisa. Zupančičeva (2010, str. 12) v predlogu pravilnika o popisu kot predmet popisa opredeljuje:

- neopredmetena sredstva,
- dolgoročne in kratkoročne aktivne časovne razmejitve,
- opredmetena osnovna sredstva,
- naložbene nepremičnine,
- dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe,
- dolgoročne in kratkoročne poslovne terjatve,
- odložene terjatve za davek,
- sredstva za prodajo,
- zaloge,
- denarna sredstva,
- rezervacije,
- dolgoročne in kratkoročne pasivne časovne razmejitve,
- dolgoročne in kratkoročne obveznosti.

Iz popisa pa je treba izločiti sredstva, ki so neuporabna ali poškodovana. Z izrednim popisom se po navadi izločajo sredstva, ki imajo omejen rok trajanja in jim le-ta poteče. Če se popisna komisija pri izvajanju popisa sreča s sredstvom, kateremu se je vrednost zmanjšala zaradi poškodb, zastarelosti ali podobnega, mora to sredstvo vpisati v poseben popisni list. Takšne ugotovitve so člani popisne komisije dolžni vključiti v svoje poročilo in s tem seznaniti organ upravljanja oz. lastnike (Zupančič, 2010, str. 16).

V zgornjem odstavku smo razjasnili, kaj vse lahko v organizacijah popisujejo, zdaj pa še opredelimo časovno komponento izvedbe popisa. Kot že prej omenjeno, je v skladu s 54. členom ZGD-1 potrebno izvesti popis aktivnih in pasivnih postavk v poslovnih knjigah najmanj enkrat letno. Poudarila sem tudi, da je treba ugotovljeno stanje uskladiti s stanjem v poslovnih knjigah, zato je s tega vidika smotrno, da se popis izvede okoli zaključka poslovnega leta oz. okoli 31. decembra, saj se stanje usklajuje s stanjem na zadnji dan v poslovnem letu. Tudi v SRS (Ur. l. RS, št. 118/2005) je opredeljeno, da naj bi se popis opravil na koncu obračunskega obdobja (Zupančič, 2004, str. 342).

Kot vse naloge in procesi v podjetju tudi izvedba popisa zahteva določeno mero organizacije. Zaradi tega pristojni organ podjetja izda sklep o izvedbi rednega letnega popisa, kateri predstavlja vodilo za izvedbo inventure in v njem določi (Zupančič, 2010, str. 13):

- dan, kdaj se bo ugotavljalo stanje,
- vrste in število popisnih komisij,
- vodjo popisa,
- obdobje popisovanja,
- datum, do kdaj mora biti zbirno poročilo o popisu oddano organu upravljanja,
- datum, do kdaj mora organ upravljanja obravnavati zbirno poročilo o popisu,
- datum, do kdaj mora biti zbirno poročilo o popisu izročeno knjigovodstvu.

Izvajalci, ki si pri delu pomagajo s sklepom, so vodja popisa in imenovane popisne komisije. Vodja popisa skrbi za organizacijo, pravočasnost in pravilnost izvedbe popisa. Zadolžen je tudi za usklajevanje dela popisnih komisij vse od priprave na popis in tehnične izvedbe pa do predložitve poročila o popisu pristojnemu organu podjetja. Čeprav zakonsko ni določeno število popisnih komisij, je priporočljivo, da se poleg vodje popisa imenujeta še najmanj dve popisni komisiji, in sicer splošno popisno komisijo, le-ta popiše vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov, ter posebno popisno komisijo, ki popiše terjatve in obveznosti. Popisno komisijo običajno sestavlja predsednik in dva člana. Član popisne komisije ne more biti oseba, ki je materialno odgovorna za sredstva oz. obveznosti do njihovih virov, ki jih popisuje. Prav tako se za člane popisne komisije ne more imenovati oseb, ki nadzorujejo finančno in materialno poslovanje (Zupančič, 2010, str. 14).

Zgoraj navedena definicija, kdo je lahko in kdo ne član popisne komisije, izhaja iz SRS 28 (Ur. l. RS, št. 118/2005), ki določa, da je lahko notranje računovodsko nadziranje učinkovito le, če je zasnovano na načelih resničnosti, razdelitve nalog, kontroliranja izvajanja poslov, sprotnosti razvidov, usklajenosti stanja v poslovnih knjigah in dejanskega stanja, ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov, strokovnosti, neodvisnosti in gospodarnosti. Prav načelo ločenosti evidenc od izvajanja poslov je tisto, ki zahteva, da poslov ne sme evidentirati ista oseba kot jih opravlja.

Popisno komisijo imenuje pristojni organ s sklepom, v katerem opredeli imena članov popisne komisije, predmet popisa, dan popisa, čas začetka in konca popisa, rok za oddajo poročila o popisu vodji popisa ter opombo, da so člani odgovorni za pravočasnost in pravilnost popisa (Zupančič, 2010, str. 15).

Na popis se ni treba pripraviti zgolj izvajalcem popisa, temveč je nanj treba pripraviti tudi sredstva, ki so predmet popisa. Pred samo izvedbo je treba sredstva na popis pripraviti tako, da se razvrstijo, označijo, uredijo, neoštevilčena osnovna sredstva se oštevilčijo z inventarnimi številkami, pripravijo se listine o sredstvih, ki so pri podjetju le začasno, pripravijo se listine o sredstvih, ki jih je podjetje dalo drugim pravnim osebam. Taka priprava sredstev omogoča enostavnejši, hitrejši in pravilen popis (Zupančič, 2010, str. 15).

V pravilniku o popisu lahko zasledimo opredeljene naloge popisnih komisij, a če povzamem vse našete naloge, je naloga popisne komisije, da deluje v skladu z delovnim načrtom in sklepom o imenovanju pri ugotavljanju in primerjanju dejanskega stanja s knjižnim. Nemalokrat se zgodi, da popisne komisije svoje delo zaključijo na tej točki in ne opravijo svoje temeljne funkcije, ki je raziskati razlike in vzroke za nastanek le-teh. Popisne komisije bi lahko na podlagi svojih ugotovitev organom upravljanja pripravile predlog izboljšav in reorganizacije, da bi se v podjetju v prihodnje izognili ponavljajočim se popisnim razlikam vedno zaradi istih vzrokov (Zupančič, 2010, str. 16).

Popisna komisija se pri svojem delu opre na delovni načrt, v katerem ima opredeljene vse pomembnejše podatke v zvezi z izvedbo popisa kot npr.: člane popisne komisije, seznam sredstev in obveznosti, ki so predmet popisa, časovni raspored opravil za izvedbo popisa, način oblikovanja predlogov za odpravo ugotovljenih razlik, ... (Zupančič, 2010, str. 17).

Po opravljenem popisu je dolžnost popisne komisije, da pripravi zbirno poročilo o popisu za organ upravljanja oz. lastnike. Predlog pravilnika o popisu opredeljuje, da mora vsebina poročila vsebovati naslednje postavke (Zupančič, 2010, str. 18):

- splošne podatke:
 - podatke o članih popisne komisije, času popisa in vrstah popisnih sredstev,
 - popisne liste po posameznih sredstvih in obveznostih do njihovih virov po datumih popisa,
 - rekapitulacije popisnih listov po vrstah sredstev;
- mnenja in pojasnila:
 - mnenje, iz česa izvirajo ugotovljeni primanjkljaji in presežki ter ali se lahko štejejo za normalne po pravilniku ustreznega strokovnega združenja ali pa normalni obseg presegajo in koliko,
 - pojasnila o razlikah, ki so posledice očitnih zamenjav podobnih vrst oz. podobnih velikosti istovrstnega materiala, drobnega inventarja, proizvodnje, proizvodov in blaga, namenjenega prodaji, in predlog za njihovo likvidacijo,
 - pripombe in pojasnila delavcev, ki imajo v rokah materialne in denarne vrednosti, o ugotovljenih razlikah ter druge pripombe in mnenja o pripombah,
 - mnenje o dvomljivih, spornih, neizterljivih in zastaranih terjatvah,
 - mnenje o ustavljeni proizvodnji;
- predloge:
 - predlog knjiženja primanjkljajev oz. presežkov,

- predlog dokončnega odpisa neuporabnih sredstev,
- predloge ukrepov za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti pri uporabi sredstev,
- predlog za izterjavo neplačanih terjatev;
- drugo.

Poročilo, ki ga sestavi popisna komisija, je namenjeno organu upravljanja oz. lastniku, ki poročilo preuči in se odloči, kako odpraviti primanjkljaje oz. presežke sredstev in/ali obveznosti, o odpisu in uničenju neuporabnih in zastarelih sredstev, prodajno neuporabnih, zastarelih in poškodovanih sredstvih, o odpisu terjatev in načinih poravnave obveznosti in o drugih ugotovitvah popisne komisije. Hkrati organ upravljanja oz. lastnik določi osebo, ki bo odgovorna za izvedbo zgoraj navedenih nalog (Zupančič, 2010, str. 19).

Na podlagi vsega gradiva, ki nastane skozi celoten proces izvedbe popisa, se popisne razlike knjižijo in na ta način se knjižno stanje uskladi s stanjem, ugotovljenim pri popisu. SRS 23.26 (Ur. l. RS, št. 118/2005) določa, da se računovodski izkazi, med katere sodi tudi bilanca stanja, hranijo trajno. Ker je podlaga za pripravo bilance stanja tudi popisno poročilo, saj se na podlagi tega usklajuje stanje, je tudi popisno poročilo treba hraniti trajno.

a) Izvedba popisa neopredmetenih sredstev

Popis neopredmetenih sredstev zajema (Zupančič, 2010, str. 20):

- dobro ime,
- odložene stroške razvijanja,
- premoženjske pravice,
- druga neopredmetena sredstva.

Popisna komisija mora biti pri popisu pozorna in ločiti neopredmetena sredstva na tista s končnimi dobami koristnosti in z nedoločenimi dobami koristnosti.

b) Izvedba popisa opredmetenih osnovnih sredstev

Naj opredelim še, kaj zajema popis opredmetenih osnovnih sredstev:

- nepremičnine kot opredmeteno osnovno sredstvo so:
 - zemljišča, vrednotena po nabavni vrednosti in tista vrednotena po modelu prevrednotenja,
 - zgradbe, vrednotene po modelu nabavne vrednosti in tiste, vrednotene po modelu prevrednotenja,
 - nepremičnine v gradnji oz. izdelavi,
- oprema,
- biološka sredstva: večletni nasadi in osnovna čreda.

Že v prejšnjem poglavju je omenjeno, da je sredstva treba pripraviti na popis, saj le-ta priprava omogoči učinkovito in uspešno delo popisne komisije. V predlogu pravilnika o popisu (Zupančič, 2010, str. 23) je opredeljeno, da morajo odgovorni delavci pred začetkom popisa:

- pravočasno priskrbeti potrebno število popisnih listov in reverzov za osebne obremenitve v tekočem letu ter druge pripomočke za popis,
- izločiti in posebej označiti opredmetena osnovna sredstva,
- ločiti in posebej označiti opredmetena osnovna sredstva drugih podjetij,
- pregledati inventarne številke in listine o osebni odgovornosti za posamezna opredmetena osnovna sredstva,
- zahtevati od dobaviteljev opredmetenih osnovnih sredstev račune/obračune,
- pregledati vse analitične konte,
- uskladiti vse analitične in sintetične evidence teh sredstev (register opredmetenih osnovnih sredstev in glavno knjigo).

Na spodnji shemi je prikaz poteka popisnih opravil, pripravljen na podlagi predloga Pravilnika o popisu. V levem stolpcu tabele so navedene aktivnosti, ki se izvajajo, medtem ko so v desnem stolpcu določeni pristojni za izvedbo teh aktivnosti.

Slika 5: Potek popisnih opravil

Potek popisnih opravil	
Izdaja sklepa o izvedbi rednega letnega popisa	Izda ga pristojni organ
Izdelava načrta za popis	Izdela ga vodja popisa
Izdaja sklepa o imenovanju popisnih komisij	Izda ga pristojni organ
Priprava sredstev za popis	Pripravijo jih osebe, odgovorne za sredstva
Ažuriranje knjigovodskih evidenc	Ažurirajo jih knjigovodski delavci
Popisovanje dejanskega staja in primerjava s knjižnim	Opravijo ju popisne komisije z uporabo delovnih pripomočkov
Sestavitev poročila o opisu	Sestavi ga vodja popisa na podlagi zapiskov popisnih komisij
Obravnava poročila o popisu	Obravnava ga organ upravljanja
Izdaja sklepa o likvidaciji popisnih razlik	Izda ga organ upravljanja
Uskladitev knjižnega stanja z dejanskim	Uskladi ju knjigovodski delavec
Shranitev dokumentacij	Shranijo jo delavci knjigovodstva

Vir: M. Zupančič, Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov, 2010, str. 36.

2.2 Nadzor nad izvedbo popisa

V zgornjem poglavju sem predstavila vse pomembnejše elemente popisa v splošnem. V nadaljevanju se bom osredotočila na možnosti nadzora nad samo izvedbo popisa.

2.2.1 Notranje revidiranje kot oblika nadzora

Revizija kot skupek različnih dejavnosti predstavlja postopek, katerega cilj je podati neodvisno strokovno mnenje o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS št. 65/2008, 63/2013-ZS-K.).

Revidiranje lahko opredelimo kot neodvisno preiskovanje računovodskih informacij podjetja ne glede na to, ali je podjetje usmerjeno v doseganje dobička ali ne in ne glede na velikost ali pravno obliko podjetja, kadar je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o računovodskih informacijah (Zaman Groff, 2012, str. 20).

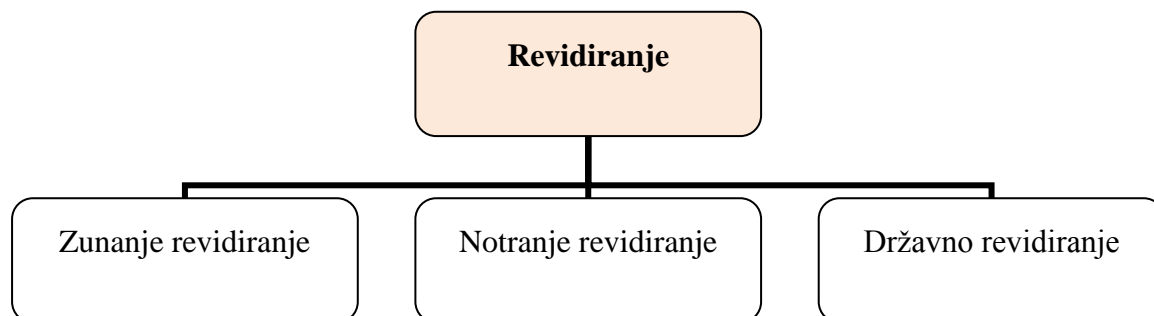
Taylor in Glezen (1996, str. 32) revidiranje opredeljujeta kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom. Opravljajo ga organi, ki niso vključeni v nadziralno delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti v organizaciji.

Revidiranje kot obliko nadzora razvrščamo glede na dva kriterija (Taylor & Glezen, 1996, str. 33–41):

- **glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo, in naročnika revizije;** ločimo torej zunanje revidiranje, notranje revidiranje in državno revidiranje;
- **glede na cilje njenega delovanja;** ločimo torej revidiranje poslovanja, revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi, revidiranje sorodne storitve.

Spodaj prikazana slika predstavlja vrste revidiranja glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo, in naročnika.

Slika 6: Vrste revidiranja



Vir: H. D. Taylor & G.W. Glezen, Revidiranje: Zasnove in postopki, 2007 str. 33–41.

Preden preidem na opredelitev notranje revizije in podrobnejši opis samega poteka notranje revizije, naj še na kratko opredelim pomen popisa za zunanjega revizorja. Zunanji revizorji so neodvisni strokovnjaki, katere najamejo lastniki oz. poslovodstvo, da za njih opravijo revizijo. Zunanji revizorji lahko opravljajo različne vrste revizij. Večino revizij, ki jih izvajajo zunanji revizorji, predstavljajo revizije računovodskih izkazov. V sklopu teh revizij se preverjajo računovodski izkazi, in sicer z namenom, da bi bilo mogoče oblikovati mnenje o njihovi poštenosti v skladu s sprejetimi računovodskimi standardi in ali le-ti dejansko predstavljajo resnično sliko poslovanja podjetja (Taylor & Glezen, 1996, str. 33).

Da lahko zunanji revizorji oblikujejo svoje mnenje o poštenosti in resničnosti računovodskih izkazov, mora izbrati ustrezne revizijske dokaze. Zelo pomembno je, da revizorji z zbranimi revizijskimi dokazi zmanjšajo revizijsko tveganje pri doseganju revizijskih ciljev pri revidiranju opredmetenih osnovnih sredstev in možnosti napačne navedbe (Taylor & Glezen, 1996, str. 238).

Mnenje o ustreznosti računovodskih izkazov mora temeljiti na revizijskih dokazih. Pri reviziji se pri zbiranju revizijskih dokazov preverja: obstoj, pravice in dolžnosti, popolnost, vrednotenje, merjenje ter predstavitve in razkritje. Za preveritev obstoj in popolnost osnovnih sredstev revizorji kot orodje uporabijo popis. Popis torej predstavlja pomembno orodje, s katerim lahko revizorji dejansko preverijo, ali določeno opredmeteno osnovno sredstvo obstaja in ali se trditve v računovodskih izkazih skladajo z dejanskim stanjem.

Svoje magistrsko delo sem aplicirala na mikro podjetje, ki po ZGD-ju ni zavezano k reviziji računovodskih izkazov, zato sem zunanji reviziji namenila zgolj nekaj besed, saj z vidika mojega primera ni tako pomembna. V nadaljevanju pa prehajam na opredelitev notranje revizije in predstavitev vseh faz, ki sestavljajo notranjo revizijo.

Ena izmed oblik revizije je notranja revizija. Notranje revidiranje je opredeljeno kot neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem ustreznega vrednotenja in izboljševanja uspešnosti ravnanja s tveganji ter njihovega obvladovanja in upravljanja (Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2011). Notranja revizija služi podjetju kot lastna storitev neodvisnega presojanja, katerega namen je vrednotenje in preiskovanje njenega delovanja. Na vse večji pomen vpeljave notranje revizije v družbe močno vplivata rast in geografska razpršenost organizacije (Taylor & Glezen, 2007, str. 36).

Notranje revidiranje po opredelitvi Tuška in Žagarja (2004, str. 9–10) predstavlja smotrno, urejeno in organizirano raziskovanje in zbiranje dokazov o nekaterih dejstvih, kar vodi do presojanja učinkovitosti poslovanja in organiziranosti podjetja z namenom odkritja in uvedbe novih boljših rešitev.

Zakon definira delovanje notranje revizije kot stalen in celovit nadzor nad poslovanjem organizacije z namenom preverjanja, če organizacija (Komar Jadek, 2001, str. 5):

- opravlja posle pravilno in v skladu z zakonom ter na njegovi podlagi izdelanimi predpisi,
- vodi poslovne knjige, sestavlja knjigovodske listine, vrednotni knjigovodske postavke in sestavlja računovodska in druga poročila.

Glede na cilje revizije ločimo štiri vrste revidiranja. Naj v grobem opredelim revidiranje računovodskih izkazov in revidiranje skladnosti s predpisi.

Revidiranje računovodskih izkazov je najbolj poznana vrsta revidiranja in predstavlja zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih družbe in preverjanje skladnosti revizijskih dokazov z računovodskimi standardi (Taylor & Glezen, 1996, str. 33). Naloga revizorja računovodskih izkazov je, da poda objektivno mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij, katere želi podjetje predstaviti širši družbi (Zaman Groff, 2012, str. 22). Med zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov sodi tudi revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev, ki je za določene vrste organizacij predpisano (SRS 28, Ur. l. RS, št. 118/2005).

Pri revidiranju skladnosti s predpisi gre za presojo ali podjetje oz. njegovi zaposleni spoštujejo zakone, predpise in sprejete usmeritve v podjetju (Taylor & Glezen, 1996, str. 34).

Notranji revizor je lahko v družbi zadolžen za širok spekter nalog. Naloge notranjega revizorja delimo na **preizkušanje in vrednotenje primernosti in učinkovitosti sistema notranjih kontrol** ter **neodvisno presojanje poslovnih procesov in stanj: dajanje zagotovil in svetovanj**. Izvedba posamezne naloge je odvisna od ciljev in pričakovanj posloводства ter oblike in velikosti družbe.

Glavni cilji notranjega revidiranja, ki so povezani s samimi nalogami notranjih revizorjev, so različni. Najpogosteje pa se kot cilji notranjega revidiranja opredeljujejo naslednji cilji: (Suhadolnik, 1998, str. 21):

- presoja primernosti, učinkovitosti in zanesljivosti notranjega kontrolnega sestava,
- skladnost postopkov z opredeljenimi cilji, načrti, postopki, zakoni in drugimi pravili,
- preverjanje ekonomične in učinkovite porabe sredstev,
- preverjanje, le postopki in programi ustrezajo zastavljenim ciljem in nalogam,
- varovanje in potrditev premoženja – zavarovanje sredstev,
- ugotavljanje napak, prevar in zlorab,
- zanesljivost in popolnost računovodskih in poslovnih informacij.

V podjetju se lahko notranja revizija izvaja v obliki lastne notranje revizijske službe, notranjo revizijo izvajajo zunanji izvajalci ali pa gre v podjetju za kombinacijo obeh možnosti. Notranja revizija, ki jo izvaja lastna notranje revizijska služba, je potrebna predvsem v velikih podjetjih, ki ima zapleteno organizacijsko strukturo, raznoliko dejavnost in veliko premoženja ter zaposlenih. V takih organizacijah posloводство potrebuje podaljšano roko nadzora, saj samo ni sposobno več opraviti vseh opravil. Podaljšana roka nadzora je notranje revizijska služba, ki

mora svoje delo opraviti korektno, saj informacije, ki jih pridobi notranje revizijska služba, predstavljajo podlago za odločitve poslovodstva (Primožič, 2001, str. 12).

V malih in srednje velikih podjetjih potrebe po notranje revizijski službi niso tako velike, a obstaja potreba po določenih storitvah notranjega revidiranja, katere ponavadi izvajajo interni strokovnjaki, zunanji revizorji, ... (Primožič, 2001, str. 13).

Da pa lahko notranja revizija zagotavlja uspešen in učinkovit nadzor nad izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev, je treba slediti štirim fazam izvedbe notranje revizije.

1. Načrtovanje notranje revizije

Faza načrtovanja notranje revizije zagotavlja, da se le-ta izvede na učinkovit in uspešen način. Načrtovanje zajema vsa vprašanja, ki revizorju pomagajo razviti celovito strategijo revizije in načrt (McGraw-Hill, 2012, str. 130).

V okviru načrtovanja je treba opredeliti cilje, obseg in revizijske postopke. Načrt revizije zajema (Bregar, 2008, str. 12):

- določanje revizijskih ciljev in obseg dela,
- pridobivanje temeljnih informacij o dejavnosti, ki se revidira,
- določanje dejavnikov, potrebnih za opravljanje revizije,
- začetno komuniciranje z vsemi, ki morajo biti z revizijo seznanjeni,
- seznanjenje s tveganji, pomembnimi področji in postopki dela,
- pisanje revizijskega programa,
- določanje, kako, kdaj in komu sporočiti izide revidiranja,
- odobritev načrtovanja s strani vodje službe notranje revizije.

2. Izvedba notranje revizije

Notranji revizorji tudi fazo izvedbe notranje revizije razdelijo na korake, katerim sledijo pri svojem delu. Pomembno je, da vse, ki so kakorkoli povezani z notranjo revizijo, o tem obvestijo. V samem postopku izvedbe je treba opraviti uvodni razgovor z vsemi akterji, ki bodo sodelovali pri notranji reviziji oz. bo njihovo delo predmet notranje revizije. Naslednji korak je prepoznavanje in pridobivanje informacij ter preučevanje in ocenjevanje informacij. Pri tem je treba pripraviti tudi delovno gradivo, ki je podlaga za pripravo ustreznega poročila o notranji reviziji.

Notranji revizor med revidiranjem zbira, analizira, pojasnjuje informacije, s katerimi dokazuje izvide revizije (Bregar, 2008, str. 13). Pri svojem delu notranji revizorji lahko uporabljajo različne metode za preverjanje podatkov. S temi metodami zberejo dokaze o popolnosti, zanesljivosti in veljavnosti podatkov (Bregar, 2008, str. 13). Revizorju so v praksi za revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev na voljo različni načini zbiranja dokazov, pri čemer pa se upošteva načelo min-max, kjer velja, da se zbere čim več dokazov in čim bolje s čim manjšimi stroški (Kraševc, 2003, str. 26):

- **fizični pregled, opazovanje** – revizor opazuje izvajanje kakšne naloge,
- **potrditve tretjih oseb** – najpogostejše zbiranje dokazov je pridobivanje pisnih informacij kupcev, dobaviteljev,
- **analiziranje pridobljene dokumentacije** – revizor pri zbiranju dokazov pregleda tudi vso potrebno dokumentacijo, ki je povezana s to vrsto sredstev in njihovimi transakcijami,
- **ponovna izvedba in ponovni izračun,**
- **povpraševanje** – izjave in odgovori na revizorjeva vprašanja in vprašalnike,
- **primerjanje.**

Seveda pa se načini zbiranja revizijskih dokazov med seboj razlikujejo po zanesljivosti dokazov. Najvišji nivo zanesljivosti dosegajo dokazi, ki jih zberemo z opazovanjem, fizičnim pregledom in ponovno izvedbo. Nižjo raven zanesljivosti pa nam prinašajo dokazi, ki so pridobljeni s povpraševanjem in z opazovanjem (Kraševc, 2003, str. 27).

3. Sporočanje izsledkov

Sporočanje izsledkov je zelo pomemben del notranje revizijskih postopkov, če ne kar najpomembnejši. Cilj sporočanja izsledkov so ne le ugotovitve, pač pa tudi priporočila, ki jih notranji revizor pripravi za izboljšanje procesov. Priporočila morajo biti nepristranska, jasna, strnjena, smiselna, predvsem pa pravočasna (Lešnik Korbar, 2002, str. 3).

Priporočila definirajo naloge, za katere je notranji revizor mnenja, da bi jih bilo še treba izvesti in postopke, katere je še možno izboljšati. Pri oblikovanju priporočil mora biti notranji revizor pozoren na to, da priporočila (Lešnik Korbar, 2002, str. 13):

- odpravljajo napake, kršitve, prevare,
- racionalizirajo spremembe v delovnih postopkih,
- jih izvrši odgovorna oseba,
- vsebujejo rok za izvršitev priporočil.

4. Spremljanje v prihodnje

Na koncu revizije je treba postaviti in vzdrževati ureditev spremljanja izvajanja priporočil, ki so bili sporočeni poslovodstvu. Notranji revizor mora vpeljati postopke, ki vsebujejo (Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2011):

- časovni okvir, v katerem se zahteva odgovor poslovodstva na opažanja in priporočila pri poslu,
- ovrednotenje odgovora poslovodstva,
- preveritev odgovora,
- spremljanje po končanem poslu,
- postopke sporočanja, ki prenašajo nezadovoljive odgovore oz. ukrepe, vključno z domnevo tveganja, na ustrezno raven poslovodstva.

Kot ena izmed nalog notranjega revizorja je tudi ta, da preveri, ali so ukrepi za odpravljanje slabosti in doseganje načrtovanih izidov sprejeti oz. ali poslovodstvo sprejema tveganje, če se

le-ti ne izvedejo. Največjo dodano vrednost pri spremljanju prinaša poročanje poslovodstvu o izvajanju priporočil oz. neizvršenih priporočilih (Lešnik Korbar, 2002, str. 13).

2.2.2 Popis kot del notranjih kontrol podjetja

Notranje kontrole lahko opredelimo kot organizacijske ukrepe ter usklajeno delovanje postopkov in metod, ki so potrebni v poslovanju podjetja, da se zagotavlja čim večja točnost, urejenost in tudi učinkovitost v delovanju vseh delov podjetja. Z delovanjem notranjih kontrol tako razumemo načrtno in sistematično vpeljane postopke in metode, ki zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc ter izdelovanje pravih in resničnih računovodskih izkazov, omogočajo varovanje premoženja, preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju podjetja ter zagotavljajo spoštovanje in izvajanje zakonov in načel, ki so sprejeta v aktih podjetja (Menard, Mahnič, Dobnik, & Nemec, 1994, str. 11).

Majhna podjetja so običajno tista, ki so najbolj izpostavljena različnim tveganjem, saj notranje kontrole po navadi niso tako učinkovite. Eden izmed vzrokov, da notranje kontrole niso tako zelo učinkovite, je tudi ta, da v majhnih podjetjih velikokrat ena oseba opravlja več različnih nalog in da imajo lastniki na razpolago manj osebja, ki bi v njihovem imenu nadzorovali učinkovitost procesov in preverjali delovanje notranjih kontrol. Majhno podjetje ima omejene vire, zato je naloga lastnikov, da le-te aktivno in skrbno varuje. Lastniki si lahko pri tem pomagajo z ustrezno nastavljenimi notranjimi kontrolami, ki pomagajo upravljati sredstva in zagotavljati, da procesi potekajo učinkovito in uspešno (Campbell & Hartcher, 2003, str. 4).

Na kratko lahko notranje kontrole opredelimo kot metode in postopke v podjetju, ki (Campbell & Hartcher, 2003, str. 4):

- zaščitijo premoženje podjetja,
- zagotavljajo, da so finančni podatki točni in zanesljivi,
- zagotavljajo skladnost z vsemi finančnimi in operativnimi zahtevami,
- zagotavljajo pomoč pri doseganju ciljev podjetja.

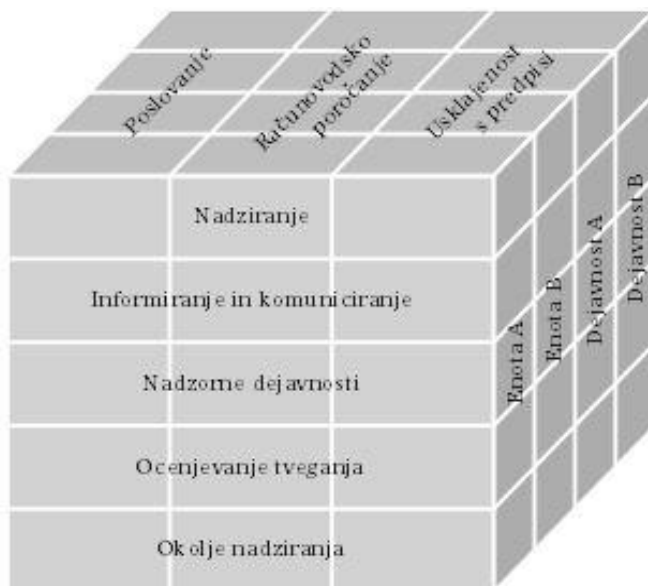
Da bi lahko notranje kontrole vpeljali v podjetje, je treba ustvariti ustrezno kulturo znotraj podjetja, ki bo naklonjena notranjim kontrolam in se bo zavedala njihove pomembnosti. Z ustvarjanjem kulture, ki se pogosto začne z vizijo in vrednotami podjetja ter lastnikov, je treba začeti na vrhu hierarhije (angl. *»tone at the top«*). Ustrezen informacijski sistem je pogoj za učinkovite notranje kontrole, saj omogoča, da se identificirajo, beležijo, analizirajo, izračunajo, razvrščajo transakcije in drugi dogodki, ki lahko vplivajo na poslovanje. Naj omenim še, da so v podjetju zelo pomembni kontrolni postopki v pisni obliki, saj omogočajo sprejemanje ukrepov, ki zagotavljajo način poslovanja, kar bo posledično pripeljalo do zelenih rezultatov. Pisni kontrolni postopki so zelo koristni tudi pri uvajanju novih zaposlencev, zmanjšajo pa se tudi napake in pospešijo razumevanja postopkov in s tem se posledično zmanjša čas uvajanja novega osebja (Campbell & Hartcher, 2003, str. 4).

Kadar se v podjetje vpeljujejo notranje kontrole, je cilj te vpeljave opredeljen v treh točkah (Hawkins, 1998, str. 6):

- **poslovanje**, ki mora biti uspešno in učinkovito – to dosežemo z uspešno in učinkovito razporeditvijo dejavnikov,
- **računovodsko poročanje** mora biti zanesljivo, računovodske informacije razpoložljive in zanesljive – za notranje in zunanje uporabnike računovodskih poročil,
- **usklajenost s predpisi** – to pomeni, da mora biti poslovanje organizacije usklajeno z veljavno zakonodajo, predpisi, notranjimi pravilniki in postopki.

Sestavine notranjega kontroliranja so opredeljene v modelu COSO (angl. »*The committee of sponsoring organizations of the treadway commission*«) in so naslednje: okolje kontroliranja, ocenjevanje tveganja, kontrole aktivnosti, informacije in komuniciranje, spremljanje. V sami shemi lahko razberemo tudi namene notranjega kontroliranja oz. zgoraj navedene cilje. Matrika modela COSO je predstavljena na spodnji sliki.

Slika 7: Sestavine notranjega kontroliranja



Vir: D. Landsittel & S. Soske, *COSO: Updated internal control framework*, 2012, str. 11.

Mnoga podjetja skozi izvajanje revizij odkrijejo, da so njihove notranje kontrole šibke predvsem na področju osnovnih sredstev (Laskowski & Calvancio, 2006, str. 11). S popisom kot enim izmed mehanizmov notranjih kontrol lahko podjetje zagotavlja, da vsi podatki v računovodskih izkazih in poslovnih poročilih predstavljajo pošteno in resnično sliko poslovanja (Macarol, 2007). Resničnost podatkov, povezanih z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, je izredno pomembno, saj v proizvodnih in distribucijskih podjetjih opredmetena osnovna sredstva predstavljajo kar 40 % vseh sredstev podjetja (King, 2009b, str. 1).

V praksi imamo dva ključna elementa notranjih kontrol opredmetenih osnovnih sredstev, in sicer register opredmetenih osnovnih sredstev, ki pokaže, kaj naj bi podjetje imelo v lasti in možnost, da lahko fizično preverimo, ali se opredmeteno osnovno sredstvo tudi dejansko fizično nahaja v podjetju. Edino orodje, ki nam omogoča, da smo popolnoma prepričani v to,

da je register opredmetenih osnovnih sredstev točen, je fizična izvedba popisa (King, 2011, str. 23).

Marsikdaj pa podjetje v popisu sredstev in obveznosti ne prepozna dodane vrednosti, kot so: vzvodi za ugotavljanje dejanskega stanja premoženja in obveznosti, odpravljanje vzrokov popisnih razlik, ugotavljanje odgovornosti za nastale razlike, optimiziranje poslovnega rezultata in davčnih obveznosti, ampak popis opravi zgolj iz razloga, da zadosti zakonskim zahtevam (Macarol, 2007). Naj pri tem izpostavim še dejstvo, da je bilo ugotovljeno, da kar 65 % opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju nima popolne dokumentacije, le-ta ni ažurirana ali pa je v podjetju sploh ni, medtem ko 10 % – 30 % opredmetenih osnovnih sredstev ni več v lasti podjetja, čeprav poslovne knjige kažejo drugače (Day & Talbot, 2009, str. 2). Zavedanje, katera opredmetena osnovna sredstva imamo v lasti in prav tako poznavanje njihovega stanja, krepi tako dolgoročne kot kratkoročne procese podjetja. Predvsem pri velikih podjetjih je to ključnega pomena, saj so lokacije opredmetenih osnovnih sredstev izredno razpršene, zaradi česar je pomembno, da poznamo vsa svoja sredstva in se tako že vnaprej poskušamo izogniti popisnim razlikam (Lutz, 2000, str. 42).

Oseba, ki lahko igra ključno vlogo pri zagotavljanju učinkovitosti in uspešnosti notranjih kontrol nad opredmetenimi osnovnimi sredstvi in preverjanju ključnih tveganj, je notranji revizor. (Wayne, 2005, str. 3). Notranje revizijska služba v podjetjih ni zakonsko obvezna oz. je obvezna le v določenih oblikah organizacij, kot so npr.: banke, zavarovalnice, borzno posredniške družbe in proračunski uporabniki. Ker podjetja niso podvržena zakonski obligaciji izvajanja notranjih revizij, tudi ne zaposlujejo notranjih revizorjev. Notranje revizorje zaposlujejo predvsem tista podjetja, ki ustrezajo kriteriju velikih podjetij. V malih podjetjih pa zaposlovanje dodatnega osebja na mesto notranjega revizorja nemalokrat predstavlja za podjetje dodaten in v pogledih številnih podjetnikov nesmiseln strošek.

Za izvedbo popisa oz. fizično preverjanje sredstev je odgovoren organ za upravljanje oz. management, ki to nalogo delegira vodji popisa in popisni komisiji. Notranji revizor ali revizor načeloma opazuje izvedbo popisa in pri svoji reviziji uporabi pravilnik o popisu in relevantno dokumentacijo popisa. Če pa želi še zanesljivejše dokaze, lahko popis izvede tudi sam. Revizorjeva naloga se nanaša na preveritev ustreznosti metode izvedbe popisa, pogostosti izvedbe popisa ter preveritev poslovne knjige in le-to primerjati s popisno dokumentacijo (ICAI, 1985, str. 74–75).

2.3 Popisne razlike

Popis predstavlja neko notranjo kontrolo, s katero lahko podjetje preveri svoje knjigovodsko stanje in dejansko stanje ter na podlagi ugotovitev izvede vse potrebne aktivnosti za odpravo odstopanj in preprečitev ponovnih odstopanj v prihodnosti.

A le redka so tista podjetja, ki pri popisu ne bi naletela na vsaj kakšno razliko. Če torej pri popisu naletimo na neskladja med knjigovodskim in dejanskim stanjem sredstev in obveznosti do njihovih virov, le-te razlike po navadi nastanejo zaradi (Palčič, 2009, str. 6):

- formalnih napak pri evidentiranju poslovnih dogodkov (napačni zneski, napačni konti),
- vsebinsko napačne presoje posameznih poslovnih dogodkov in njihovega napačnega knjiženja,
- neustreznih in nepopolnih manjkajočih listin, ki ne kažejo v celoti nastalih poslovnih dogodkov,
- neažurnega knjiženja poslovnih dogodkov,
- loma, razsipa, primanjkljaja, uničenja, kraje.

Zgoraj sem navedla vzroke, zakaj lahko v podjetju pride do odstopanj, sedaj pa naj še opredelim, kaj se pri popisu opredmetenih osnovnih sredstev dejansko ugotavlja (Zupančič, 2010, str. 37):

- primanjkljaji,
- uničenje in neuporabnost osnovnih sredstev in drobnega inventarja.

Naj na tej točki še opozorim, do kakšnih ugotovitev lahko še pride popisna komisija pri izvajanju popisa ali pa notranji revizor pri opravljanju notranje revizije oz. preverjanju notranjih kontrol v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Kot prvi primer naj omenim sredstva, ki se v poslovnih knjigah dejansko nahajajo, fizično pa so iz podjetja izginila oz. jih ni mogoče odkriti (angl. »ghost assets«). King (2009a, str. 36) v svojem članku navaja, da v mnogih primerih lahko ta manjkajoča sredstva predstavljajo tudi do 15 % celotnih opredmetenih osnovnih sredstev, kar se ugotovi šele, ko se opravi podrobna inventura.

Nasprotje manjkajočim sredstvom pa so sredstva, ki jih v podjetju lahko fizično odkrijemo, a jih podjetje nima zavedenih v svojih poslovnih knjigah in registru opredmetenih osnovnih sredstev (angl. »zombie assets«).

V mnogih podjetjih pomembnost popisa opredmetenih osnovnih sredstev ostaja v senci pomembnosti popisa terjatev in zalog. Podjetja pozabijo na pomembnost nadzora nad opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ko se ukvarjajo s popisom terjatev, da ne bi prišlo do razlik, ki bi lahko vplivale na denarni tok, in s popisom zalog, v želji, da se bodo zaloge ujemale in ne bodo povzročile problemov pri proizvodnji in izvrševanju poslovnih obveznosti (King, 2009a, str. 37).

V očeh managementa naj bi popis opredmetenih osnovnih sredstev ostajal v ozadju. Razlog tega, da podjetje ne izvaja popisa opredmetenih osnovnih sredstev tako pogosto in ažurno kot popisa nekaterih drugih sredstev, lahko iščemo v tem, da izvedba popisa ni enostaven projekt, ampak obsežna in zahtevna naloga. Kot drugi še pomembnejši razlog pa lahko navedemo dejstvo, da lahko vsa manjkajoča sredstva (angl. »ghost assets«) predstavljajo potencialni negativni vpliv na izkaz poslovnega izida v primeru odpisov. Druga vrsta sredstev (angl. »zombie assets«) pa predstavljajo problem pri vpisu v poslovne knjige. Tretji razlog pa je lahko ta, da so podjetja z odpravo sredstev prihranila pri davčnih obveznostih in stroških zavarovanja, kar je vezano na obseg opredmetenih sredstev v podjetju (King, 2009a, str. 38).

Da pa do tovrstnih popisnih razlik v podjetjih ne bi prihajalo, je pomembno, da se z opredmetenimi osnovnimi sredstvi ustrezno ravna. Optimalno upravljanje opredmetenih osnovnih sredstev zajema redne popise z uporabo ustrezne metode. Upravljalci opredmetenih osnovnih sredstev in osebje računovodstva mora delovati vzajemno in tako omogočiti nastanek sistema uspešnega opravljanja popisa (Day & Talbor, 2009). Pomembno vlogo pri ustrezni in pravilni izvedbi popisa pa predstavljajo primerne programske rešitve za posamezno organizacijo. Z ustrezno podporo imajo lahko upravljalci, popisne komisije in osebje v računovodstvu boljši vpogled v poročanje o opredmetenih sredstvih ter sami lokaciji in stanju opredmetenega osnovnega sredstva.

2.4 Davčni vidik popisa

Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev je osnova za pripravo vsakoletne bilance stanja. Ugotovljene razlike pri popisu (inventurne razlike) vplivajo na izkaz poslovnega izida in davčno napoved (Davčni uprava RS, 2000, str. 5).

Pri inventuri opredmetenih osnovnih sredstev se ugotavljajo popisne razlike v obliki (Zupančič, 2010, str. 45):

- primanjkljajev,
- presežkov,
- neuporabnosti zaradi uničenja ali tehnične in ekonomske zastarelosti.

Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS št. 13/2011-UPB3, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUJF, 83/2012, 46/2013-ZIPRS1314-A, v nadaljevanju ZDDV-1) določa, da se morajo izvzeti sredstva, ki so del poslovnih sredstev in se:

- uporabijo v zasebne namene,
- uporabijo v zasebne namene zaposlenih,
- odtujijo brezplačno ali za zmanjšano plačilo,
- uporabijo za druge namene in ne za namene opravljanja dejavnosti.

Vsaka neposlovna oz. zasebna raba sredstev davčnega zavezanca predstavlja predmet obdavčitve z DDV. Davčni zavezanec mora za ta sredstva plačati DDV, v kolikor je za ta sredstva uveljavil odbitek vstopnega DDV, če pa za ta sredstva odbitka DDV ni uveljavil, se DDV ne obračuna.

V primeru, da je davčni zavezanec pri nabavi opredmetenega osnovnega sredstva v celoti ali delno odbil vstopni DDV, mora ob ugotovitvi primanjkljaja tega opredmetenega osnovnega sredstva obračunati DDV od vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, ki bi jo le-to dosegalo na trgu v trenutku neposlovne rabe (Davčni uprava RS, 2000, str. 7).

Če pa je popisna komisija pri izvedbi popisa ugotovila, da je določeno opredmeteno osnovno sredstvo uničeno in posledično neuporabno, mora podjetje zmanjšati njegovo vrednost. Od vrednosti odpisa pa se ne obračuna DDV, saj kljub poškodovanemu sredstvu podjetje z njim še vedno razpolaga in ga ima v lasti. Zaradi uničenja pa tudi ni potreben popravek odbitka DDV

po 69. členu ZDDV-1, četudi je do uničenja prišlo v 5 letih od koledarskega leta začetka uporabe, kar določa prvi odstavek 112. člena P-ZDDV-1 (Zupančič, 2010, str. 42). V danem primeru mora biti uničenje ali izguba opredmetenega osnovnega sredstva uradno dokazana, npr. s policijskim zapisnikom, ... (Svilar Mugoša, 2010, str. 444).

DDV se prav tako ne obračunava od primanjkljajev, ki nastanejo zaradi višje sile. V predpisih ni natančno opredeljeno, kateri so dogodki, ki se štejejo za višjo silo, gre pa brez dvoma za nepričakovane dogodke, katerih davčni zavezanec ne more preprečiti, odvrniti ali se jim izogniti, kot so npr. naravne nesreče (Zupančič, 2010, str. 38).

SRS (Ur. l. RS, št. 118/2005) obravnavajo primanjkljaj opredmetenih osnovnih sredstev kot prevrednotovalne poslovne odhodke, in sicer v SRS 17.42.

Slovenski računovodski standardi presežkov posebej ne obravnavajo, saj le-teh praviloma ne bi smelo biti. Če pa se v podjetju pojavijo presežki opredmetenih osnovnih sredstev, je le-ta sredstva treba obravnavati kot vsako drugo brezplačno pridobljeno sredstvo, torej kot donacijo. V vrednost presežka ni vračunan DDV, torej se od presežkov ne priznava odbitni DDV in ker ni dokazano drugače, se šteje, da je bil pri nabavi upoštevan odbitni DDV (Zupančič, 2010, str. 45).

Od ugotovljenih presežkov se DDV ne obračuna, ker ni listin, ki bi dokazovale način nabave. Pri nadaljnjem prometu takih proizvodov pa se DDV bo obračunal, saj ni dokazano, da pri nabavi ni bil poračunan odbitni DDV (Zupančič, 2010, str. 43).

Obveznost za obračun DDV po 33. členu ZDDV-1 nastane v davčnem obdobju, v katerem je nastal obdavčljivi promet. 32. člen Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS št. 141/2006, v nadaljevanju PZDDV-1) določa, da zaradi negotovosti kdaj dejansko nastane primanjkljaj oz. presežek, promet nastane na dan, ko se v podjetju ugotovi presežek oz. primanjkljaj opredmetenega osnovnega sredstva.

3 POPIS OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V PODJETJU X

V nadaljevanju bom svojo pozornost namenila izvedbi popisa opredmetenih osnovnih sredstev na konkretnem primeru, kjer bom lahko preverila, kako in na kakšen način se izvajajo in upoštevajo vsi zakoni ter druga priporočila v zvezi z izvedbo inventure.

Najprej bom na kratko predstavila izbrano podjetje, predmet popisa, čisto na koncu pa bom še naredila notranjo revizijo popisa s priporočili.

Za namene svojega magistrskega dela sem izbrala manjše družinsko podjetje, ki se ukvarja s proizvodnjo izdelkov iz najrazličnejših materialov, kot so npr.: papir, PP folija, PVC folija ... Res je, da v dotičnem primeru gre za majhno podjetje, ki ima v primerjavi z velikimi in multinacionalnimi podjetji bistveno manjši nabor opredmetenih osnovnih sredstev in se podjetje tudi ne srečuje z nekaterimi težavami, ki so vsakdan velikega podjetja. A razlog za izbor takšnega podjetja gre iskati predvsem v dostopnosti informacij. V številnih primerih podjetja tovrstnih podatkov ne zaupajo. V danem primeru pa sem podjetje spoznala, saj sem v podjetju opravljala prakso, tako da so mi tudi s strani podjetja v namen priprave magistrskega

dela omogočili dostop do teh podatkov. Čeprav gre za majhno podjetje, sem lahko pri svojem delu naletela na nekaj zanimivih problemov, ki se lahko pojavijo v vsakem podjetju ne glede na organizacijsko obliko in velikost.

3.1 Predstavitev podjetja

Vse znanje, ki sem ga pridobila v zvezi s samim popisom opredmetenih osnovnih sredstev in notranjim revidiranjem, bom aplicirala na slovensko podjetje. Podjetje po kriterijih ZGD-1 spada med mikro podjetja, saj izpolnjuje vsa tri merila:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega deset,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000 evrov,
- vrednost aktive ne presega 2.000.000 evrov.

Podjetje poleg v skupino mikro podjetij pade tudi med družinska podjetja. Družinska podjetja se od ostalih razlikujejo po tem, da je v podjetje vključena tudi družina (Chua, Chrisman & Steier, 2003, str. 331). V strokovni literaturi lahko naletimo na številne definicije družinskih podjetij, empirične raziskave pa so pokazale, da se družinska podjetja med seboj razlikujejo glede na obseg in na način vključitve družine v podjetje (Westhead & Cowling, 1998, str. 50).

V danem primeru gre za podjetje, ki ima že dolgoletno tradicijo, saj na slovenskem trgu deluje že 33 let, medtem ko je na tujih trgih prisotno že dobrih 20 let. Podjetje na slovenskem in tujem trgu svojim kupcem ponuja celovite rešitve od razvoja do distribucije najrazličnejših izdelkov iz PVC folije, PP folije in papirja. Značilnost oz. prednost izbranega podjetja je predvsem v tem, da se ne osredotoča na ozek ponudbeni asortiment, ampak je s svojim znanjem in poznavanjem slovenskega kot tudi evropskega trga sposobno poiskati rešitve za tehnološko najzahtevnejše izdelke.

Po standardnih klasifikacijah dejavnosti se podjetje ukvarja:

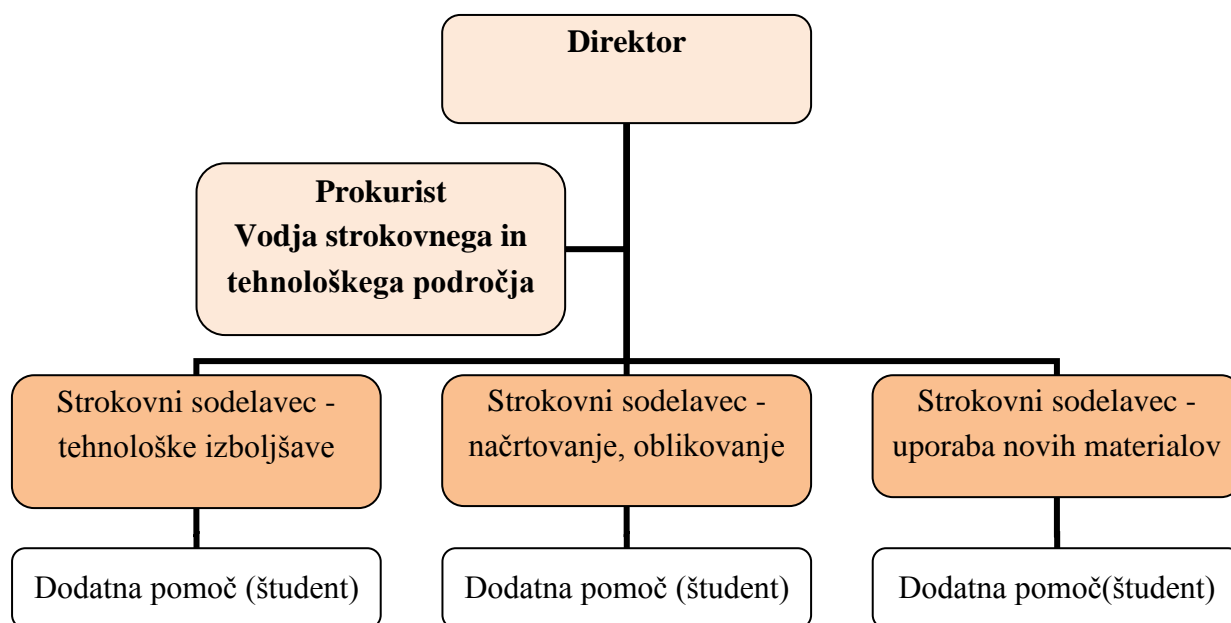
- z izdelavo najrazličnejših izdelkov iz PVC folije, PP folije in papirja z uporabo tehnologije na osnovi VF varjenja in izsekovanja;
- s trgovinsko dejavnostjo, ki temelji na prodaji na debelo, predvsem varnostnih vrečk in kartonske embalaže;
- z založniško dejavnostjo, ki se odraža na izdaji lastnega novoletnega programa, ki je razen tiskarskega dela izdelan v lastni proizvodnji.

Podjetje spada med proizvodnja podjetja, torej lahko sklepamo, da je v bilanci stanja med sredstvi mogoče zaslediti kar nekaj opredmetenih osnovnih sredstev, katere skoraj v celoti predstavlja oprema, ki je namenjena proizvodnji izdelkov. Opredmetena osnovna sredstva v izbranem podjetju predstavljajo kar 58 % vseh sredstev podjetja.

Kot že omenjeno, gre za mikro podjetje, katerega vodenje je v celoti v rokah dveh družbenikov. Eden od družbenikov je direktor družbe in istočasno tudi vodja upravnega področja, zadolžen predvsem za trženje in finance. Drugi družbenik pa je prokurist družbe in hkrati tudi vodja strokovnega in tehnološkega področja. Vse funkcije managementa vršita oba družbenika, vsak

na svojem področju. V samem podjetju gre za centraliziran način odločanja. V podjetju so poleg obeh družbenikov redno zaposleni še trije strokovni sodelavci, ki skrbijo za tehnično in strokovno izvedbo del. Vsak zaposleni je zadolžen za svoje strokovno področje. Ker pa gre za manjši kolektiv, je zelo pomembno, da tudi ostali poznajo vse pomembnejše postopke. V podjetju je že tradicija, da se pri uvajanju novih proizvodnih procesov, novih oblik in novih materialov združi znanje vseh področij in skupaj dosežejo optimalno rešitev, ki bo omogočila, da bo uvedba novega procesa še boljša in učinkovitejša.

Slika 8: Organizacijska shema podjetja



Da se v podjetju doseže uspešno in učinkovito delovanje proizvodnih in ostalih procesov je potrebna tudi ustrezna organizacija podjetja. Na zgornji sliki je prikazana organizacijska shema podjetja.

Lahko bi rekla, da se v podjetju srečujejo tudi s sezonskim nihanjem, saj zaradi narave svoje dejavnosti povpraševanje po njihovih storitvah in izdelkih naraste predvsem v poletnem času (obdobje pred začetkom šolskega in študijskega leta) ter ob koncu leta, ko se pripravljajo novoletni programi. V času povečanega povpraševanja se podjetje poslužuje zaposlovanja študentov ali pa sodelovanja z drugimi samostojnimi podjetniki posamezniki.

Že zgoraj sem omenila, da gre za družinsko podjetje. Direktorja oz. družbenika sta mož in žena, ki že nekaj let v družinski posel vpeljujeta tudi svoje otroke. Uvajata jih na področje financ, področje trženja in strokovno področje, povezano z izboljševanjem proizvodnega procesa. Tudi izbira študija otrok je bila povezana z dejstvom, da so že od nekdaj prisotni v podjetju in da bodo nekoč prevzeli vodilne položaje.

Za vse aktivnosti, povezane s financami in računovodstvom, skrbi direktor, ki je zadolžen tudi za nadzor nad delom računovodskega servisa, saj podjetje vodenju poslovnih knjig daje v zunanje izvajanje.

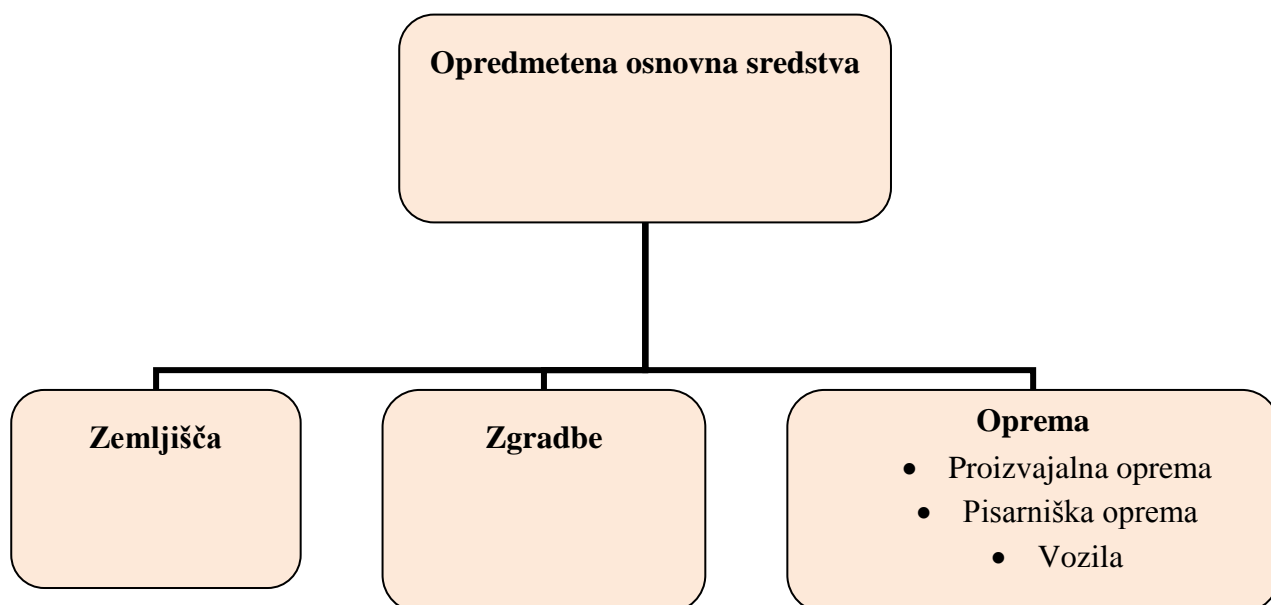
3.2 Register opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju X

Po SRS 22 (Ur. l. RS, št. 118/2005) mora podjetje v sklopu svojih poslovnih knjig pripraviti tudi register opredmetenih osnovnih sredstev, saj je le-ta ključnega pomena za dokazovanje dejanskega obstoja opredmetenih osnovnih sredstev. Register opredmetenih osnovnih sredstev izbranega podjetja sem pridobila v računovodstvu podjetja oz. v računovodskem servisu, ki za podjetje opravlja računovodske storitve, saj podjetje ta del poslovanja daje v zunanje izvajanje.

Pri analizi registra sem se seznanila z obsegom opredmetenih osnovnih sredstev, kolikšen odstotek predstavljajo opredmetena osnovna sredstva v vseh sredstvih, kakšne vrste opredmetenih osnovnih sredstev prevladujejo v podjetju, ali so uporabljene amortizacijske stopnje v skladu z zahtevami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009-ZDavP-2B (1/2010 popr.), 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, v nadaljevanju ZDDPO-2).

Ker gre za proizvodno podjetje, kar 48 % opredmetenih osnovnih sredstev predstavlja zgolj proizvodna oprema, ki je namenjena izvedbi proizvodnega procesa. Opredmetena osnovna sredstva podjetja lahko razdelimo na tri skupine, in sicer: zemljišča, zgradbe, oprema. Razčlenitev sredstev je prikazana na spodnji sliki. V nadaljevanju pa je v tabeli 1 prikazana še podrobnejša razdelitev opredmetenih osnovnih sredstev podjetja.

Slika 9: Razdelitev opredmetenih osnovnih sredstev



Register osnovnih sredstev izbranega podjetja nas seznanja s podatki, da ima podjetje v sklopu osnovnih sredstev v lasti zgolj opredmetena osnovna sredstva, polovico le-teh pa predstavlja oprema, namenjena proizvodnemu procesu.

Tabela 1: Opremetena osnovna sredstva podjetja po skupinah

Zemljišča	Zgradbe	Oprema		
		Proizvajalna oprema	Pisarniška oprema	Vozila
Zemljišče A v industrijski coni	Poslovna hala v industrijski coni	Grafične rezalne škarje X230; Grafične rezalne škarje XZ250	Računalnik namizni HP 204; Računalnik namizni ASUS 205	Kombinirano vozilo Mercedes Benz Sprinter
	Poslovni prostori na sedežu podjetja	Pakirni stroj MINIPACK; Pakirni stroj NOVOPAC	Prenosnik HP 530/045; Prenosnik DELL	Osebno vozilo Kia Sorento
	Skladišče	Ročni kaširni stroj Kleinhärt; Ročni kaširni stroj Reiner	Fotokopirni stroj Brother 2014; Fotokopirni stroj/tiskalnik Brother 4113	
		Znašalni stroj Bourg WXD; Znašalni stroj Bourg DX	Pisarniška omara velika 075; Pisarniška omara mala 076	
		Izlagalna miza WXD; Izlagalna miza DX	Pisalna miza L 080; Pisalna miza U 086	
		VF stroj s prešo; VF stroj z vrtljivo mizo; VF stroj s trakom; VF stroj z vozički; VF stroj z izmeničnim varjenjem; VF stroj z ročno vleko		
		Viličar		
		Izsekovalni stroj LC 56		

Vir: Podjetje X, Letno poročilo podjetja X, 2012.

Podjetje pri obračunu amortizacije od svojih amortizljivih sredstev uporablja amortizacijske stopnje, katere je izbralo skupaj s svojim izvajalcem računovodskih storitev, da jim le-te omogočajo optimizirati poslovni izid. Kot vodilo za izbiro ustreznih amortizacijskih stopenj podjetje uporablja ZDDPO-2, kjer so določene najvišje letne amortizacijske stopnje, in sicer:

- gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, 3 %;
- dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, 6 %;
- opremo, vozila in mehanizacijo, 20 %;
- dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti, 33,3 %;
- računalniško, strojno in programsko, opremo, 50 %;
- večletne nasade, 10 %;
- osnovno čredo, 20 %;
- druga vlaganja, 10 %.

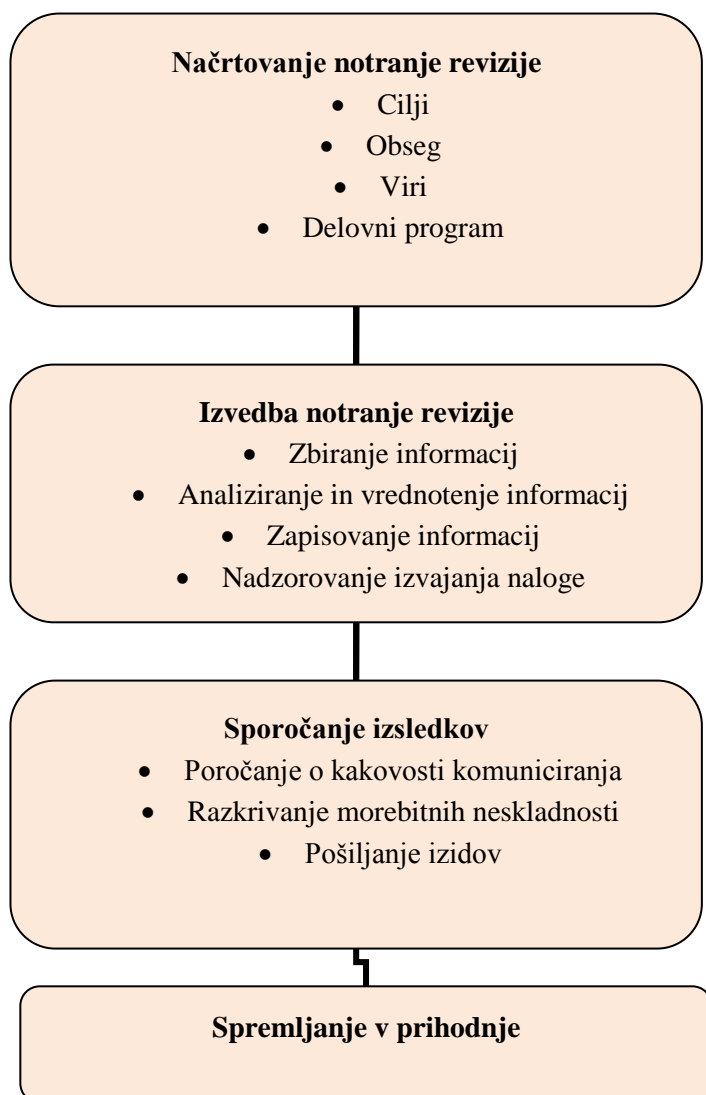
Če so bila določena opredmetena sredstva pridobljena pred uvedbo sedaj davčno priznanih amortizacijskih stopenj, lahko podjetje ta sredstva do konca amortizira po stopnji, ki jo je izbralo ob začetku amortiziranja.

Ker podjetje sledi zahtevam ZDDPO-2 po višini amortizacijskih stopenj, so le-te znotraj davčno priznanih amortizacijskih stopenj in tako je strošek amortizacije podjetja v celotni davčno priznan odhodek, ki podjetju znižuje davčno osnovo.

3.3 Analiza popisa opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju X

V tem poglavju bom predstavila svojo analizo dejanske izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Analizo sem si zastavila kot notranjo revizijo. Predmet moje notranje revizije je popis opredmetenih osnovnih sredstev. Pri izvedbi notranje revizije sem sledila določenim korakom, ki omogočajo učinkovitejšo izvedbo revizije. Na zgornji sliki so prikazani koraki, po katerih sem izvedla notranjo revizijo popisa opredmetenih osnovnih sredstev.

Slika 10: Potek notranje revizije popisa opredmetenih osnovnih sredstev



Vir: M. Rošker, Model notranjega revidiranja v malih podjetjih, 2004, str. 26.

3.3.1 Načrtovanje notranje revizije

V svojem načrtu notranje revizije sem opredelila obseg dela kot pregled izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev in vseh potrebnih dokumentacij, ki so s samo izvedbo popisa povezane (npr. notranji akti podjetja o opravljanju izvedbe popisa sredstev in obveznosti, register opredmetenih osnovnih sredstev ...).

Cilji notranje revizije, ki smo jih določili skupaj z direktorjema, so:

- podati zagotovilo, da podjetje izpolnjuje zakonske zahteve o izvedbi popisa opredmetenih osnovnih sredstev;
- podati zagotovilo, da se dejansko stanje ujema s knjižnim oz. da se v primeru popisnih razlik izvedejo ustrezni ukrepi;
- podati zagotovilo, da se popis izvaja učinkovito in uspešno.

Pred samim začetkom izvedbe sem organizirala sestanek z direktorjem in prokuristom podjetja, kjer smo se dogovorili o mojem dostopu do vseh notranjih aktov podjetja, ki so povezani z izvajanjem popisa, registrom opredmetenih osnovnih sredstev ter ostalih knjigovodskih listin, ki jih bom pri svoji analizi potrebovala. Dogovorili smo se tudi, da bom prisotna pri izvedbi fizičnega popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Tako direktor kot prokurist sta se strinjala, da jima po zaključku svoje revizije pripravim kratko poročilo, kjer opozorim na slabosti izvedbe popisa in jima predlagam določene aktivnosti, ki bi lahko sam proces izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev izboljšale.

3.3.2 Izvedba notranje revizije

Na začetku druge faze notranje revizije sem se pogovorila tudi s člani popisne komisije in jim predstavila, da bom preučila izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju. Za korektno preučitev izvedbe popisa je potrebna tudi moja prisotnost pri fizični izvedbi popisa in pridobitev avtorizacije, da lahko dostopam tudi do nekaterih podatkov, ki so zaupne narave.

V tej fazi sem se osredotočila predvsem na zbiranje ter analiziranje in vrednotenje informacij.

Pri analizi sem uporabila predvsem metodo povpraševanja, kjer sem s pomočjo pogovora s ključnimi osebami (intervju) in uporabo vprašalnika pridobila informacije o izvedbi popisa. Uporabila sem tudi metodo ponovne izvedbe in metodo primerjave podatkov ter opazovanje.

• Metoda povpraševanja

V sklopu te metode sem se pogovarjala z direktorjem, ki je zadolžen za področje financ in računovodstva ter sam koordinira aktivnosti, kot je izvedba popisa. V pogovoru sem pridobivala informacije, kako je v podjetju zasnovana izvedba popisa, kdo opravlja izvedbo, kdaj se popis opravi, kakšni so ukrepi pri ugotovljenih morebitnih popisnih razlikah.

Podjetje izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev izvede enkrat letno. Ustaljena praksa v podjetju je, da se popis opredmetenih sredstev opravi v zadnjem delovnem tednu poslovnega leta.

Direktor v tem tednu pripravi oz. imenuje popisno komisijo in jim določi časovne okvire in določi predmet popisa (v danem primeru opredmetena osnovna sredstva). V podjetju se imenuje zgolj ena popisna komisija. Običajno ista popisna komisija popisuje več stvari, le znotraj popisne komisije se zamenjajo funkcije posameznika. V podjetju zagovarjajo dejstvo, da je lahko član popisne komisije, ki več let zapored opravlja popis, natančnejši, priročnejši, saj pozna način dela, sredstva in probleme, ki se lahko pojavijo pri ugotavljanju razlik. V podjetju načeloma popisno komisijo sestavljajo že nekaj let isti člani, razlog temu pa je tudi to, da podjetje nima velikega števila zaposlenih, zato je število kombinacij sestave popisne komisije majhno.

Popisna komisija je dolžna predložiti popisno gradivo direktorju, ki skupaj s popisno komisijo ugotavlja vzroke za nastanek razlik in nato skupaj pripravijo aktivnosti, ki bi zmanjšale število razlik. Ker gre za mikro podjetje, se vse v zvezi z upravljanjem in izvajanjem aktivnosti za zmanjšanje popisnih razlik pri opredmetenih osnovnih sredstev dogovarja v sestavi direktorja in vseh zaposlenih, saj so vsi vpeti v celoten proizvodni proces. Če so pri popisu ugotovili razlike, direktor gradivo predloži svojemu izvajalcu računovodskih storitev, ki popisne razlike knjiži v poslovne knjige ter stanja sredstev in obveznosti uskladi s stanjem, ugotovljenim pri popisu.

S pomočjo vprašalnika (Priloga 1) sem pridobila še dodatne informacije v zvezi s celotnim potekom izvedbe popisa, katerim je direktor namenil nekoliko manj pozornosti. Vprašalnik je zastavljen po časovnem vrstnem redu. Vprašalnik je izpolnil vodja popisne komisije.

• **Metoda primerjave podatkov**

Naslednjo metodo, metodo primerjave podatkov, sem uporabila na dveh ravneh. In sicer sem primerjala podatke iz prejšnjih let s podatki zadnje izvedbe popisa. Primerjala sem, ali so na področju popisa v podjetju skozi leta izpopolnili dokumentacijo (notranji akti o izvedbi popisa, poročila, register opredmetenih osnovnih sredstev ...), kako se je skozi leta spreminjal proces izvedbe popisa, sestava popisne komisije in ali so se ukrepi za zmanjšanje popisnih razlik iz preteklih let izvajali. Zanimalo me je še, ali so dosegli svoj namen.

Primerjala sem tudi podatke, ki sem jih pridobila sama pri izvedbi inventure s podatki, ki jih je v inventurne listine zapisala popisna komisija.

• Metoda ponovne izvedbe

S to metodo sem želela preveriti, ali ugotovitve popisne komisije dejansko predstavljajo resnično sliko o stanju opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju. Ko sem izvedla popis opredmetenih osnovnih sredstev, sem ugotovila, da se naše ugotovitve skladajo.

• Opazovanje

S pomočjo opazovanja sem pridobila še drugi zorni kot izvedbe popisa. Pri opazovanju sem se osredotočila na fizični popis, kjer bom opazovala, na kakšen način v podjetju opravljajo popis. Osredotočila sem se na podatke in informacije o tem, s kakšno tehnologijo se izvaja popis, kako deluje sama popisna komisija, na kakšen način si beleži podatke, kdo pripravi vse potrebne listine in kako je s časovnim okvirom izvedbe popisa.

3.3.3 Sporočanje izsledkov

V sklopu naslednje faze sporočanje izsledkov, sem pripravila poročilo, kjer sem predstavila svoje ugotovitve in morebitne neskladnosti dejanskega stanja s stanjem v poslovnih knjigah.

Ker gre za mikro podjetje, ki ima svoj sedež in skoraj vse svoje kapacitete na enem mestu, je izvedba popisa nekoliko enostavnejša, saj se izognemo razpršenosti opredmetenih osnovnih sredstev, kot je to značilno za večja podjetja z večjim številom proizvodnih obratov. S tega vidika je v izbranem podjetju izvedba popisa opredmetenih osnovnih sredstev časovno krajša in iz organizacijskega vidika enostavnejša.

Popis opredmetenih osnovnih sredstev se v podjetju opravlja v skladu z ZGD-1. 54. člen ZGD-1 določa, da je treba za zagotavljanje resničnega in poštenega izkazovanja premoženja, obveznosti, finančnega položaja in poslovnega izida najmanj enkrat letno preveriti, ali se stanje posameznih postavk v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem. Podjetje tako, kot je zakonsko določeno, opravi popis opredmetenih osnovnih sredstev enkrat letno. Popis podjetje izvede ob koncu poslovnega leta, čim bližje 31. decembru, saj ima podjetje poslovno leto enako koledarskemu. V podjetju je kot edini verodostojen predpis zakon, saj podjetje nima nobenega notranjega akta oz. pravilnika o popisu. Notranji pravilniki so za gospodarske družbe neobvezni, medtem ko so navodila o popisu obvezen notranji akt pri pravnih osebah, ki se ravnavajo po zakonu o računovodstvu. Z neobstojem notranjih aktov in pravilnikov podjetje ne krši nikakršne zakonske določbe. V podjetju se že skozi leta zavedajo zakonske obveznosti in le-te izpolnjujejo, vendar pa navodil nikoli niso zapisali, ampak jih zgolj prenašajo ustno. V danem primeru gre za organizacijo z malim številom zaposlenih, kjer vsi opravljajo svoje naloge na istem poslovnem objektu, se med seboj dobro poznajo in so vsi v podjetju zaposleni že več let. Tako da so zaposleni ustno seznanjeni s svojimi nalogami, odgovornostmi in načinom dela, kar se tiče popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Problem tega, da navodila niso zapisana, je v tem, da pri ugotavljanju odgovornosti sodelavcev oz. izvajalcev popisa v podjetju nimajo nobenega dokumenta, na katerega bi se lahko uprli, saj so vse dolžnosti delegirane ustno, pri tem pa lahko pride do različne interpretacije oz. le-te niso korektno

predstavljene. Tako v primeru napak nimamo podlage, ki bi jo lahko uporabili kot predpis, ki je bil kršen oz. ni bil izveden korektno, kar je posledično pripeljalo do napak.

Koordinator in organizator izvedbe popisa je direktor. Po ustaljenem postopku nekje v sredini decembra pripravi načrt popisa. Ker podjetje nima lastnega pravilnika o popisu, je načrt popisa, ki ga pripravi direktor, tisti relevantni dokument, ki določa vse pomembne elemente izvedbe popisa. V njem so opredeljeni člani popisne komisije, predmet popisa in pa časovni okvir popisa.

Popisno komisijo pri popisu opredmetenih sredstev sestavljajo trije člani, vsi med njimi so strokovni sodelavci podjetja. Enega izmed članov komisije direktor imenuje za vodjo. Člani popisne komisije so že nekaj let isti, direktor znotraj popisne komisije vsako leto poskrbi za rotacijo funkcij, tako da je vsako leto drug sodelavec vodja popisne komisije. V podjetju se imenuje zgolj ena popisna komisija, saj bi bilo na obseg sredstev nesmotrno imenovati večje število popisnih komisij. Hkrati pa bi naleteli na oviro, saj že vsi zaposleni sodelujejo pri popisu, in bi morali v primeru oblikovanja dodatnih popisnih komisij najeti dodaten kader. V podjetju se poskušajo držati načela, da v popisno komisijo ne imenujejo osebe, ki bi bile za sredstvo materialno odgovorne ali bi izvajale knjigovodska dela v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Načrt popisa, ki ga pripravi direktor, naj bi služil kot neko nadomestilo notranjega akta, vendar v danem primeru gre za zelo okrnjeno navodilo, ki vseeno ni popolnoma pravilno in pušča prostor za lastno interpretacijo. V podjetju se načrt popisa pripravlja zadnjih 5 let, medtem ko je pred tem direktor le-tega ustno predstavil na sestanku pred samo izvedbo popisa. Pred samo izvedbo popisa se direktor sestane s popisno komisijo, kjer jim izroči načrt popisa, hkrati pa jim ga tudi ustno predstavi ter opozori na ključne točke. V primeru kakršnekoli nejasnosti se le-te izpostavi in poskuša odpraviti.

V načrtu je opredeljen predmet popisa, v danem primeru gre za vsa opredmetena osnovna sredstva podjetja. Pri popisu se popisujejo vsa zemljišča, zgradbe in oprema, ki so v lasti podjetja. Pred samo izvedbo popisa je treba sredstva, ki se popisujejo, pripraviti na popis. V knjigovodstvu se pripravijo popisne listine. V podjetju za pripravo opredmetenih osnovnih sredstev na popis nimajo nekega posebnega postopka. Glede na to, da ima podjetje v primerjavi z velikimi podjetji bistveno manjše število opredmetenih osnovnih sredstev, vzporedno izvajajo postopek priprave in postopek popisa. Tak način izvajanja je prisoten v podjetju, odkar je popis opredmetenih sredstev treba izvajati. Problem take izvedbe priprave in popisa je v tem, da lahko v primeru, da se je v poslovnem letu zgodila npr. širitev ali selitev proizvodnih obratov, priprava vzame ogromno časa. Sredstva so se lahko pri sami selitvi/ širitvi prerazporedila, poškodovala ali pa niso bila označena z inventarnimi številkami, kot tudi za posamezno sredstvo ni bila pripravljena dokumentacija. S tega vidika je smotno, da se sredstva na popis pripravijo prej, saj se izognemo časovnim izgubam, hkrati pa je tudi sam popis opravljen bolj kakovostno, v kolikor so vsa sredstva pripravljena tako, kot morajo biti.

Izvedbo popisa direktor omeji na dva dni, kar je po preteklih izkušnjah več kot dovolj časa. Znotraj tega časovnega obdobja pa se poleg popisa opravi tudi sestanek popisne komisije z direktorjem. Popisna komisija na sestanku direktorju predloži vse izvirne popisne liste, ki so

tudi podpisani s strani članov popisne komisije. Na sestanku se dejansko stanje primerja z evidencami, ki jih podjetje pridobi iz računovodstva. Da se popis izvede v dveh dneh, je tudi posledica tega, da se skoraj vsa opredmetena osnovna sredstva podjetja nahajajo na enem mestu. Člani popisne komisije pri popisu uporabljajo popisne liste, ki so bili pripravljene pred tem. Hkrati imajo pri sebi v času popisa tudi evidence, ki so bile pridobljene iz računovodstva. Tako že sproti opravijo kontrolo, ali se stanja ujemajo. Podrobneje se evidence primerjajo na sestanku, kjer na podlagi vseh opomb, ki jih popisna komisija zapiše na popisne liste, skušajo ugotoviti vzroke za morebitne razlike.

Na sestanku direktor in popisna komisija obravnavajo vsa neskladja, ki so bila ugotovljena pri popisu. Skupaj pripravijo predloge za odpravo teh razlik v prihodnje. Najbolj pomembno pa je to, da kar nekaj časa namenijo ugotovitvi, zakaj je do razlik sploh prišlo. Na podlagi preteklih popisnih listov in zapisanih ukrepov je mogoče ugotoviti, da direktor in popisna komisija dejansko veliko časa nameni pripravi ukrepov, ki bi jih morali izvajati v prihodnje, da bi preprečili nastanek neskladij. Zatakne pa se pri sami izvedbi ukrepov. Velikokrat izvedba ukrepov v praksi ostane v senci izvajanja osnovne dejavnosti podjetja. Podjetje nima številčnega kolektiva, zato je za vse zaposlene na prvem mestu izvedba osnovne dejavnosti, medtem ko ostali ukrepi pridejo na vrsto, ko so vse faze osnovne dejavnosti opravljene. Iz tega razloga velikokrat za izvajanje vseh predlaganih ukrepov zmanjka časa.

Direktor predloge za knjiženje razlik predstavi svojemu računovodju, ki mu nato s svojim strokovnim znanjem pomaga pri odločitvi, kateri način knjiženja popisnih razlik je najbolj primeren. V računovodstvo se posreduje vsa potrebna dokumentacija, ki je bila ustvarjena med popisom, tako da lahko računovodstvo pripravi računovodsko poročilo in ustrezno napravi potrebne knjižbe. Računovodstvo podjetja hrani tudi popisno poročilo, ki je podlaga za usklajevanje postavk v poslovnih knjigah, in je zato priloga k bilanci stanja. SRS 23.26 (Ur. l. RS, št. 118/2005) določa, da se računovodski izkazi, med katere sodi tudi bilanca stanja, hranijo trajno. K bilanci stanja se posledično kot priloga trajno hrani tudi popisno poročilo.

Popisna komisija že vrsto let pri popisu uporablja popisne liste v fizični obliki, ki se kasneje skenirajo in arhivirajo v elektronski obliki. Izvajalci popisa se pri sami identifikaciji opredmetenega osnovnega sredstva pomagajo z inventarno številko, ki se ne očitava elektronsko. Opredmetena osnovna sredstva so v podjetju opremljena z inventarno številko in nazivom opredmetenega sredstva, niso pa opremljena s črtno kodo, ki bi omogočila popis s pomočjo elektronske tehnologije. Ker se popis še ne izvaja na moderniziran način, lahko govorimo o časovni neučinkovitosti, saj s popisovanjem opredmetenih osnovnih sredstev s pomočjo starega pristopa v podjetju porabijo bistveno več časa. Sredstva najprej popišejo s pomočjo popisnih listov, le-te skenirajo in arhivirajo v elektronski, nato pa še vsa popisana opredmetena osnovna sredstva zavedejo v posebni evidenci. Če se pri popisu ugotovi primanjkljaj ali presežek opredmetenega osnovnega sredstva, tudi tega zavedejo v evidenco.

Na podlagi ugotovitev sem za podjetje pripravila nekatera priporočila, za katera menim, da bi v podjetju lahko pomagala pri izboljšavi postopka izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Svoja priporočila bom predstavila v 5. poglavju.

Po končanem popisu popisna komisija direktorju predstavi svoje ugotovitve. Ker sem bila skozi celotno inventuro prisotna, prav tako pa sva se z direktorjem tudi na začetku izvedbe te naloge dogovorila, da bom prisotna na sestanku, me je direktor pozval, naj tudi jaz pripravim predlog za knjiženje popisnih razlik in s tem odpravo neskladij v poslovnih knjigah.

Izsledki popisa popisne komisije in moji izsledki so bili identični. Pri popisu opredmetenih osnovnih sredstev so bila ugotovljena naslednja odstopanja:

- primanjkljaj prenosnega računalnika znamke HP z inventarno številko 0045, ki je bil kupljen za uporabo v procesu načrtovanja in oblikovanja raznih produktov in orodij;
- presežek fotokopirnega stroja znamke Brother, ki ga je v podjetje prinesel eden izmed direktorjev;
- neuporabnost grafičnih škarij zaradi spremembe proizvodnega procesa.

V nadaljevanju bom predstavila, kako naj podjetje uskladi ugotovljene razlike med dejanskim stanjem in stanjem v knjigah. Predstavila bom tudi, kako vse ugotovljene popisne razlike vplivajo na obračun DDV, v kolikor je podjetje za ta opredmetena osnovna sredstva pri nakupu uveljavljajo odbitek vstopnega DDV.

1. Primanjkljaj prenosnega računalnika znamke HP

Primanjkljaj opredmetenega osnovnega sredstva se po SRS 17 (Ur. l. RS, št. 118/2005) uvršča med prevrednotovalne poslovne odhodke.

Ugotovitev popisne komisije, da v podjetju obstaja primanjkljaj osnovnega sredstva, ki je bil nabavljen z DDV, le-ta pa je bil pri nabavi priznan kot odbitni DDV, za seboj potegne ukrepe, kako popisne razlike v poslovnih knjigah odpraviti. Ugotovljeno je bilo, da je bilo opredmeteno osnovno sredstvo uporabljeno v zasebne namene, zaradi česar so v podjetju dolžni obračunati DDV.

Podjetje v takih primerih za primanjkljaje ne bremeni delavca, pač pa lastna sredstva. Če se bremenijo lastna sredstva, je treba ugotoviti tržno vrednost in od nje obračunati DDV. Če podjetje želi, da se vrednost odpisa prizna pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, mora utemeljenost odpisa dokazati (Zupančič, 2010, str. 46).

Določiti je treba nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva na trgu na dan popisa. Ocenila sem, da je nabavna vrednost na trgu na ta dan enaka knjigovodski vrednosti. Da lahko določimo knjigovodsko vrednost, ki bo enaka tržni, je treba izračunati še popravek vrednosti stroja na dan popisa. V vseh primerih se obračuna DDV po stopnji 20 %, saj so se delali obračuni še pred spremembo davčne stopnje.

Tabela 2: Izračun vrednosti za nadomestitev (v €)

Nabavna vrednost	1350,00
– Amortizacijski popravek	1012,50
= Knjigovodska vrednost na dan popisa = tržna vrednost	337,50
+ DDV (20%)	67,50
= Vrednost za nadomestitev	405,00

Vir: Podjetje X, Letno poročilo podjetja X, 2012

V zgornji tabeli je prikazan izračun vrednosti za nadomestitev. V tabeli so prikazani tudi vsi potrebni podatki za izračun vrednosti za nadomestitev. Amortizacijski popravek sem izračunala na podlagi določene amortizacijske stopnje in dosedanjega obdobja uporabe opredmetenega osnovnega sredstva. Amortizacijski popravek je tisti del nabavne vrednosti, ki je prek amortiziranja že zapustil prvotno obliko osnovnega sredstva. Popravek vrednosti torej pove, kolikšna vrednost osnovnega sredstva je bila že amortizirana od trenutka usposobitve osnovnega opredmetenega sredstva do danes oz. je računsko enak seštevku stroškov amortizacije opredmetenega osnovnega sredstva v dosedanjem obdobju uporabe opredmetenega osnovnega sredstva (Hočevar et al., 2007, str. 50). Podjetje za amortiziranje računalniške opreme uporablja po ZDDPO-2 amortizacijsko stopnjo 50 %. Oprema se tako zamortizira v dveh letih. Na dan popisa je bilo opredmeteno osnovno sredstvo v uporabi 18 mesecev, upoštevajoč SRS, da se opredmeteno osnovno sredstvo začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca po tem, ko je razpoložljivo za uporabo. Popravek vrednosti je enak seštevku stroškov amortizacije za obdobje, ko podjetje sredstvo uporablja. V danem primeru za obdobje 18 mesecev popravek vrednosti znaša 1012, 50 €, ki ga dobimo, če zmnožimo mesečni strošek amortizacije s številom mesecev uporabe sredstva.

Tabela 3: Prikaz knjižb pri odpravi popisnih razlik v primeru ugotovitve primanjkljaja opredmetenega osnovnega sredstva

Zap. št.	Vsebina	V breme	V dobro	Konto
1.	Odpis opredmetenega osnovnega sredstva			
	Prevrednotovalni poslovni odhodki	337,50		720
	Povečanje amortizacijskega popravka		337,50	050
2.	Obračun DDV			
	DDV od primanjkljaja	67,50		720
	Obveznost za DDV		67,50	260
3.	Izločitev iz evidenc			
		1350,00		050
			1350,00	040

Ko izračunamo vrednost za nadomestitev v primeru ugotovitve primanjkljaja, je to treba zavesti tudi v poslovnih knjigah oz. je v poslovnih knjigah treba uskladiti stanja. V Tabeli 3 je prikazano, na katerih postavkah v poslovnih knjigah se odraža uskladitev popisnih razlik v primeru, da podjetje bremeni lastna sredstva in ne delavca.

2. Presežek fotokopirnega stroja znamke Brother

Skupaj s popisno komisijo smo pri popisu opredmetenih osnovnih sredstev ugotovili, da se uporablja oprema, ki ni evidentirana. Na sestanku smo ugotovili, da gre za fotokopirni stroj znamke Brother, ki ga je v podjetje prinesel eden od direktorjev, a izvor samega sredstva ni pomemben, saj po SRS izvora ni treba ugotavljati. Presežkov opredmetenih osnovnih sredstev praviloma ne bi smelo biti, ker pa so se že pojavili, moramo popisne razlike odpraviti tako, da sredstvo obravnavamo kot donacijo in ocenjeno nabavno vrednost knjižiti v breme opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev in v dobro prejetih donacij (glej Tabelo 4).

Tabela 4: Prikaz knjižb pri odpravi popisnih razlik v primeru ugotovitve primanjkljaja opredmetenega osnovnega sredstva

Zap. št.	Vsebina	V breme	V dobro	Konto
1.	Presežek opreme			
	Ocenjena nabavna vrednost	750,00		040
	Prejete donacije		750,00	967

Pri določitvi nabavne vrednosti sem si kot podlago vzela knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva (fotokopirni stroj) v evidencah podjetja, ki je iste znamke, kot je sredstvo, ugotovljeno pri popisu, le da je sredstvo, zavedeno v evidencah, nekoliko novejše.

Ugotovljeni presežek v trenutku nastanka ne vpliva na izkaz poslovnega izida. V trenutku nastanka vpliva na bilanco stanja. Na izkaz poslovnega izida ugotovljeni presežek vpliva šele, ko se od opredmetenega osnovnega sredstva obračuna amortizacija.

3. Prodaja rabljenega opredmetenega osnovnega sredstva zaradi spremembe proizvodnje

V zadnjem primeru gre za neuporabnost opredmetenega osnovnega sredstva zaradi tehnične zastarelosti oz. zato, ker je v podjetju prišlo do spremembe proizvodnje. Marsikdaj lahko pri popisovanju opredmetenih osnovnih sredstev ugotovimo, da imamo v podjetju sredstva, ki so načeloma še vedno uporabna, vendar se v našem proizvodnem procesu ne uporabljajo več. Taka sredstva je smotrno popisati posebej. V primeru, da se dejansko ne bodo več uporabljala, bi podjetje moralo razmisliti o odtujitvi, prodaji ali podaritvi (Zupančič, 2010, str. 47).

V primeru prodaje rabljenega opredmetenega osnovnega sredstva lahko prodajna cena presega knjigovodsko vrednost ali pa ne pokrije knjigovodske vrednosti sredstva. V primeru, da je prodajna cena višja od knjigovodske vrednosti, se razlika prenese med prevrednotovalne

poslovne prihodke. Kadar pa prodajna cena ne pokrije knjigovodske vrednosti, se ta razlika po SRS 1.23 (Ur. l. RS, št. 118/2005) prenese med prevrednotovalne poslovne odhodke (Zupančič, 2010, str. 47).

Pri popisu opredmetenih osnovnih sredstev smo ugotovili, da ima podjetje v proizvodnem obratu in evidencah zaveden stroj (grafične škarje), ki pa zaradi spremembe proizvodne linije za podjetje ni več uporaben. V nadaljevanju bom prikazala tri načine, kako lahko podjetje s knjižbami prikaže odtujitev opredmetenega sredstva, ki za njegovo proizvodnjo ni več uporabno.

• **Podjetje proda stroj po prodajni ceni, ki ne pokrije knjigovodske vrednosti sredstva**

V spodnji tabeli je prikazan izračun vrednosti za nadomestitev za grafične škarje, katere podjetje proda po ceni, s katero ne pokrije knjigovodske vrednosti sredstva.

Tabela 5: Izračun vrednosti za nadomestitev v primeru, ko prodajna cena ne pokrije knjigovodske vrednosti (v €)

Nabavna vrednost stroja	15.350,00
– Amortizacijski popravek	8.698,22
= Knjigovodska vrednost, dosežena na dan popisa	6.651,78
– Dosežena kupnina brez DDV	5.950,00
= Razlika (kupnina ne pokriva knjigovodske vrednosti)	701,78
+ DDV (20 % od 5950,00 €)	1.190,00
= Vrednost za nadomestitev	1.891,78

Vir: Podjetje X, Letno poročilo podjetja X, 2012.

Za to opredmeteno sredstvo v podjetju uporabljajo amortizacijsko stopnjo 20 %, ki je tudi po ZDDPO-2 v celoti davčno priznana in se po tem zakonu prizna kot davčni odhodek za skupino tovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev. Grafične škarje so se v podjetju uporabljale 34 mesecev.

Prodajo sredstva, ki se v podjetju ne uporablja več, je treba v poslovnih knjigah prikazati z ustreznimi knjižbami (glej Tabelo 6).

Tabela 6: Prikaz knjižb pri prodaji opredmetenega osnovnega sredstva, kadar prodajna cena ne pokrije knjigovodske vrednosti

Zap. št.	Vsebina	V breme	V dobro	Konto
1.	Prodaja stroja			
	Terjatve do kupca	7.140,00		120
	Povečanje amortizacijskega popravka		6.651,78	050
	Razlika (izguba pri prodaji)	701,78		720
	Obveznost za DDV		1.190,00	260
2.	Izločitev iz evidenc			
		15.350,00		050
			15.350,00	040

• Podjetje proda stroj po prodajni ceni, ki presega knjigovodsko vrednost sredstva

Tabela 7 v nasprotju s tabelo 6 prikazuje izračun vrednosti za nadomestitev v primeru, ko prodajna cena presega knjigovodsko vrednost.

Tabela 7: Izračun vrednosti za nadomestitev v primeru, ko prodajna cena presega knjigovodske vrednosti (v €)

Nabavna vrednost stroja	15.350,00
– Amortizacijski popravek	8.698,22
= Knjigovodska vrednost, dosežena na dan popisa	6.651,78
– Dosežena kupnina brez DDV	7.150,00
= Razlika (kupnina presega knjigovodske vrednosti)	498,22
+ DDV (20 % od 7.150,00 €)	1.430,00
= Vrednost za nadomestitev	1.928,22

Vir: Podjetje X, Letno poročilo podjetja X, 2012

Če se podjetje odloči za prodajo stroja po ceni, ki presega knjigovodsko vrednost sredstva, mora tudi v tem primeru v svojih poslovnih knjigah evidentirati ustrezne knjižbe (glej Tabela 8).

Tabela 8: Prikaz knjižb pri prodaji opredmetenega osnovnega sredstva, kadar prodajna cena presega knjigovodsko vrednost

Zap. št.	Vsebina	V breme	V dobro	Konto
1.	Prodaja stroja			
	Terjatve do kupca	8.580,00		120
	Povečanje amortizacijskega popravka		6.651,78	050
	Razlika (dobiček pri prodaji)		498,22	769
	Obveznost za DDV		1.430,00	260
2.	Izločitev iz evidenc			
		15.350,00		050
			15.350,00	040

• Podjetje stroj podari

V nadaljevanju so, v Tabeli 9 in 10, prikazani izračuni vrednosti za nadomestitev in knjižbe, ki jih je treba napraviti v primeru, če podjetje stroj podari.

Tabela 9: Izračun vrednosti za nadomestitev v primeru, če podjetje stroj podari (v €)

Nabavna vrednost stroja	15.350,00
– Amortizacijski popravek	8.698,22
= Knjigovodska vrednost, dosežena na dan popisa	6.651,78
+ DDV (20 % od 6.651,78 €)	1.330,36
= Vrednost za nadomestitev	7.982,14

Vir: Podjetje X, Letno poročilo podjetja X, 2012

Tabela 10: Prikaz knjižb, kadar podjetje opredmeteno osnovno sredstvo podari

Zap. št.	Vsebina	V breme	V dobro	Konto
1.	Podaritev stroja			
	Prevrednotovalni poslovni odhodki	7.982,14		720
	Povečanje am. popravka		6.651,78	050
	Obveznost za DDV		1.330,36	260
2.	Izločitev iz evidenc			
		15.350,00		050
			15.350,00	040

Zgoraj so prikazane knjižbe, odvisne od odločitve podjetja, kaj bo storilo s strojem, ki ga pri svoji proizvodnji ne potrebuje več.

3.3.4 Spremljanje v prihodnje

Zadnja faza notranje revizijskega pregleda je spremljanje izvajanja priporočil v prihodnje. Čeprav gre za zadnjo fazo pregleda, to ne pomeni, da je ta faza manj pomembna. V podjetjih se za izvajanje notranje revizijskih pregledov odločajo z namenom, da bi izboljšali samo poslovanje in optimizirali same poslovne procese. S tega vidika je faza spremljanja zelo pomembna, saj je treba zagotoviti, da se priporočila izvajajo, kajti s tem dosežemo cilje notranje revizije. V nasprotnem primeru smo z izvedbo notranje revizije imeli zgolj stroške in nismo izkoristili dodane vrednosti, ki nam jo notranja revizija lahko prinese.

V izbranem podjetju nimajo zaposlenega notranjega revizorja. Za namene svojega magistrskega dela sem izvedla notranjo revizijo izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Zadnje faze notranje revizijskega pregleda nisem mogla izvesti, saj se določeni ukrepi lahko izvajajo čez celo leto in bi le-to notranji revizor po navadi preveril pri naslednjem revizijskem pregledu. Zadnjo fazo notranje revizije bo v mojem primeru izvedel direktor, če bodo v podjetju želeli izboljšati izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Direktor in prokurist se bosta skupaj odločila, katera priporočila bi bilo smotrno upoštevati in če bosta želela, da z izvedbo priporočenih ukrepov dosežejo maksimalen učinek, jo bosta tudi spremljala.

3.4 Sprememba modela vrednotenja posamezne skupine opredmetenih osnovnih sredstev

Podjetje svoja opredmetena osnovna sredstva vrednoti s pomočjo modela nabavne vrednosti. Kot že prej omenjeno, pri tem modelu okrepitev ni dovoljena, zato se prikazuje zgolj oslabitve.

Že na uvodnem sestanku sva se z direktorjem pogovarjala tudi o možnosti prehoda na model prevrednotenja, kjer knjigovodska vrednost sledi pošteni oz. tržni vrednosti. Dogovorila sva se, da glede na trenutno situacijo na nepremičninskem trgu pripravim primer, na katerem vrednotim nepremičnino po modelu nabavne vrednosti in modelu prevrednotenja.

Predmet obravnave je poslovna hala v industrijski coni, kupljena 1. aprila leta 2006. Kakor je določeno s SRS, se je to opredmeteno osnovno sredstvo podjetja začelo amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko je bilo sredstvo razpoložljivo za uporabo. Amortizacijo so tako v podjetju začeli obračunavati s 1. majem 2006. V podjetju so ocenili, da bo predvidena doba koristnosti poslovne hale 20 let, amortizacijska stopnja pa je enaka 5 %. V sedanji davčni zakonodaji 5 % amortizacijska stopnja ni več v celoti priznan davčni odhodek, pač pa je davčno priznan odhodek v višini 3 %, ostalo pa se prenese in davčno prizna v naslednjem obdobju, a ker je podjetje začelo obračunavati amortizacijo še v času stare davčne zakonodaje, lahko to stopnjo uporablja do konca dobe koristnosti poslovne hale. V Tabeli 11 sem na podlagi vseh pridobljenih podatkov prikazala izračun knjigovodske vrednosti poslovne hale na dan 31. 12. 2012.

Tabela 11: Izračun knjigovodske vrednosti (v €)

Nabavna vrednost poslovne hale	180.038,24
Letni strošek amortizacije	9.001,92
Mesečni strošek amortizacije	750,16
– Amortizacijski popravek = mesečni strošek amortizacije x št. mesecev	60.012,81
= Knjigovodska vrednost (31. 12. 2012)	120.025,61

Prikazala bom uporabo modela nabavne vrednosti in modela prevrednotenja na dveh primerih, in sicer v primeru kadar poštena vrednost presega knjigovodsko vrednost in pa kadar je poštena vrednost nižja od knjigovodske vrednosti. Za določanje poštene vrednosti sem pomoč pridobila v računovodskem servisu, ki za podjetje opravlja vse računovodske storitve.

1. Model nabavne vrednosti

Nabavna vrednost poslovne hale je znašala 180.038,24,00 €, kar knjižimo v breme konta 021 (zgradbe, vrednotene po modelu nabavne vrednosti). Vsi popravki vrednosti se knjižijo v dobro konta 035 (popravek vrednosti zgradb zaradi amortiziranja) in do dne 31. 12. 2012 znašajo 60.012,81 €. Knjigovodska vrednost na zadnji dan poslovnega leta znaša 120.025,61 € (glej Tabelo 12). Ker model nabavne vrednosti ne sledi pošteni vrednosti, se pri tem modelu ne izvaja prevrednotenja. Za dani model je tudi značilna zgolj oslabitev, medtem ko okrepitev ni dovoljena.

Nabavno vrednost poslovne hale povečuje 2 % davek, ki ga je moralo podjetje plačati pri nakupu poslovne hale in ni novogradnja. Istočasno nastane obveznost do države z naslova davka pri nakupu nepremičnine.

Pri modelu nabavne vrednosti ocenjene poštene vrednosti nimajo nikakršnega vpliva na samo vrednost sredstva. Knjigovodska vrednost se letno znižuje le za amortizacijski popravek. Pri modelu nabavne vrednosti je dovoljena zgolj oslabitev, do katere pa pride v primeru, kadar je nadomestljiva vrednost nižja od knjigovodske.

Tabela 12: Knjigovodska vrednost na dan 31. 12. 2012 po modelu nabavne vrednosti

	Poslovna hala – nabavna vrednost (31. 12. 2012)	180.038,24		021
	Popravek vrednosti zgradb zaradi amortizacije (31. 12. 2012)		60.012,81	035
Knjig. vred. 31. 12. 2012			120.025,61	

Vir: Podjetje X, Letno poročilo podjetja X, 2012.

V Tabeli 13 je prikazano knjiženje poslovnega dogodka nakup poslovne hale, plačilo računa in obračunavanje amortizacije opredmetenega osnovnega sredstva.

Tabela 13: Prikaz knjiženja nakupa poslovne hale

Zap. št.	Vsebina	V breme	V dobro	Konto
1.	Nakup poslovne hale			
	Poslovna hala – nabavna vrednost	180.038,24		021
	Obveznosti do dobavitelja		176.437,65	220
	Obveznosti do države		3.600,77	266
2.	Plačilo računa			
	TRR		180.038,24	110
	Obveznosti do dobavitelja	176.437,65		220
	Obveznosti do države	3.600,77		266
3.	Amortiziranje tekom let			
	Pop. vred. zgradb - am		60.012,81	035
	Strošek amortizacije	60.012,81		431

Vir: Podjetje X, Letno poročilo podjetja X, 2012.

2. Model prevrednotenja

Podjetje je do sedaj uporabljalo model nabavne vrednosti, sedaj pa razmišlja o zamenjavi modela vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev. Zato bom za podjetje pripravila prikaz sprememb pri prehodu na model prevrednotenja.

V primeru uporabe modela prevrednotenja knjigovodska vrednost sledi pošteni vrednosti (nekateri kot približek poštene vrednosti vzamejo kar tržno vrednost). Vrednotenje lahko tako pripelje do okrepitve ali pa oslabitve sredstva.

V primeru, da se podjetje odloči, da spremeni model vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, mora oceniti pošteno vrednost poslovne hale in knjigovodsko vrednost tega sredstva povečati ali znižati na pošteno vrednost. Pošteno vrednost sem pridobila v računovodskem servisu, kjer se za podjetje opravljajo računovodske storitve. Cenilec je za namene računovodskega servisa opravil cenitev. Pri določanju poštene vrednosti poslovne hale je cenilec kot vodilo izbral tržno ceno. Pri določanju tržne vrednosti je upošteval samo lokacijo objekta, dostopnost, prometno infrastrukturo, komunalno ureditev ... Podjetje je sam objekt kupilo v letu 2006, torej v letu pred najvišjo stopnjo rasti cen nepremičnin.

Prevrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva bom prikazala na dveh primerih, kadar je poštena vrednost nižja od knjigovodske in kadar je poštena vrednost višja od knjigovodske.

• Poštena vrednost je nižja od knjigovodske vrednosti

Ocenjena poštena vrednost, do katere je prišel cenilec, je danes nižja od knjigovodske vrednosti. Po upoštevanju vseh parametrov, ki jih je pri svoji ceni uporabil cenilec, je trenutna tržna cena, ki jo je uporabil kot vodilo za določanje poštene vrednosti, znašala 114.660,00 €. Knjigovodsko vrednost je v takem primeru treba zmanjšati na pošteno vrednost. V podjetju pred tem niso uporabljali modela prevrednotenja in zato nimajo oblikovane postavke presežka iz prevrednotenja v kapitalu, zato v tem primeru zmanjšanje vrednosti predstavlja prevrednotevalni poslovni odhodek (glej tabelo 14).

Tabela 14: Prikaz knjižb pri uporabi modela prevrednotenja

Zap. št.	Vsebina	V breme	V dobro	Konto
1.	OOS			
	Poslovna hala – nabavna vrednost (31. 12. 2012)	180.038,24		021
	Popravek vrednosti zgradb zaradi amortizacije (31. 12. 2012)		60.012,81	035
2.	Prevrednotenje vrednosti OOS na pošteno vrednost			
	Oslabitev vrednosti zgradb		5.365,61	039
	Prevrednotevalni poslovni odhodek	5.365,61		720

• Poštena vrednost je višja od knjigovodske vrednosti

V primeru, da bi bilo gospodarsko stanje v državi boljše in posledično tudi razmere na nepremičninskem trgu urejene, bi lahko poštena vrednost krepko presegala knjigovodsko vrednost, kar se je v preteklosti tudi že zgodilo. V tem primeru bom pokazala, kako bi v podjetju evidentirali ta presežek in kakšen vpliv ima ta presežek na podjetje. Da pa bom lahko predstavila omenjeni primer, sem vzela podatek, ki mi ga je podal cenilec, in sicer da je tržna cena v času najboljše prodaje na nepremičninskem trgu (za podobno nepremičnino) znašala 132.300,00 €. V danem primeru bi poštena vrednost presegala knjigovodsko vrednost, kar bi se odražalo v povečanju kapitala, in sicer s povečanjem presežka iz prevrednotenja (glej Tabelo 15).

Pri okrepitvi opredmetenega osnovnega sredstva je treba povečati tako nabavno vrednost sredstva kot tudi popravek vrednosti. V danem primeru je poštena vrednost večja od knjigovodske vrednosti za 10,23 %, zato se pri okrepitvi poveča nabavna vrednost zgradbe za 18.411,58 in popravek vrednosti zgradb zaradi amortizacije za 6.137,19. Skupni učinek povečanja obeh postavk predstavlja presežek iz prevrednotenja.

Tabela 15: Prikaz knjižb pri uporabi modela prevrednotenja

Zap. št.	Vsebina	V breme	V dobro	Konto
1.	OOS			
	Poslovna hala – nabavna vrednost (31. 12. 2012)	180.038,24		023
	Popravek vrednosti zgradbe zaradi amortizacije (31. 12. 2012)		60.012,81	035
2.	Prevrednotenje vrednosti OOS na pošteno vrednost			
	Poslovna hala – nabavna vrednost (31. 12. 2012)	18.411,58		023
	Popravek vrednosti zgradb zaradi amortizacije		6.137,19	035
	Presežek iz prevrednotenja		12.274,39	951

V danem primeru bi se oblikoval presežek iz prevrednotenja, kar je posledica prevrednotenja na višjo vrednost od knjigovodske. Če bi v prihodnjih obdobjih bilo treba opraviti prevrednotenje na nižjo vrednost od knjigovodske, bi se najprej znižal presežek iz prevrednotenja, saj bi podjetje že imelo oblikovano to postavko v kapitalu.

Pri modelu prevrednotenja je treba tudi poudariti, da se od prevrednotenja dalje strošek amortizacije izračuna od nove prevrednotene vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva.

Prikaz izračuna amortizacije pred in po prevrednotenju bom prikazala v spodnji tabeli.

Tabela 16: Izračun amortizacije

	Nabavna vrednost	Doba koristnosti	Strošek amortizacije na leto	Strošek amortizacije na mesec
Strošek am. pred prevrednotenjem	180.038,24	20 let 240 mesecev	9.001,91	750,16
Strošek am. po prevrednotenju	198.450,00	20 let 240 mesecev	9.922,50	826,88
	132.300,00 (poštena vrednost 31. 12. 2012)	13,33 let 160 mesecev	9.922,50	826,88

Odločitev, kateri model vrednotenja bo podjetje uporabilo, je po SRS-jih popolnoma prepuščeno vodstvu podjetja, edino kar določajo standardi, je, da je treba isti model vrednotenja uporabljati za skupino podobnih sredstev.

V primeru, da podjetje še naprej uporablja model nabavne vrednosti, ocenjena poštena vrednost na bilanco stanja in poslovni izid nima nikakršnega vpliva. Knjigovodska vrednost se normalno, kot do sedaj, vsako leto zmanjša za ustreznemu amortizacijski popravek, ki je enak letnemu strošku amortizacije. Pri modelu nabavne vrednosti bi lahko prišlo do slabitve opredmetenega osnovnega sredstva v primeru, kadar bi se ugotovilo, da knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost. Na oceno nadomestljive vrednosti in nato primerjavo nadomestljive in knjigovodske vrednosti se podjetje po navadi osredotoča pri kategoriji sredstev, ki so bolj pomembne vrednosti ter je njihova doba koristnosti daljše časovno obdobje.

Ko se podjetje odloči, da bo začelo uporabljati model prevrednotenja, pa ocenjena poštena vrednost vpliva na bilanco stanja in na poslovni izid. V danem podjetju se bo v primeru oslabitve (ker bo poštena vrednost nižja od knjigovodske) oblikoval prevrednotovalni poslovni odhodek, ker v podjetju nimajo oblikovanega presežka iz prevrednotenja, in bo vplival na poslovni izid. Prav tako bo zmanjšanje vrednosti poslovne hale vplivalo na vrednost sredstev podjetja.

V nasprotnem primeru, torej kadar poštena vrednost presega knjigovodsko vrednost, se oblikuje presežek iz prevrednotevanja. Slednje pomeni povečanje kapitala, saj je presežek iz prevrednotenja del kapitala in povečanje vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva ter tako povečanje nabavne vrednosti kot popravka vrednosti.

Če podjetje želi izboljšati svoje finančno stanje, je uporaba modela prevrednotenja lahko eden od načinov, s katerim to doseže. Kadar se izvede povečanje knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost, se s tem poveča vrednost sredstev in se izboljša sam finančni položaj podjetja. Hkrati se podjetju izboljša tudi razmerje med dolgom in kapitalom, saj z oblikovanjem presežka iz prevrednotenja vpliva na povečanje kapitala.

Model prevrednotenja ima tudi nekatere pomanjkljivosti, katerih pa se je treba pred samo uvedbo tudi zavedati. V podjetju morajo biti pred samo spremembo modela vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev opozorjeni tudi na to, da se po prevrednotenju amortizacija obračunava po novi prevrednoteni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. To pomeni, da bo sam strošek amortizacije večji, kar posledično pomeni nižji poslovni izid v danem obdobju. V primeru povečanja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost ob nespremenjeni dobi koristnosti in amortizacijski stopnji se spremeni osnova za izračun amortizacije, kar pa vpliva na povečanje stroška amortizacije. Zaradi samega prevrednotenja in večjega stroška amortizacije podjetje ne bo plačalo manj davka, saj je treba za toliko, kolikor se poveča strošek amortizacije, povečati tudi davčno osnovo. Če se v podjetju odločijo za spremembo amortizacijske stopnje, to iz samega poslovnega vidika ni problematično, lahko pa predstavlja problema za podjetje, v kolikor želi strošek amortizacije uveljavljati v celoti kot davčno priznan odhodek. V izbranem podjetju se amortizacija za poslovno halo obračunava po stopnji 5 %, kar

je več, kot je po sedaj veljavni zakonodaji davčno priznana. A ker je podjetje kupilo poslovno halo v obdobju, ko je zakonodaja kot davčno priznan odhodek priznala strošek amortizacije v višini 5 %, lahko podjetje do konca dobe koristnosti uporablja to amortizacijsko stopnjo. V primeru, da bi se amortizacijska stopnja povečala, bi to pomenilo, da strošek amortizacije v tem obdobju ne bi bil več v celoti davčno priznan odhodek. Razlika med davčno priznanim in nepriznanim odhodkom se prenese v kasnejše obdobje in je takrat davčno priznana.

Naj na tej točki poudarjam tudi to, da je treba toliko, kolikor je višji strošek amortizacije v obdobju zaradi prevrednotenja, povečati tudi poslovni izid iz preteklih let (konto 930 – preneseni čisti dobički iz prejšnjih let). To povečanje vpliva na to, da davčna osnova ostane ista in je neodvisna od izvedbe prevrednotenja. Za toliko, kolikor je višji strošek amortizacije (ki znižuje poslovni izid), se poveča tudi davčna osnova, saj se poveča poslovni izid iz preteklih let. Povečanje prenesenega čistega dobička iz prejšnjih let je treba evidentirati v obrazcu davkov od dohodkov pravnih oseb.

Direktor mora pred samo spremembo modela vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev razmisliti, kaj sploh želi s tem doseči. Ali je namen te spremembe izboljšanje razmerja med dolgom in kapitalom, povečanjem vrednosti sredstev in kako sprememba amortizacijske osnove in alternativna sprememba amortizacijske stopnje vpliva na poslovni in davčni izid.

4 UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA ZA BOLJŠO IN UČINKOVITEJŠO IZVEDBO POPISA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

V prejšnjem poglavju sem predstavila, kako se v podjetju izvaja popis opredmetenih osnovnih sredstev. V tem poglavju pa želim svojo pozornost nameniti tistim aspektom, v katerih vidim potencial za izboljšave.

1. Priprava notranjega akta o izvedbi popisa

Podjetje izvaja popis v skladu z zakonom in glede izpolnjevanja zakonskih obveznosti mu ne morem očitati kršitev ali pomanjkljivosti. Me je pa zmotilo dejstvo, da v podjetju nimajo notranjega akta o izvedbi popisa oz. pravilnika o popisu. Menim, da bi s pripravo ustreznega notranjega akta postavili jasne okvire kaj, kdaj in na kakšen način se izvaja popis ter na kakšen način se odpravijo neskladja. S pripravo pravilnika o popisu bi določili tudi temelje za določanje odgovornosti v primeru napak oz. v primeru neizvršitve določene faze popisa.

Notranji akt o izvedbi popisa je tudi odlično orodje, ki omogoča, da se novo zaposleni hitro seznanijo s samimi postopki izvedbe popisa. Akt omogoča hitrejšo in učinkovitejšo učenje novih zaposlenih in razumevanje uveljavljenih postopkov v podjetju. Glede na to, da v podjetju težijo k širitvi in k zaposlitvi dodatnega kadra, bi tovrsten akt predstavljal temelje za seznanitev zaposlenih z izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Prav tako pa tovrstni pravilnik predstavlja tudi podlago notranjim revizorjem pri ovrednotenju izvedbe popisa.

2. Predhodna priprava opredmetenih osnovnih sredstev na popis

V podjetju nimajo predhodne priprave sredstev na popis, kar včasih vpliva na časovni okvir izvedbe popisa. Če se pojavi potreba po dodatnih ustreznih pripravah sredstva na popis, lahko ta faza bistveno podaljša čas izvedbe, hkrati pa lahko vpliva tudi na učinkovitost izvedbe.

Ker podjetje načeloma popisu opredmetenih osnovnih sredstev nameni približno dva dni, bi kot drugo možno izboljšavo podjetju priporočila, da časovno obdobje, ki ga nameni izvedbi popisa, razdeli na dva dela. V prvem delu, ki bi ga izvedli nekje teden dni pred samim popisom, bi pripravili sredstva na popis. Ta priprava bi zajela pregled vseh sredstev in njihove dokumentacije ter pregled, ali so vsa sredstva ustrezno opremljena z inventarnimi številkami in če dejansko so v podjetju. Če bi v tej fazi ugotovili pomanjkljivosti, kot je npr. neustrezna ali pomanjkljiva dokumentacija, neopremljenost z inventarnimi številkami itd., bi imeli čas, da do popisa te pomanjkljivosti odpravijo. Tako bi drugi del, torej popis, potekal še hitreje in brez nepotrebnih prekinitev zaradi odpravljanja pomanjkljivosti pri pripravi opredmetenih osnovnih sredstev.

3. Uvedba uporabe elektronskih pripomočkov za popis opredmetenih osnovnih sredstev

Kot že omenjam skozi celotno delo, gre za podjetje, ki nima ogromnega števila opredmetenih osnovnih sredstev in se hkrati tudi ne srečuje s problemom razpršenosti svojih poslovnih prostorov in proizvodnih obratov, kar nekoliko olajša samo izvedbo popisa. Menim, da ravno zaradi teh dveh razlogov podjetje popis še vedno izvaja s pomočjo fizičnih popisnih listov.

Vendar bi na tej točki kot naslednji ukrep podjetju predlagala, da začne počasi razmišljati v smeri uvedbe popisa s pomočjo elektronske tehnologije. Gre za to, da bi podjetje investiralo v nakup elektronskih čitalcev črtnih kod, katere bi bile pritrjene na posamezno opredmeteno osnovno sredstvo. V svoj sistem bi vpeljali program, ki bi bil povezan z elektronskimi čitalci, vseboval bi evidenco vseh črtnih kod oz. opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju. S samim odčitavanjem bi se istočasno ustvarjala nova evidenca vseh popisanih sredstev. Če določenega sredstva ne bi bilo odčitane, bi se to v evidenci zavedlo kot primanjkljaj in posledično kot popisna razlika, ki jo je treba odpraviti. S to uvedbo bi odpravili tudi naknadni vnos popisanih sredstev in sredstev, pri katerih so bile ugotovljene neskladnosti, v evidence. Izvedba popisa z uporabo elektronskih čitalcev bi podjetju prinesla časovni prihranek, hkrati pa bi se zmanjšala nevarnost potencialnih napak pri vnosu opredmetenih osnovnih sredstev v evidence.

Uvedba elektronskih čitalcev bi bila smotrna odločitev tudi s tega vidika, ker podjetje načrtuje selitev dela svoje proizvodnje v drugo proizvodnjo. Posledično se bo pojavil problem razpršenosti opredmetenih osnovnih sredstev, kar lahko poveča število nepravilnosti pri sami izvedbi popisa in hkrati podaljša časovni okvir izvedbe ter povzroči večji organizacijski zalogaj za direktorja. Vse te posledice se lahko odpravijo ali vsaj omilijo, če se podjetje spremembam, ki jih uvaja v podjetje, ustrezno prilagodi.

4. Sprememba datuma izvajanja letnega popisa

Kot alternativo bi podjetju priporočila, da bi lahko letni popis izvedli tudi v drugem časovnem obdobju. S tem ko bi izvedli popis opredmetenih osnovnih sredstev že med poslovnim letom, bi

se v podjetju lahko izognili presenečenjem na koncu poslovnega leta, kot so ugotovitve popisnih napak in negativni vplivi popisnih razlik. V primeru, da bi se popis izvajal že prej, bi lahko v podjetju že do konca poslovnega leta odpravili vse ugotovljene razlike.

SKLEP

Področje osnovnih sredstev predstavlja področje, ki je urejeno s standardi in zakoni, kar omogoča, da podjetja pri pripravi računovodskih izkazov in letnih poročil izkazujejo pravo in pošteno sliko poslovanja.

Ena izmed notranjih kontrol na področju opredmetenih osnovnih sredstev je popis opredmetenih osnovnih sredstev. Zakonsko je določeno, da morajo podjetja vsaj enkrat letno izvesti popis, saj popis predstavlja podlago za ugotavljanje razlik med dejanskim in knjižnim stanjem.

Popisna komisija ponavadi pri izvedbi popisa opredmetenih osnovnih sredstev naleti na razlike v obliki primanjkljajev, presežkov in neuporabnosti zaradi uničenja ali tehnične ter ekonomske zastarelosti. Naloga popisne komisije je tudi v tem, da ugotovi razloge, zakaj do takšnih odstopanj pride. Pomembno je, da komisija pripravi predloge za odpravo takih razlik, predvsem pa predloge ukrepov podjetja, da v prihodnje do takšnih razlik ne bo več prihajalo.

V izbranem podjetju sem analizirala izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Analizo sem izvedla po korakih notranje revizije, in sicer sem notranjo revizijo najprej načrtovala, nato izvedla. Po izvedeni notranji reviziji sem svoje izsledke pripravila v obliki poročila, kamor sem vključila tudi priporočila za še učinkovitejšo izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Ena pomembnejših nalog notranjega revizorja je tudi spremljanje izvedbe priporočil v prihodnje, a v danem primeru bo ta naloga ostala v domeni direktorja, ki se bo odločil, katera priporočila bodo sprejeli in izvajali in če se bodo tudi dejansko izvajala. Za ugotovljene razlike pri popisu sem pripravila predlog za odpravo teh, in sicer s prikazom knjižb.

Glavna dodana vrednost notranjega revizorja so predvsem priporočila, ki jih notranji revizor na podlagi svojih ugotovitev pripravi za poslovodstvo. Moje priporočilo poslovodstvu se osredotoča predvsem na izboljšavo in učinkovitost izvedbe popisa osnovnih sredstev. Priporočilo zajema, po mojem mnenju, štiri ključne točke, ki bi v tako majhnem podjetju lahko še izboljšale proces izvedbe popisa. Glavni aspekti izboljšave so predvsem priprava notranjega akta o izvedbi popisa, ki bi natančno določil naloge in odgovornosti posameznika, ki je vključen v izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev. Smotrno bi bilo, da bi v podjetju sredstva na popis predhodno pripravili in med samo izvedbo ne bi izgubljali dodatnega časa, ki bi ga porabili za pripravo sredstva ali preveritev dokumentacij. Ukrep, ki bi skrajšal trajanje izvedbe popisa in zmanjšal število napak pri vnosu ugotovitev v evidence, je uporaba elektronskih čitalcev. V kolikor pa bi popisne razlike imele večji negativni vpliv na poslovni izid podjetja, bi bilo smotrno razmisliti tudi o spremembi datuma izvedbe popisa opredmetenih osnovnih sredstev.

Podjetje svoja opredmetena osnovna sredstva vrednoti po modelu nabavne vrednosti. Ko sem pridobivala informacije v zvezi z izvedbo popisa opredmetenih osnovnih sredstev, sva se z direktorjem dotaknila tudi teme vrednotenja sredstev. Omenil je, da v podjetju razmišljajo o zamenjavi modela vrednotenja. Zato sem kot dodatno nalogo pripravila še prikaz knjižb in sprememb v primeru prehoda iz modela nabavne vrednosti na model prevrednotenja.

Pri modelu nabavne vrednosti, torej ocenjene poštene vrednosti nimajo nikakršnega vpliva na samo vrednost sredstva, saj knjigovodska vrednost ne sledi pošteni vrednosti. Knjigovodska vrednost se letno znižuje le za amortizacijski popravek. Pri modelu nabavne vrednosti je dovoljena zgolj oslabitev.

Če se podjetje odloči, da bo začelo uporabljati model prevrednotenja, pa ocenjena poštena vrednost vpliva na bilanco stanja in na poslovni izid. V primeru oslabitve (ker bo poštena vrednost nižja od knjigovodske) se bo oblikoval prevrednotovalni poslovni odhodek in bo vplival na poslovni izid. Prav tako bo zmanjšanje vrednosti zgradbe vplivalo na vrednost sredstev podjetja. Kadar pa poštena vrednost presega knjigovodsko vrednost, se oblikuje presežek iz prevrednotevanja, kar pomeni povečanje kapitala in povečanje vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, nabavne vrednosti kot popravka vrednosti.

Pred samo spremembo modela vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev je treba razmisliti, kaj je sploh namen spremembe računovodske usmeritve in kako ta sprememba vpliva na poslovni in davčni izid ter ugotoviti, ali so te spremembe sprejemljive ali ne.

LITERATURA IN VIRI

1. Bohl, F. (2008). Gradivo za posvet o popisu sredstev in obveznosti do virov sredstev. Izkušnje pri izvedbi letnega popisa pri lokalnih skupnostih. Najdeno 18. aprila 2013 na spletnem naslovu http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.crf.si%2Fupload%2Fczrf%2Fmo_files%2Fflang_slo%2F1251790678gSPil7Abg.ppt&ei=UR5tUvzcKsjStAaq7oDIAQ&usg=AFQjCNHckUmH2x7zopT9INB4dBOYd2rUGw&sig2=fl-3MzMSawef_TH4fSUyYw&bvm=bv.55123115,d.Yms
2. Brady, W. D. Jr. (2001). *Managing fixed assets in the public sector*. ZDA: Universal Publishers.
3. Bregar, I. (2008). *Notranja revizija nabavne funkcije v podjetju Merkur* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. CAFR Group. (2011, 31. maj). Capital fixed assets guide. Najdeno 15. februarja 2013 na spletnem naslovu <http://sao.state.wy.us/fa/Capital%20Fixed%20Asset%20Guide.pdf>
5. Campbell, S., & Hartcher, J. (2003). Internal controls for small business. *CPA Australia Ltd*. Najdeno 30. aprila 2013 na spletnem naslovu <http://www.whistleblowing.com.au/information/documents/InternalControls.pdf>
6. Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Steier, L. P. (2003). Extending the Theoretical Horizons of Family Business. Research. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 27(4), 331–338.
7. Davčna uprava Republike Slovenije (2000, december). Popis osnovnih sredstev, blaga, materiala v povezavi z zakonom o davku na dodano vrednost. *Davčni bilten*, 10, 1–12.
8. Day, M. N., & Talbot, S. (2009). Data Validation the Best Practice for Data Quality In Fixed Asset Management. Najdeno 27. aprila 2013 na spletnem naslovu <http://www.docstoc.com/docs/3571916/Data-Validation-the-Best-Practice-for-Data-Quality-In-Fixed>
9. Ernst & Young (2010). Impairment accounting – the basics of IAS 36. Impairment of Assets. Najdeno 30. junija 2013 na spletnem naslovu [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Impairment_accounting_IAS_36_0810/\\$FILE/Impairment%20accounting%20IAS%2036%200810.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Impairment_accounting_IAS_36_0810/$FILE/Impairment%20accounting%20IAS%2036%200810.pdf)
10. Fekonja, B., & Premk, U. (2008). *358 najpogostejših računovodskih napak*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
11. Fekonja, B., & Blatnik, K., & Premk, U. (2009). *Slovenski računovodski standardi, pojasnjeni z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
12. Hawkins, A. (1998). *Vrednotenje notranjega kontroliranja: vodič*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
13. Hočevar, M., Igličar, S., & Zaman, M. (2004a). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

14. Hočevar, M., Igličar, S., & Zaman, M. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
15. Hočevar, M., Glažar, T., Gostiša, M., Okorn, T., & Ravnik, M. (2004b). *Praktični vodič po računovodstvu*. Ljubljana: Verlag Dashöfer.
16. The Institute of chartered accountants of India ICAI. (1985). Guidance note on audit of fixed assets. Najdeno 20. februarja 2013 na spletnem naslovu <http://deepakinfo2.tripod.com/icai/gn/GN-13.pdf>.
17. IFRS 16 Property, plant and equipment (2012). Najdeno dne 27. maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.scribd.com/doc/60004451/IFRS-16-PROPERTY-PLANT-AND-EQUIPEMENT>
18. King, A. M. (2009a). Ghost and zombie assets. It's midniht. Do you know where your assets are? Najdeno 24. marca 2013 na spletnem naslovu <http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Featured-Articles/Ghost-Zombie-Assets-Its-Midnight-Do-You-Know-Where-Your-Assets-Are.pdf>
19. King, A. M. (2009b, januar). How should we handle zombie assets and ghost assets. Najdeno 25. aprila 2013 na spletnem naslovu <http://www.nacva.com/pdf/AppraisalIssues.pdf>
20. King, A. M. (2011). *Internal control of fixed assets: a controller and auditor's guide*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
21. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
22. Komar Jadek, D. (2001). *Vloga in pomen službe notranjega revidiranja: banke in zavarovalnice*. Ljubljana: Pravna praksa.
23. Kraševac, T. (2003). *Revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Landsittel, D., & Soske, S. (2012, 9. julij). COSO: Updated internal control framework. Najdeno 25. marca 2013 na spletnem naslovu <http://www.iaa2012ic.org/common/presentations/CS%202-3.pdf>.
25. Laskowski, A. J., & Calvancio, J. (2006). Is a company in control of its fixed assets? *Corporate Taxation*, 33(6), 11–15.
26. Lešnik Korbar, B. (2002). *Postopki notranjega revidiranja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
27. Lewis, B. (2013). Asset Revaluation or Impairment: Understanding the Accounting for fixed assets in Release 12. Najdeno 25. Maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.eprintise.com/wp-content/uploads/2013/06/Asset-Revaluation-or-Impairment-Understanding-the-Accounting-for-Fixed-Assets-in-Release-12-White-Paper.pdf>
28. Lutz, W. E. (2000). Time to Take Stock: Conducting a Fixed-Assets Inventory. *Government procurement*, 8(5), 42–43.
29. Macarol, B. (2007, 13. November). Kako z letnim popisom prevetrimo podjetje? *Finance akademija*. Najdeno 25. Marec 2013 na spletnem naslovu <http://www.finance-akademija.si/196311/Kako-z-letnim-popisom-prevetrimo-podjetje>

30. Mayr, B. (1999, maj). Vpliv vrednotenja ekonomskih kategorij na poslovne odločitve. Najdeno 26. Maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.vsr.si/clanki/boniteta-novi-forun.pdf>
31. McGraw-Hill (2012). Stages of the audit process. Najdeno 30. Maja 2013 na spletnem naslovu http://highered.mcgraw-hill.com/sites/dl/free/0077129695/943791/Chapter_5.pdf
32. Mednarodni računovodski standardi. *Uradni list Evropske unije št. 261/2003*.
33. Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. (2011). Najdeno 24. Aprila 2013 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/dokumenti/snr-2009.pdf
34. Menard, V., Mahnič, M., Dobnik, D., & Nemec, A. (1994). *Revidiranje notranjih kontrol podjetja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
35. Melavc, D., Novak, A., & Kokotec Novak, M. (2012). *Gospodarjenje in računovodstvo*. Celje: Mednarodna fakulteta za družbene in poslovne študije.
36. Milost, F. (2009). *Osnove računovodstva*. Koper: Fakulteta za management.
37. Ministry of Corporate Affairs. (2007). Intangible Assets. Najdeno 15. Marca 2013 na spletnem naslovu http://www.mca.gov.in/Ministry/notification/pdf/AS_26.pdf
38. Needles, B. E., & Powers, M. (1998). *Financial Accounting*. Boston: Houghton Mifflin Coomany.
39. Odar, M. (2006). *Računovodstvo. Mednarodni računovodski standard 36 (Oslabitev sredstev (gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor)*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
40. Palčič, B. (2009). *Projektni pristop k popisu osnovnih sredstev* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. Peterson, R. H. (2002). *Accounting for fixed assets* (2th ed.). New York: John Wiley and Sons, Inc.
42. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011, 108/2011, 102/2012, 54/2013*.
43. Praznik, B. (2005). Prevrednotenje sredstev v skladu z računovodskimi standardi (praktični primer). 9. *Strokovno srečanje revizorjev, Radenci, 8. Do 9. September 2005, str. 65-83*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
44. Primožič, P. (2001). *Ozaveščenost posloводства glede pomena notranje revizije* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
45. Ravnik, M. (2008). *Priročnik za vodenje poslovnih knjig za družbe in zasebnike po sistemu dvostavnega knjigovodstva*. Ljubljana: Inštitut za računovodstvo.
46. Robins, P. (2007). Property, plant and equipment and tangible fixed assets-part 2: Revaluation and derecognition. Najdeno 25. februarja 2013 na spletnem naslovu <http://www.chinaacc.com/upload/html/2013/06/26/lixingcund8baf1cd1a3e4575be12e7cb85eacd98.pdf>
47. Rošker, M. (2004). Model notranjega revidiranja v malih podjetjih. *Revizor, 10*, 8–33.
48. Schroeder, R. G., & Clark, M. (1995). *Accounting Theory: Text and Readings*. New York: John Wiley and Sons, Inc.

49. Slovenski računovodski standardi 2006 (SRS 1, SRS 17, SRS 22, SRS 23, SRS 24, SRS 28, SRS 33, SRS 35). *Uradni list RS* št. 118/2005.
50. Suhadolnik, V. (1998). *Vloga in pomen notranje revizije v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Svilar Mugoša, B. (2010). *Obračunavanje DDV po 1. 1. 2010 v teoriji in praksi*. Ljubljana: Inštitut za računovodstvo.
52. Tavčar, K. (2009). *Nepravilnosti v računovodskih izkazih malih podjetij v Sloveniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
53. Taylor, H. D., & Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje: Zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
54. Taylor, H. D., & Glezen, G. W. (2007). *Revidiranje: Zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
55. Tušek, B., & Žager, L. (2004). Vloga notranjega revizorja pri ocenjevanju tveganj in ravnanju z njimi. *Revizor*, 2, 9–11.
56. Viher, I. (2012, 19. november). Ocenjevanje vrednosti podjetij za namen računovodskega poročanja (ocenjevanje vrednosti pri uporabi). Najdeno 25. junija na spletnem naslovu <http://www.abeceda-svetovanje.si/zaloznistvo-in-avtorki-prispevki/avtorski-prispevki/media/ocenjevanje.vrednosti.podjetij.za.namen.racunovodskega.porocanja.irena.viher.poslovodno.racunovodstvo.3-2012.pdf>
57. Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac, J. E. (2009). *Financial accounting 12e*. South-Western: Cengage Learning.
58. Wayne, A. (2005). Fixed assets: Internal controls and risks. *Internal auditing*, 20, 3–13.
59. Westhead, P., & Cowling, M. (1998). Family Firm Research: The Need for a Methodological Rethink. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(1), 31–56.
60. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 117/2006, 33/2009, 85/2009, 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUJF, 83/2012, 46/2013-ZIPRS1314-A.
61. Zakon o društvih. *Uradni list RS* št. 61/2006, 91/2008 Odl.US: U-I-380/06-11, 102/2008 Odl.US: U-I-57/07-7, 58/2009, 39/2011, 64/2011-UPB2.
62. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 42/2006, 60/2006 popr., 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009 Odl.US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012, 44/2013 Odl.US: U-I-311/11-16.
63. Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS* št. 32/1993, 30/1998-ZZLPPO, 127/2006-ZJZP, 38/2010-ZUKN, 57/2011.
64. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009-ZDavP-2B (1/2010 popr.), 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012.
65. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C, 114/2006-ZUE.
66. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008, 63/2013-ZS-K.

67. Zaman Groff, M. (2012). Revizija. Najdeno 12. aprila 2013 na spletnem naslovu studentnet.ef.uni-lj.si/CustomHandler/DownloadFile.ashx?fid=11652
68. Zupančič, M. (2010). Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov. *Iks*, 10, 7–36.
69. Zupančič, V. (2004). *Knjigovodstvo po SRS 39 in obdavčitev zasebnikov*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
70. Podjetje X d.o.o. (2012). Letno poročilo podjetja X d.o.o. Škofja Loka, Podjetje X.

PRILOGE

Priloga 1: Vprašalnik o notranjih kontrolah pri rednem letnem popisu opredmetenih osnovnih sredstev

Cilji kontroliranja/vprašanje	DA/NE	Opombe/delovno gradivo
A. PREDPISI IN ORGANIZACIJA		
1. Zakonski in podzakonski akti urejajo to področje in njihova najpomembnejša določila.	DA	
2. Notranji akt (neobvezen, a priporočljiv), ki ureja področje izvedbe popisa znotraj podjetja.	NE	
3. Ali so zaposleni seznanjeni z nalogami, odgovornostmi in načinom dela in ali so njihove naloge ter smeri poročanja jasno opredeljene?	DA	Ustna seznanitev.
4. Ali so informacije, ki jih dobi vodstvo pravočasne in zanesljive?	DA	
B. IZVEDBA POPISA V POSAMEZNEM LETU		
1. Ali je predstojnik sprejel ustrezne odločitve v zvezi s popisom?	DA	
2. Ali sklep o popisu vsebuje vse elemente, ki jih določa interni predpis?	NE	V podjetju nimajo internega predpisa.
3. Ali je število popisnih komisij primerno glede na obseg dela?	DA	
4. Ali so bile priprave na popis v knjigovodstvu opravljene (priprava popisnih listin, uskladitev evidenc)?	DA	
5. Ali so bile priprave na popis na popisnih mestih opravljene (preveritev stanja sredstev, razporeditev sredstev, preveritev inventarnih števil, priprava dokumentacije)?	DA	Preveritev inventarnih števil le pri novih opredmetenih osnovnih sredstvih.
6. Ali je vodja popisa opozarjala na nepravilnosti, ki jih je opazil med trajanjem popisa?	DA	
7. Ali je vodja popisa skrbel, da je popis tekel nemoteno?	DA	
8. Ali je popis opravila imenovana popisna komisija?	DA	
9. Ali so v poročilu priloženi vsi izvorni	DA	

popisni listi?		
10. Ali je popisna komisija popisne liste podpisala?	DA	
11. Ali so bili podatki o dejanskem stanju primerjani z evidencami?	DA	
C. REZULTATI POPISA		
1. Ali poročilo popisnih komisij vsebuje predloge za knjiženje razlik ter popravek vrednosti sredstev, pojasnila o ugotovljenih razlikah?	NE	Priporočila popisna komisija pripravi skupaj z direktorjem, ki pripravi predloge za knjiženje razlik, prav tako skupaj ugotavljajo razloge za razlike in način, kako le-te v prihodnje preprečiti.
2. Ali pristojni organ odloča o ukrepih za odpravo neskladij?	DA	
D. EVIDENTIRANJE V POSLOVNIH KNJIGAH		
1. Ali je poročilo o popisu skupaj s sklepi pristojnega organa prejelo računovodstvo za knjiženje?	DA	
2. Ali je računovodstvo le-te prejelo pravočasno za pripravo računovodskega poročila?	DA	
3. Ali je računovodstvo na podlagi rezultatov popisa opravilo ustrezne knjižbe?	DA	