

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO
REVIZIJA STROŠKOV RAZISKAV IN RAZVOJA

Ljubljana, avgust 2019

MAŠA ŽIŽEK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Maša Žižek, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Revizija stroškov raziskav in razvoja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

da sem predloženo delo pripravila samostojno;

da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;

da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;

da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;

da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;

da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;

da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;

da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;

da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;

da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta(-ke): _____

KAZALO

UVOD.....	1
1 Različni vidiki stroškov raziskav in razvoja	4
1.1 Opredelitev ključnih pojmov.....	4
1.2 Poslovodni vidik stroškov raziskav in razvoja.....	6
1.3 Davčni vidik stroškov raziskav in razvoja	7
2 Posebnosti revidiranja stroškov raziskav in razvoja	9
2.1 Računovodsko ozadje stroškov raziskav in razvoja	10
2.1.1 Neopredmeteno sredstvo po MRS 38 in SRS 2	11
2.1.2 Pripoznanje neopredmetenega sredstva	13
2.1.3 Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva iz aktivnosti RR.....	14
2.1.3.1 Faza raziskovanja	15
2.1.3.2 Faza razvijanja	15
2.1.3.3 Stroški raziskav in razvoja drugod po svetu.....	16
2.1.4 Nabavna vrednost znotraj podjetja razvitih neopredmetenih sredstev	19
2.2 Opredelitev revizije.....	22
2.2.1.1 Vloga notranje revizije	26
2.2.1.2 Načrtovanje in kontrola RR.....	27
2.2.2 Funkcija revizije	28
2.2.3 Sistematični pristop k reviziji raziskav in razvoja.....	29
2.3 Potek revidiranja od načrtovanja do izdaje mnenja	30
2.3.1 Načrtovanje revizije	30
2.3.2 Izvedba revizijskih postopkov.....	32
2.3.3 Revizija neopredmetenih sredstev in stroškov raziskav in razvoja	32
3 Predstavitev razkrivanja stroškov RR v letnih poročilih družb ter mnenja revizorjev o področju računovodenja stroškov RR.....	34
3.1 Raziskovalna vprašanja.....	34
3.2 Rezultati pregleda razkrivanja stroškov raziskav in razvoja v letnih poročilih slovenskih družb na Ljubljanski borzi.....	34
3.3 Predstavitev mnenj revizorjev o računovodenju in reviziji stroškov RR	37
3.3.1 Namen in cilji	37
3.3.2 Izvedba intervjujev	37

3.3.3	Rezultati intervjujev	38
3.4	Ugotovitve	43
3.4.1	Ugotovitve pregleda letnih poročil.....	43
3.4.2	Ugotovitve intervjujev s pooblaščenimi revizorji.....	44
SKLEP		47
LITERATURA IN VIRI		49
PRILOGE		55

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primeri vprašanj za opredelitev projektov RR.....	25
---	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Razmerje med sestavnimi deli revizijskega tveganja in potrebnimi revizijskimi dokazi.....	31
--	----

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Potencialna tveganja in odzivi nanja	1
Priloga 2: Seznam vrednostnih papirjev družb na Ljubljanski borzi dne 9. 6. 2019, zajetih v pregled	4
Priloga 3: Vprašalnik	8

SEZNAM KRATIC

ang. – angleško

EU – Evropska unija

FAS – Financial Accounting Standards

MRS – Mednarodni računovodski standardi

MSR – Mednarodni standardi revidiranja

ROA – (ang. Return On Assets) donosnost sredstev

ROI – (ang. Return On Investment) donosnost investicij

RR – raziskave in razvoj

SRS – Slovenski računovodski standardi

Zveza RFR – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije

UVOD

Podjetja po vsem svetu tekmujejo s predstavitvami novih izdelkov, z novimi tehnologijami, izboljšavami procesov, da bi dosegli prednost pred konkurenti in imeli pomembno vlogo na trgu. Zato veliko sredstev vlagajo v raziskave in razvoj (v nadaljevanju RR), da lahko trgu vedno ponudijo nekaj novega, nekaj, česar konkurenca še ni predstavila, oziroma da naredijo obstoječi produkt še boljši. Pomembno je, da podjetja razvijejo svoje konkurenčne prednosti, ki jih bodo ločile od konkurentov.

Lalović in Koman (2018) sta opravila raziskavo, v kateri sta preučevala povezavo med poslovanjem slovenskih podjetij in količino neopredmetenih sredstev, ki jih imajo podjetja v lasti. V raziskavi sta ugotovila, da v povprečju uspešnejša podjetja posedujejo večji delež neopredmetenega kapitala in so tako razvila ključne kompetence, potrebne za vrhunsko poslovanje.

V preteklosti so podjetja svojo konkurenčno prednost gradila na nizkih stroških, medtem ko danes podjetja svojo konkurenčno prednost izoblikujejo na kakovosti, prilagodljivosti, tržni usmerjenosti, odličnosti proizvodov ter na poprodajnih storitvah. V zadnjem času pa je glavna konkurenčna prednost podjetij inovativnost. Vendar biti inovativen ni lahko. Potrebna je veliko časa, znanja, sodelovanja in finančnih sredstev (Stanovnik & Kavaš, 2002).

V proizvodnih podjetjih večino sredstev predstavljajo opredmetena osnovna sredstva, na drugi strani pa v visoko tehnološkem podjetju večino sredstev predstavljajo neopredmetena osnovna sredstva, kot so patenti, licence, ki so del neopredmetenih osnovnih sredstev. Vendar pa se obe vrsti podjetij, ki razvijata svoje produkte, srečujeta z RR.

Stroški RR se pojavljajo v procesu razvijanja novega produkta in novih procesov. V magistrski nalogi povzemam dosedanje literaturo s področja stroškov RR. V teoriji stroške RR pojmujejo kot stroške poslovanja, v praksi pa predstavljajo bolj investicijo in so tako povezani z dolgoročnim načrtovanjem. Stroške RR je težko nadzirati predvsem zaradi njihove špekulativne narave, negotovih donosov ter dolgega obdobja med časom, ko so se stroški pojavili, in rezultati, ki jih ti stroški prinašajo (Glautier, Underdown & Morris, 2011, str. 580). Stroške RR obravnavamo v povezavi z neopredmetenimi osnovnimi sredstvi. Neopredmetena sredstva so vse pomembnejša za podjetja, vendar pa so stalni vir računovodskih problemov. Težavno jim je pripisati stroške, določiti dobo koristnosti in jih amortizirati (Aerts & Walton, 2013, str. 150).

Najpomembnejša značilnost neopredmetenih osnovnih sredstev je visoka stopnja negotovosti glede vrednosti in obstoja prihodnjih koristi, ki bodo pritekale v podjetje na podlagi neopredmetenih osnovnih sredstev. Mednarodni računovodski standard (v nadaljevanju MRS) 38 predpisuje pravila za pripoznanje in merjenje neopredmetenih

osnovnih sredstev ter določa, da se prvotno ustvarjena neopredmetena osnovna sredstva merijo glede na višino stroškov, ki so bili potrebni za nastanek neopredmetenega osnovnega sredstva (Glautier, Underdown & Morris, 2011, str. 195–196). Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17 in 22/19 – ZPosS, v 70. členu o poslovnem poročilu zahteva, da družbe v letnih poročilih prikažejo tudi aktivnosti družbe na področju RR.

Zlasti pri neopredmetenih sredstvih se računovodje srečujejo z vprašanjem, kdaj naj le-ta pripoznajo in kolikšno vrednost imajo. Pripoznavanje neopredmetenih osnovnih sredstev se loči na tista, ki so pridobljena kot ločena sredstva, tista, ki so pridobljena v poslovni združitvi, in tista, ki so ustvarjena znotraj podjetja.

Z računovodskega vidika se problem pojavlja pri sredstvih, ustvarjenih znotraj podjetja, in sicer pri določanju, kdaj je neopredmeteno osnovno sredstvo pripoznano in v kolikšni vrednosti. Podjetja namreč namenjajo sredstva za razvojne projekte, kot je na primer razvijanje programa, ki bo omogočal rešitev problema, ali pa za oblikovanje orodja za posebne namene, pri čemer na začetku ni zagotovila, da bo projekt uspešen. Poraja se vprašanje, ali naj računovodja usredstvi strošek razvijanja že od začetka projekta ali naj počaka, dokler ne bo določenih pokazateljev, da bo projekt uspešen. Standard zato pojasnjuje, kdaj naj se strošek prenese med sredstva tako, da razdeli projekt na dve fazi, in sicer na fazo raziskovanja in fazo razvijanja. Pomembno je torej razlikovati, kdaj gre za eno in kdaj za drugo fazo, kar pa ni vedno lahka naloga (Picker in drugi, 2016, str. 362).

Ko podjetje investira v RR novega produkta, se zdi popolnoma nelogično, da ti stroški ne bi bili pripoznani kot sredstvo, ki omogoča, da bo nov produkt vodil h komercialni uporabi. Vendar pa se zelo pogosto dogodi, da se šele v zadnjih fazah RR lahko pokaže, da bo ustvarjeno sredstvo podjetju resnično prinašalo gospodarske koristi (Aerts & Walton, 2013, str. 151).

Pri razvijanju novega produkta in določanju stroškov razvoja problem nastane tudi pri tem, kako obravnavati stroške neuspešnih raziskovanj. Kot primer Aerts in Walton (2013, str. 152) navajata kemika, ki za razvoj tablet proti glavobolu poskusi 5 različnih alternativ, med katerimi se šele zadnja izkaže kot prava. Se za stroške RR tega produkta štejejo le stroški zadnjega poskusa, ki je bil uspešen? Ali se stroški vseh alternativ štejejo kot stroški procesa najdbe prave alternative in so posledično vsi stroški pripisani razvoju zadnje alternative?

ZGD-1 v 57. členu določa, da so velike in srednje kapitalske družbe ter dvojne družbe zavezane k reviziji računovodskih izkazov in da morajo priložiti revizorjevo poročilo v šestih mesecih po preteku poslovnega leta.

Tako kot na težave naletijo računovodje, ko se srečujejo s stroški RR, nanje naletijo tudi revizorji, ki zaradi kompleksnosti in posebne obravnave ter posebnosti teh stroškov veliko pozornosti namenijo pregledu letnih računovodskih izkazov. Zaradi različne računovodske

obravnavo je pomembno ločiti stroške razvijanja in stroške raziskovanja, kar pa je običajno težja naloga. Podjetja velikokrat naletijo tudi na težavo pri dokazovanju, da bodo notranje razvita neopredmetena sredstva v prihodnosti prinašala gospodarske koristi, kar je eden izmed kriterijev usredstvenja stroškov razvijanja.

Namen magistrske naloge in raziskave v njej je predstaviti stroške RR v luči neopredmetenih osnovnih sredstev in njihovega pripoznavanja. Predstaviti standarde in predpise, ki jih morajo računovodje upoštevati pri knjiženju in razkrivanju stroškov RR in podati ocene trenutnega razkrivanja stroškov v letnih poročilih slovenskih družb, ki kotirajo na borzi. Osrednji namen magistrske naloge je predstavitev stroškov RR z revizijskega vidika. Predstaviti stroške RR z vidika načrtovanja in izvedbe revizije in predstaviti ali so trenutni standardi in predpisi na področju stroškov RR dovolj jasni ter popolni ter podati predloge za njihovo izboljšavo. Magistrska naloga predstavlja trenutne težave in probleme, s katerimi se srečujejo revizorji, ko pregledujejo pravilnost izkazanih stroškov RR ter predstavlja možne rešitve oziroma poudarja ključne zadeve na katere morajo biti revizorji pri pregledu pozorni.

Magistrska naloga je v prvi vrsti namenjena revizorjem za pripravo in izvedbo revizije pri pregledu pravilnosti in popolnosti izkazanih stroškov RR. Magistrska naloga je namenjena tudi računovodjem, ki se srečujejo s stroški RR, da bi jim ponudila odgovore na njihova vprašanja o pravilnosti in popolnosti izkazovanja teh stroškov, jim podala odgovor, kdaj se strošek pripozna kot odhodek oziroma neopredmeteno sredstvo. Poleg tega pa je naloga namenjena tudi stroki, tistim, ki skrbijo za popolnost računovodskih standardov in predpisov.

Cilji magistrske naloge so pregledati težave, s katerimi se pri izvedbi revizije stroškov RR srečujejo računovodje in revizorji, in jim ponuditi odgovore, predstaviti trenutne predpise in standarde na področju stroškov RR ter kritično ovrednotiti kvaliteto in popolnost le-teh z vidika reševanja težav pri revidiranju in računovodenju teh stroškov. Poleg tega je cilj magistrske naloge podati analizo razkrivanja stroškov RR v letnih poročilih večjih slovenskih podjetij ter predloge za izboljšanje predpisov in standardov.

Magistrska naloga je razdeljena na tri dele. Prvi del magistrske naloge je pregled dosedanje literature ter zakonodaje, povezane s stroški RR. Predstavljeni so stroški RR z davčnega in s poslovnega vidika. Opredeljeni so ključni pojmi, pomembni za razumevanje stroškov RR. V drugem delu sta predstavljena računovodski in revizijski vidik RR. Predstavljeni so tudi načrtovanje revizije, njen namen in postopek, vse do izdaje revizijskega mnenja. V zadnjem delu je predstavljena analiza razkrivanja stroškov RR v letnih poročilih slovenskih podjetij, ki kotirajo na borzi. Osrednji del zadnjega dela magistrske naloge je sinteza opravljenih pogovorov z revizorji, v kateri predstavljam njihove poglede na revidiranje stroškov RR, kako se pripravljajo na pregled teh stroškov in na kaj so še posebej pozorni. Predstavila bom morebitne težave, na katere naletijo pri revidiranju teh stroškov, in podala priporočila za morebitne spremembe standardov in pravil, ki jih priporočajo revizorji na podlagi svojih izkušenj, ter lastna priporočila za spremembe.

1 RAZLIČNI VIDIKI STROŠKOV RAZISKAV IN RAZVOJA

Poslovni sektor sestavljajo gospodarske družbe in zasebna podjetja ter javna podjetja in zasebni nepridobitni inštituti. Da si lahko ustvarimo pravo sliko o stanju in obsegu RR dejavnosti v poslovnem sektorju, moramo iz RR izključiti dejavnosti izobraževanj in usposabljanj, ki niso osebna izobraževanja izključno za potrebe RR projekta. Izključiti moramo tudi sorodne znanstvene, tehnične, gospodarske in administrativne dejavnosti ter ostale podporne dejavnosti (Statistični urad Republike Slovenije, 2012, str. 10–11).

1.1 Opredelitev ključnih pojmov

Neopredmetena sredstva – po Slovenskih računovodskih standardih 2 (SRS 2), Ur. l. RS, št. 118/05 in 1/10 (popr. 90/10), so neopredmetena sredstva »praviloma dolgoročna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti«, in razpoznavno nadenarno sredstvo, ki fizično ne obstaja.

Stroški raziskovanja – »so stroški izvirnega in načrtovanega preiskovanja, ki se opravlja v upanju, da bo pripeljalo do novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja« (SRS 2).

Stroški razvijanja – »so stroški prenašanja ugotovitev raziskovanja ali znanja v načrt ali projekt proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih proizvodov ali storitev, preden se začne njihovo proizvodnjo oziroma opravljanje za prodajo« (SRS 2).

Raziskave in razvoj – raziskave in razvoj se nanašajo na delo podjetij z namenom uvedbe novosti, predstavitve in izboljšave njihovih produktov in procesov. Poenostavljeno, gre za serijo raziskovalnih aktivnosti za izboljšavo obstoječih produktov in procesov ali pa za razvoj novih produktov in procesov (Investopedia, 2018). Priročnik Frascati opredeli RR kot skupek kreativnosti in sistematičnega dela za povečanje obsega znanja – vključno s spoznavanjem človeštva, kulture in družbe – ter uporabo tega znanja za razvoj novih aplikacij (OECD, 2015, str. 44).

Razvoj – je uporaba rezultatov raziskav ali drugega znanja za načrt in proizvodnjo novih ali bistveno izboljšanih materialov, naprav, produktov, procesov, sistemov ali storitev pred začetkom komercialne proizvodnje ali uporabe (MRS 38).

Raziskovanje – je izvirno in načrtovano preiskovanje z namenom pridobitve novega tehničnega ali strokovnega znanja in razumevanja (MRS 38).

Strošek – je znesek gotovine ali drugih denarnih ustreznikov ali poštena vrednost drugega plačila, danega za pridobitev sredstva ob njegovem nakupu ali izgradnji, ali – kadar je to primerno – znesek, pripisan temu sredstvu ob njegovem začetnem pripoznanju v skladu s posebnimi zahtevami drugega MRS (MRS 38).

Sredstvo – je resurs, obvladovan s strani podjetja kot rezultat preteklih dogodkov in od katerega pričakujemo pritek ekonomskih koristi v podjetje v prihodnosti (MRS 38).

Usredstvenje – »pripoznanje zneska med sredstvi v bilanci stanja, ne pa med stroški ali odhodki v izkazu poslovnega izida« (Turk, brez datuma).

Doba koristnosti – je obdobje, v katerem se pričakuje, da bo sredstvo možno uporabljati, ali število proizvedenih ali podobnih enot, za katere se pričakuje, da jih bo subjekt dosegel z uporabo sredstva (MRS 38).

Knjigovodska vrednost – je vrednost, po kateri je sredstvo pripoznano v izkazu finančnega položaja po odštetu akumulirane amortizacije in izgub zaradi oslabitev (MRS 38).

Poštena vrednost – je cena, ki bi jo prejeli pri prodaji sredstva ali plačali za prenos obveznosti v običajni transakciji med dvema voljnima udeležencema na trgu na datum merjenja (MRS 38).

Priročnik Frascati – je tehnični dokument za zbiranje podatkov o RR v državah članicah združenja OECD. Temelji na izkušnjah, pridobljenih z zbiranjem statistike RR, tako v članicah kot nečlanicah OECD. Čeprav je priročnik tehnični dokument, je njegov glavni namen povečati razumevanje uporabnikov o vlogi znanosti, tehnologije in inovacij pri analiziranju nacionalnih sistemov RR. V priročniku so zapisane mednarodno priznane definicije RR in klasifikacija aktivnosti RR (OECD, 2015, str. 3–4).

Aktivnosti RR poskušajo dosegati tako specifične kot splošnejše cilje. V priročniku Frascati je aktivnost RR samo tista, ki meri na nova odkritja na podlagi prvotnih konceptov (ali njihove interpretacije) ali hipotez, je kreativna, rezultati aktivnosti so zelo negotovi (ali pa je vsaj količina potrebnega časa in virov negotova za dosego cilja), proces je načrtovan in produkt procesa je mogoče prenesti ali prodati na trgu. Vsak projekt RR je sestavljen iz skupka aktivnosti, je organiziran in voden s posebnim namenom, ima svoje cilje in pričakovane rezultate (OECD, 2015, str. 45).

Izraz RR po priročniku Frascati zaobjema tri tipe aktivnosti (OECD, 2015, str. 45):

- **Osnovne raziskave (ang. Basic research)** – eksperimentalno ali teoretično delo z namenom pridobitve novega znanja na podlagi temeljnih pojavov in opazovanj brez kakršne koli posebne uporabe.
- **Uporabne raziskave (ang. Applied research)** – raziskovanje z namenom pridobitve novega znanja, usmerjeno v specifični, praktični namen ali cilj.
- **Eksperimentalni razvoj (ang. Experimental research)** – sistematično delo, ki izhaja iz obstoječega znanja, pridobljenega z raziskavami in s praktičnimi izkušnjami. Daje novo znanje, ki je usmerjeno v iznajdbe novih produktov ali procesov ali pa v izboljšave že obstoječih produktov in procesov.

Produkt predstavlja dobrino ali storitev, proces pa se nanaša na transformacijo vhodnih elementov v izhodne in na njihovo porazdeljevanje ali organizacijsko strukturo ali prakso (OECD, 2015, str. 45).

1.2 Poslovodni vidik stroškov raziskav in razvoja

Glavni motiv za vlaganje podjetij v RR je povečevanje uspešnosti poslovanja, ki jo podjetja dosežejo s komercializacijo rezultatov aktivnosti RR. Količina denarja ni ključni pokazatelj uspešnosti RR, temveč se uspešnost kaže v učinkovitosti investicij v RR, ki pa je odvisna od integriranja RR z vsemi spektri poslovanja podjetja, predvsem z oddelkom trženja, ki s prepoznavanjem potreb kupcev oddelku RR riše smernice razvoja produktov in procesov (Petrič, 2007, str. 40–41). O RR govorimo kot o potencialu za ustvarjanje ali izboljšavo proizvodov, procesov ali znanja (produkt ali storitev je prva te vrste na svetu). Vlaganje v RR prinaša korist ne samo organizaciji, ki vlaga v RR, temveč tudi širši ekonomiji v obliki nižanja cen, izboljšav produktov in dostopa do novih tehnologij. V smislu širše ekonomije so koristi, ki jih prinašajo RR, med drugim tudi ustvarjanje delovnih mest in razvoj infrastrukture, ki podpira aktivnosti RR, pospeševanje proizvodnje in storitev, ki izkoriščajo prednosti aktivnosti RR. Nove in bolj plačane službe omogočajo, da se delavci dvignejo po verigi vrednosti in podpirajo rast proizvodnega in storitvenega sektorja. Kot rezultat se povečajo tudi prihodki iz naslova davkov za državo, kar bo vladi omogočalo več investirati v državo in aktivnosti RR. Vlade po vsem svetu želijo vzpodbuditi poslovanje podjetij, tako domačih kot tujih, s ponujanjem subvencij, posojil, davčnih vzpodbud in infrastrukture za RR. Podjetje pri določanju aktivnosti RR preuči več faktorjev, med njimi so stroški, kultura, obstoj talentov, politična in ekonomska stabilnost ter kvaliteta infrastrukture (Chartered Institute of Internal Auditors, 2017).

Sougiannis (1993, str. 44) je preučeval korelacijo med stroški RR in povečanjem dobička. Ugotovil je, da v povprečju en dolar, namenjen RR, poveča dobiček za dva dolarja v naslednjih sedmih letih, medtem ko se tržna vrednost podjetja za vsak dolar, namenjen RR, poveča za 5 dolarjev. Iz zgornjih izsledkov lahko povzamemo, da imajo RR večji vpliv na vrednost podjetja kot na prihodnji dobiček. Trg torej nagradi vlaganja v RR v višji tržni vrednosti podjetja.

Vendar pa je za uspešno funkcijo RR potrebna strategija, ki je vpeta v širšo strategijo podjetja, katere cilja sta delo z najnovejšimi produkti in tehnologijami ter stremljenje k spreminjanju in izboljšavi produktov. Strategija RR naj vključuje ozadje, namen, prioritizacijo aktivnosti in izvedbo, strateške cilje, finančni profil in cilje ter uspeh (Chartered Institute of Internal Auditors, 2017).

V splošnem se sistem načrtovanja in kontrole v podjetju začne z definiranjem ciljev, namena, strategije in načrtov, konča pa se z ocenjevanjem, vrednotenjem, nadzorom in revizijo. Stalni nadzor in revizija RR sta pomembna za učinkovito implementacijo in dobro načrtovanje prihodnosti. Nadzor RR se lahko loči na tehnični nadzor in finančni nadzor, ki v večini

predstavlja nadzor nad stroški, pri čemer pa je treba tudi oceniti koristi, ki jih RR prinašajo (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 207).

Chartered Institute of Internal Auditors (2017) navaja, da so potencialna tveganja za uspeh aktivnosti RR odvisna od narave dejavnosti, v kateri podjetje posluje. Komuniciranje z deležniki podjetja bo pripomoglo k identifikaciji tveganj, specifičnih za industrijo, v kateri podjetje posluje, in velikosti tolerance, ki se še šteje za sprejemljivo, kot na primer:

- farmacevtska podjetja in razvoj zdravil, ki rešujejo življenje;
- proizvajalci avtomobilov in inovacije na področju hibridov in samovozečih avtomobilov;
- mobilni telefoni z izboljšanimi obstoječimi tehnologijami in identifikacijo novih tehnologij;
- finančne storitve in ponujanje novih storitev, ki omogočajo večjo učinkovitost in hitrejša transakcije skozi različne kanale;
- moda in oblačenje ter inovacije, izboljšave obstoječih procesov v smislu tkanin, stila, šivov, vzorcev, tiska in oblikovanja.

Chartered Institute of Internal Auditors (2017) navaja potencialna tveganja pri izvajanju aktivnosti RR, potencialne vplive in možne odzive nanje, ki so podrobneje predstavljeni v prilogi 1 k magistrski nalogi. S potencialnimi vplivi so predstavljene možne posledice tveganja z odzivi nanje ter kako lahko ta tveganja preprečimo oziroma se nanja odzovemo.

1.3 Davčni vidik stroškov raziskav in razvoja

Pomena RR se zaveda tudi država, ki z davčno olajšavo za vlaganja v RR želi do določene mere razbremeniti podjetja in jih tako vzpodbuditi k vlaganju v RR ter posledično doseči večjo konkurenčnost gospodarstva. Habinc (2018, str. 57–58) je v raziskavi ugotovila, da je kar 26 od 30 opazovanih držav ponujalo vsaj eno vrsto državne spodbude na področju RR, večina pa jih je imela celo več hkrati.

Hkrati so RR eden od ključnih dejavnikov za stabilen razvoj gospodarstva (Jerman, 2019, str. 48). V strategiji Evropa 2020 in strategiji Slovenije do leta 2020 je eden izmed ciljev tudi vlaganje v RR ter inovacije v višini 3 % BDP EU oziroma BDP Slovenije (Evropska komisija, 2010, str. 5). Na Zvezi računovodij, finančnikov in revizorjev (v nadaljevanju Zveza RFR) ugotavljajo, da postopek uveljavljanja davčne olajšave ni tako problematičen pri velikih podjetjih, ki imajo vzpostavljene oddelke za RR. Težave se pojavljajo pri manjših podjetjih, pri katerih se pričakuje, da je priprava programa za uveljavljanje davčne olajšave naloga računovodje. Velikokrat se izkaže, da računovodja ni najbolje usposobljen za to delo, saj proces uveljavljanja postaja vedno bolj zapleten (Drobež Tomšič, 2016b, str. 67).

Davčni zavezanci lahko skladno z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO), Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12,

30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17 in 79/18, uveljavljajo davčno olajšavo v višini celotnega zneska stroška, ki predstavlja vlaganje v RR. Skladno s 55. členom ZDDPO zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove, vendar največ v višini davčne osnove. Po ZDDPO so vlaganja v RR:

- Notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca. Sem spada tudi nakup raziskovalno-razvojne opreme, ki jo bo zavezanec neposredno uporabljal pri svoji raziskovalno-razvojni dejavnosti.
- Nakup raziskovalno-razvojnih storitev (vlaganje v zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost). Sem spadajo tudi storitve, ki jih izvajajo povezane osebe oziroma druge zasebne ali javne raziskovalne organizacije. Vlaganja v RR mora zavezanec opredeliti v razvojnem projektu oziroma programu ali v poslovnem načrtu projekta.

V primeru neizkoriščene davčne olajšave iz preteklih let ZDDPO dopušča uveljavljanje znižanja davčne osnove tudi za pretekla vlaganja v naslednjih petih davčnih obdobjih. Olajšave pa ne moremo uveljavljati za sredstva, pridobljena z nepovratnimi sredstvi iz proračuna Republike Slovenije oziroma iz proračuna Evropske unije.

Skladno s Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v RR, Ur. l. RS, št. 75/12, je znesek, ki predstavlja vlaganje v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti, strošek dela oseb neposredno na projektu, nakup opreme, strošek materiala in storitev. Tovrstni znesek so tudi stroški izobraževanja za namene raziskovalno-razvojnih dejavnosti in stroški, povezani z zaščito intelektualne lastnine, ki izhaja neposredno iz raziskovalno-razvojnih dejavnosti. Pri zunanji raziskovalno-razvojni dejavnosti pa znesek vlaganj predstavlja stroške pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci ter stroške pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojne aktivnosti. Osnovno merilo za razločevanje RR od sorodnih dejavnosti je element novosti in razreševanja znanstvene oziroma tehnološke nejasnosti (Slovenski inštitut za revizijo, 2018).

Tu pa se pojavljajo vprašanja, kako razumeti in dokazovati element novosti in razreševanja znanstvene in/ali tehnološke nejasnosti. Odbor sekcije preizkušenih davčnikov je zapisal pojasnilo, da mora zavezanec dokazati, da rešitev, ki jo išče, ni znana nikomur, niti njemu, in mu ni prosto ali za plačilo dostopna na trgu. Za element novosti pa se ne zahteva, da ne bi smela obstajati v svetovnem merilu ali pri konkurenci. Zavezanec mora le dokazati, da tehnologije kot celote ali njenih delov ne more kupiti na trgu, čeprav jo konkurenca že uporablja in se je ne da kupiti iz razlogov varovanja poslovne skrivnosti in pravnega varstva. V nasprotnem primeru, ko zavezanec v razvojnem projektu išče rešitev, ki na trgu že obstaja in mu je dostopna, pa ta vlaganja pomenijo nakup pravic za uporabo tehnologije, za kar se uporablja 40-% davčna olajšava. V ta namen Odbor priporoča, da zavezanec naredi analizo obstoječega stanja pri njem samem in na trgu ter sprotno evidentira vlaganja v RR, ki zagotavljajo revizijsko sled o zneskih, času in vrsti vlaganj (Bobek-Gospodarič, 2018, str. 155–156).

Inšpekcijski nadzori v preteklosti so zahtevali tudi mednarodno primerjavo, ali gre za ustrezen nov produkt oziroma rešitev, ki še ne obstaja na mednarodni ravni. Davčni organ je pri pregledu pregledoval tudi dokazila o obstoju novosti, pri čemer je bila za potrditev obstoja potrebna objava v znanstvenih revijah, doktoratih in patentih, kar pa v pravilniku ali zakonu ni bilo določeno. Po mnenju Zveze RFR bo davčni organ v prihodnje potrjeval novost skladno s predpisom in dopustil, da zavezanci dokažejo novost z različnimi dokazili. Prav tako Zveza RFR pričakuje, da davčni organ ne bo več zahteval primerjave na mednarodni ravni, saj da ta pogoj presega uzakonjeno definicijo RR (Drobež Tomšič, 2016a, str. 78).

Zavezanec mora tako za uveljavljanje davčne olajšave za vlaganja v RR pripraviti podroben poslovni načrt ali poseben raziskovalno-razvojni projekt oziroma program, na podlagi katerega bo davčni organ presodil napredovanje projekta in skladnost vlaganj s programom oziroma projektom. Seveda pa se načrt oziroma program med izvajanjem lahko dopolnjuje in spreminja (Drobež Tomšič, 2016b, str. 72). Načrt mora vsebovati predviden pričetek projekta, časovno projekcijo, ki prikazuje, kako in kdaj bodo posamezne faze projekta potekale, časovne potrebe po kadrih in njihove vloge ter predvideti, katera oprema bo potrebna pri aktivnostih projekta (RS Ministrstvo za finance, 2017, str. 3).

2 POSEBNOSTI REVIDIRANJA STROŠKOV RAZISKAV IN RAZVOJA

Stroške RR je težavno nadzirati predvsem zaradi dveh razlogov. Prvi razlog leži v špekulativni naravi raziskav in šibki povezavi s končnim produktom. Za podjetja je težko in časovno zamudno povezati stroške raziskav za določen produkt ter jih ovrednotiti. Stroški razvoja se pojavijo bližje zaključku produkta oziroma procesa in jih je zato lažje pripisati določenemu produktu oziroma procesu. Dokler je malo povezave med stroški raziskav in njihovimi koristmi, ti stroški še niso indikator učinkovitosti oddelka raziskav oziroma projekta. Drugi razlog težavnosti nadziranja stroškov RR je v dolgem časovnem okvirju med nastalimi stroški in pritokom koristi iz naslova teh stroškov (Glautier, Underdown & Morris, 2011, str. 583).

Aktivnost RR je neposredno povezana z dolgoročnim načrtovanjem. Učinkovitost izdatkov RR se lahko meri s postavitvijo ciljev, ki jih postavi management v dolgoročnem načrtu. Ti cilji morajo biti izbrani kot ključne točke, v katere naj se raziskave usmerijo, in zbrani v sklopu projektov. Posledično stroške raziskav povežemo na projekte in napredovanje k ciljem nato spremljamo kot napredovanje projekta k njegovi uresnitvi, kar nam daje boljšo preglednost porabe stroškov raziskav kot pa primerjava načrtovanih in dejanskih stroškov (Glautier, Underdown & Morris, 2011, str. 584).

Neopredmetena sredstva, med katera spadajo tudi stroški RR, podjetja podrobneje predstavijo v prilogah k računovodskim izkazom v letnem poročilu, v katerih prikažejo vrednost sredstva ter amortizacijo.

2.1 Računovodsko ozadje stroškov raziskav in razvoja

Lin in Vasarhelyi (1980, str. 199) navajata tri področja RR, ki so v računovodstvu posebno pomembna:

- poročanje (vrednotenje in predstavitev računovodskih izkazov za RR),
- načrtovanje in priprava proračuna,
- kontrola in revizija RR.

Podjetja, ki želijo razviti nov ali izboljšan proizvod, veliko sredstev vlagajo v RR in v zvezi s tem se jim pojavljajo stroški. Vendar pa je metoda računovodenja stroškov RR ena od večjih skrbi posloводства, računovodstva in različnih uporabnikov računovodskih izkazov.

Avtorja Lin in Vasarhelyi (1980, str. 200) navajata tri vprašanja računovodenja stroškov RR, ki si jih morajo računovodje postaviti, ko se srečajo s stroški RR:

- Kaj je definicija RR? (Katere aktivnosti sestavljajo RR?)
- Ali morajo biti stroški RR upoštevani pri dobičku, ko se pojavijo, ali morajo biti usredstveni in se amortizirati glede na bodoči pritok prihodkov?
- Katere informacije glede RR morajo biti razkrite v računovodskih izkazih?
- Podobno si morajo ta vprašanja postaviti tudi revizorji pri pregledovanju teh stroškov.

Težave tako nastajajo že pri opredelitvi RR. R. K. Jain (1997, str. 12–13) je predstavil 4 razloge, zakaj je pomembno, da imamo natančno, enotno in primerljivo ločnico, kaj predstavljajo RR. Kot prvi razlog navaja, da lahko vsa podjetja izberejo isti kriterij za določitev stroškov RR, kar bo omogočilo primerljivost finančnih izkazov različnih podjetij. Kot drugi razlog avtor navaja, da bo dobra definicija računovodjem omogočila lažje določiti, kaj je vključeno v RR, tretji razlog se nanaša na uporabnike finančnih izkazov, da bodo le-ti dobili boljše razumevanje vpliva RR na finančne razmere in poslovanje podjetja, kot zadnji razlog pa avtor navaja, da bo boljša ločnica prinesla pošteno in pravo predstavitev računovodskih izkazov družbe.

Pred letom 1974 je bila v večini podjetij praksa, da so stroške prenesli med odhodke, ko so se ti pojavili. Računovodska stroka je tako izbrala konservativni pristop k reševanju tega problema in v večini favorizirala pripoznanje stroškov RR kot strošek tekočega obdobja. Med razlogi za tak pristop je skladnost z davčno politiko ali konservativizem – nepripravljenost pripisati vrednosti zaradi negotovih prihodnjih koristi (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 200).

2.1.1 Neopredmeteno sredstvo po MRS 38 in SRS 2

MRS 38 se uporablja pri računovodenju neopredmetenih osnovnih sredstev, razen v nekaterih primerih, v katerih se uporabljajo drugi standardi, to je v primeru izdatkov za razvoj in pridobivanje mineralov, olj, naravnih plinov in podobnih neobnovljivih virov.

Aktivnosti RR so usmerjene v razvoj znanja. Četudi je rezultat teh aktivnosti sredstvo s fizičnim obstojem (na primer prototip), pa je fizični element sredstva izveden iz njegove neopredmetene komponente, tj. znanja, ki ga predmet utelešuje (MRS 38).

Podjetja pogosto pridobivajo vire ali prevzemajo obveznosti s pridobivanjem, z razvijanjem, vzdrževanjem ali s povečanjem neopredmetenih virov, kot so strokovno in tehnično znanje, oblikovanje in implementacija novih procesov ali sistemov, licenc, intelektualne lastnine, tržnega znanja in znamk (vključno s tržnimi znamkami in z naslovi publikacij). Primeri takih virov so računalniški programi, patenti, avtorske pravice, filmi, sezname odjemalcev, hipotetične pravice, uvozne kvote, franšize, odnosi s kupci in z dobavitelji, zvestoba kupcev, tržni delež in tržne pravice (MRS 38).

Pogoji za obstoj neopredmetenega sredstva, ki morajo biti za to izpolnjeni po MRS 38, so:

- določljivost,
- obvladovanje sredstva,
- obstoj prihodnjih gospodarskih koristi.

Če sredstvo po tem standardu ne izpolnjuje kriterija za neopredmeteno sredstvo, mora biti strošek pridobitve ali ustvarjanja tega sredstva znotraj podjetja pripoznan kot odhodek, ko je le-ta nastal. V primeru, da je sredstvo pridobljeno v poslovni kombinaciji, je to sredstvo del pripoznanega dobrega imena na dan prevzema.

V računovodskih izkazih in bilanci stanja po SRS 2 se neopredmeteno sredstvo pripozna, če sta izpolnjena oba spodnja pogoja:

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

Po SRS 2 so dolgoročno odloženi stroški razvijanja del neopredmetenih sredstev. SRS 2 neopredmeteno sredstvo opredeljuje kot razpoznavno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja in se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo. Standard jih razvršča na neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti in s končnimi dobami koristnosti.

SRS 2 neopredmeteno sredstvo opredeljuje kot razpoznavno sredstvo (po MRS 38 kriterij določljivosti), če:

- »je ločljivo, kar pomeni, da se lahko loči ali razdeli od organizacije, proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, in sicer posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo; ali
- izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic«.

Določljivost po MRS 38

Prvi kriterij, ki ga mora sredstvo izpolnjevati, da ga lahko opredelimo kot neopredmeteno sredstvo, je razpoznavnost oziroma določljivost sredstva, kar ga ločuje od dobrega imena. Dobro ime, prepoznano v poslovni kombinaciji, je sredstvo, ki predstavlja bodoče gospodarske koristi, ki izhajajo iz drugih pridobljenih sredstev in niso posamično razpoznavne in določljive. Bodoče ekonomske koristi so lahko rezultat sinergije med pridobljenimi določljivimi sredstvi ali med sredstvi, ki individualno ne ustrezajo za pripoznanje v finančnih izkazih (MRS 38).

Sredstvo je po MRS 38 določljivo, če izpolnjuje enega izmed spodnjih pogojev:

- sredstvo je ločljivo, tj. da ga je možno ločiti ali oddeliti od podjetja in prodati, prenesti, dati zanj licenco, ga dati v najem ali zamenjati, tako posamično kot skupaj s pripadajočo pogodbo, določljivim sredstvom ali obveznostjo, ne glede na to, ali podjetje to namerava storiti; ali
- sredstvo izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali od drugih pravic in obveznosti.

Obvladovanje sredstva po MRS 38

Podjetje obvladuje sredstvo, če mu pripadajo bodoče ekonomske koristi iz naslova uporabe tega sredstva in drugi do teh koristi nimajo dostopa. Sposobnost podjetja, da obvladuje bodoče ekonomske koristi iz neopredmetenega sredstva, običajno izvira iz pravnih pravic nad sredstvom, ki so pravnomočne tudi na sodišču. V odsotnosti pravnih pravic je težje dokazovati obvladovanje sredstva. Vendar pa pravna pravica nad sredstvom ni nujno pogoj za obvladovanje. Podjetje lahko obvladuje bodoče ekonomske koristi tudi na drug način (MRS 38).

Tržno in tehnično znanje lahko pripomoreta k bodočim ekonomskim koristim, ki jih bo podjetje prejelo. Podjetje obvladuje te koristi če, na primer, je znanje zaščiteno s pravnimi pravicami, kot so avtorske pravice, omejeno s trgovinskim sporazumom (kjer je to dovoljeno) ali klavzulo o zaupnosti podatkov v pogodbah z zaposlenimi (MRS 38).

Če ima podjetje skupino usposobljenih zaposlenih, je mogoče prepoznati, da znanje, ki ga imajo zaposleni, vodi do bodočih ekonomskih koristi iz naslova izobraževanja. Podjetje

lahko pričakuje, da bodo zaposleni še vedno na voljo z znanjem, s katerim razpolagajo. Podjetje ima običajno zadostno kontrolo nad pričakovanimi bodočimi koristmi iz naslova znanja zaposlenih in njihovega izobraževanja, da zadosti kriterijem neopredmetenega sredstva. Iz podobnega razloga posebna poslovodska ali strokovna nadarjenost ne zadošča kriterijem neopredmetenega sredstva, razen če je varovana z avtorskimi pravicami za njihovo uporabo in se pričakuje, da se bodo pridobile ekonomske koristi iz uporabe, in če zadošča drugim delom opredelitve pojma (MRS 38).

Podjetje ima lahko skupino strank ali tržni delež ter pričakuje, da bodo stranke zaradi prizadevanja podjetja, da je zgradil odnos in pridobil njihovo zvestobo, še nadalje poslovale z njim. Vendar pa ima v odsotnosti pravnih pravic za zaščito ali druge vrste obvladovanja teh odnosov s strankami ter zvestobe podjetje običajno nezadostno obvladovanje nad bodočimi gospodarskimi koristmi iz naslova odnosa s strankami in zvestobe, da zadosti kriterijem neopredmetenega sredstva. V odsotnosti pravnih pravic za zaščito odnosov s strankami pa lahko menjalne transakcije za isto ali podobno nepogodbeno razmerje s stranko (razen kot del poslovne združitve) dokazujejo, da je podjetje sposobno obvladovati pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz naslova poslovanja s strankami. Ker takšna menjalna transakcija predstavlja dokaz, da je razmerje s stranko ločljivo, razmerja s strankami izpolnjujejo definicijo neopredmetenih sredstev (MRS 38).

Bodoče gospodarske koristi po MRS 38

Bodoče gospodarske koristi, ki izvirajo iz neopredmetenega sredstva, so lahko prihodek od prodaje produkta ali storitve, prihranjeni stroški ali druge koristi, ki so rezultat uporabe sredstva. Na primer, uporaba intelektualne lastnine v procesu proizvodnje lahko zmanjša prihodnje proizvodne stroške bolj, kot poveča bodoče prihodke (MRS 38).

2.1.2 Pripoznanje neopredmetenega sredstva

Pripoznanje sredstva kot neopredmetenega sredstva zahteva prikaz, da sredstvo izpolnjuje spodnja dva pogoja:

- definicijo neopredmetenega sredstva, ki smo jo opredelili v prejšnjem poglavju; in
- kriterij pripoznavanja.

Zgornja pogoja se navezujeta na vse stroške, ki nastanejo pri prevzemu ali internem ustvarjanju neopredmetenega sredstva, in na stroške, ki se pojavijo naknadno za zamenjavo dela sredstva ali vzdrževanja. Vendar pa bodo le redkokateri stroški za zamenjavo dela ali vzdrževanja neopredmetenega sredstva izpolnili zgornja pogoja. V večini primerov kasnejših stroškov gre za vzdrževanje pričakovanih bodočih koristi, ki jih pričakujemo od sredstva in ne izpolnjujejo definicije in kriterija pripoznavanja neopredmetenega sredstva (MRS 38).

V kontekstu stroškov RR se bomo osredotočili na začetno pripoznavanje in merjenje interno razvitih neopredmetenih sredstev.

Kriterij pripoznavanja

Neopredmeteno sredstvo po MRS 38 lahko podjetje pripozna, samo in samo če:

- obstaja možnost, da bodo prihodnje ekonomske koristi v povezavi s sredstvom pritekale v podjetje; in
- je stroške sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.

Podjetje naj pri oceni verjetnosti obstoja bodočih gospodarskih koristi uporabi utemeljene in podprte predpostavke, ki predstavljajo najboljšo možno oceno posloводства o ekonomskih pogojih, ki bodo obstajali v času koristnosti sredstva. Podjetje razsodno oceni stopnjo gotovosti bodočih gospodarskih koristi, ki bodo nastale v povezavi z uporabo sredstva na podlagi dokazov, ki so razpoložljivi ob začetnem pripoznanju, pri čemer imajo zunanji dokazi večjo težo (MRS 38).

Ob začetnem pripoznanju morajo biti neopredmetena osnovna sredstva merjena po nabavni vrednosti (MRS 38).

SRS 2 in MRS 38 se pri definiranju neopredmetenega sredstva in kriterijih pripoznavanja bistveno ne razlikujeta. MRS 38 kriterije nekoliko bolj razdrobi in opiše, vendar pa imata oba standarda vsebinsko enake zahteve za pripoznanje neopredmetenih sredstev.

2.1.3 Znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena sredstva iz aktivnosti RR

Pogosto je težko oceniti, ali znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo zadošča kriterijem za pripoznanje. Velikokrat je problem v identifikaciji, če in kdaj bo razpoznavno sredstvo prinašalo bodoče gospodarske koristi, in v zanesljivem določanju nabavne vrednosti sredstva. V nekaterih primerih ni mogoče ločiti med stroškom ustvarjenega novega sredstva znotraj podjetja in stroškom vzdrževanja ali povečevanja ustvarjenega dobrega imena ali od vsakodnevnega poslovanja (Bajuk Mušič, 2019, str. 6).

V namen določitve, ali znotraj podjetja ustvarjeno neopredmeteno sredstvo izpolnjuje pogoj za pripoznanje, MRS 38 in SRS 2 razvoj novega sredstva razdelita v dve fazi:

- faza raziskovanja in
- faza razvoja.

Izraza faza raziskovanja in faza razvoja v tem standardu sta širša pojma kot samo raziskovanje in razvoj. V primeru, da podjetje ne more ločiti med fazama, standard nalaga, da podjetje stroške na tem projektu šteje, kot da so vsi nastali v fazi raziskovanja (MRS 38).

2.1.3.1 Faza raziskovanja

Neopredmeteno osnovno sredstvo, ki nastane iz raziskovanja ali iz faze raziskovanja notranjega projekta, ne sme biti pripoznano. Izdatki za raziskave ali izdatki v fazi raziskovanja notranjega projekta so pripoznani kot stroški, ko ti nastanejo.

V fazi raziskovanja notranjega projekta podjetje ne more dokazati, da sredstvo obstaja in bo prinašalo bodoče gospodarske koristi. Zato so izdatki, nastali v tej fazi, priznani kot odhodki, ko se ti pojavijo. Primeri raziskovalnih aktivnosti so aktivnosti za pridobivanje novega znanja, aktivnosti iskanja, izbora in oblikovanja alternativnih materialov, produktov, procesov, naprav, sistemov ali storitev (MRS 38). Stopnja načrtovanja je podobna fazi raziskovanja, zato je stroške v tej fazi tudi treba prenesti v odhodke v obdobju, ko ti nastanejo (SRS 2).

Gauter, Underdown in Morris (2011, str. 196) fazo raziskovanja delijo na začetno raziskovanje in napredno raziskovanje. V fazi začetnega raziskovanja gre za eksperimentiranje ali teoretično delo za pridobitev novega znanstvenega ali tehničnega znanja za namen razumevanja, v fazi naprednega raziskovanja pa za preiskovanje za pridobitev novega znanstvenega ali tehničnega znanja, ki je usmerjeno na določen proces.

V fazi raziskovanja se torej preučujejo različne možnosti, pridobiva se znanje in odkrivajo potenciali, zato izdatkov tej fazi ne moremo pripoznati kot neopredmeteno sredstvo, saj še ne vemo, ali le-ti vodijo k odkritju oziroma izboljšavi produkta oziroma procesa ali pa bomo v tej fazi odkrili, da zaradi omejitev projekta ne bo možno izpeljati. Vse to je del normalnega poslovanja podjetij, ki v sklopu vsakodnevnega poslovanja preučujejo svoje možnosti in ohranjajo položaj na trgu.

2.1.3.2 Faza razvijanja

Faza razvijanja je naslednja stopnja od faze raziskovanja. Neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz razvoja ali iz faze razvijanja, se pripozna po MRS 38 in SRS 2, vendar morajo biti izpolnjeni vsi spodaj naštetih pogoji:

- Tehnična zmožnost za dokončanje neopredmetenega sredstva, ki bo na razpolago za uporabo ali prodajo.
- Namen dokončati neopredmeteno sredstvo za prodajo ali uporabo.
- Zmožnost prodaje oziroma uporabe neopredmetenega sredstva.
- Pritok bodočih gospodarskih koristi iz neopredmetenega sredstva. Med drugim podjetje lahko prikaže obstoj trga za neopredmeteno sredstvo ali njegove proizvode ali v primeru notranje uporabe neopredmetenega sredstva njegovo uporabnost za podjetje.
- Zadosten tehnični, finančni in drugi vir za dokončanje razvijanja in prodajo oziroma uporabo neopredmetenega sredstva.
- Izdatke za razvoj neopredmetenega sredstva je mogoče zanesljivo izmeriti.

Da izpolnjujemo zgoraj našete pogoje, lahko prikažemo z izdelanim poslovnim načrtom, ki kaže tehnično, finančno zmožnost dokončanja projekta ter navaja vire, potrebne za dokončanje projekta. Hkrati v njem tudi navedemo, kako bo podjetje zagotovilo potrebne vire. V primeru, da podjetje potrebuje zunanje vire financiranja, se zadostnost virov lahko potrdi s pismom posojilodajalca o namenu financiranja projekta. Izdatke za razvoj notranje razvitega projekta je mogoče precej dobro izmeriti s porabljenimi delovnimi urami na projektu in z drugimi stroški, kot na primer tudi s stroški pridobitve patenta, licence in razvoja programske opreme (MRS 38). Primeri aktivnosti razvoja so oblikovanje, gradnja in testiranje prototipov in modelov pred začetkom njihovega rednega proizvodnje in uporabe, preizkušanje izboljšanih materialov, naprav, produktov, procesov, sistemov in storitev.

V okoliščinah, definiranih zgoraj, lahko stroške razvoja pripoznamo v bilanci stanja med sredstvi v višini nastalih stroškov, ki jih bomo v prihodnjih letih pokrivali s pritekanjem gospodarskih koristi. Odložene stroške bomo nato v prihodnjih letih prek amortizacije prenašali v poslovni izid. Odloženi stroški morajo biti ob vsakem koncu poslovnega leta pregledani in v primeru spremenjenih okoliščin, zaradi katerih stroški ne bi več izpolnjevali meril za odložene stroške, morajo biti le-ti v celoti preneseni v poslovni izid (Glautier, Underdown & Morris, 2011, str. 197).

Mörec (2014, str. 80) v članku opozarja na sorazmerno lahko zaobitje kriterijev za pripoznanje neopredmetenega sredstva, čeprav so za pripoznanje izpolnjeni vsi pogoji. Poslovodstvo to zlahka utemelji in vpliva na prikaz sredstev v bilanci stanja in tudi na vrednost kapitala prek poslovnega izida, v katerega prenese stroške RR. Vendar pa avtorica opozarja tudi na obratno težavo, da poslovodstvo razmeroma lahko dokaže pravilnost svoje odločitve, da se bodo stroški RR pripoznali kot neopredmeteno sredstvo.

Vrednost neopredmetenega sredstva po SRS 2 sestavljajo stroški, ki jih neposredno povzročijo nastanek neopredmetenega sredstva, in posredni stroški, ki mu jih je mogoče pripisati. Sredstvu so tako pripisani stroški materiala in storitev, uporabljenih pri nastajanju neopredmetenega sredstva, stroški plač zaposlenih, ki izhajajo iz sredstva, plačil za registracijo pravnih pravic in amortizacije patentov in licenc, ki so uporabljene pri njegovem nastajanju do usposobitve za uporabo.

2.1.3.3 Stroški raziskav in razvoja drugod po svetu

Definicija RR po Financial Accounting Standards 2 (v nadaljevanju FAS 2) ni bistveno različna od definicije po MRS. FAS 2 tako kot MRS 38 izpostavlja izjemo, kdaj se standard ne uporablja in je ureditev področje drugega standarda. Gre za primer stroškov aktivnosti RR, ki jih izvajamo na podlagi pogodbe za druge in za stroške aktivnosti RR, ki so edinstvene v podjetju v rudarski industriji.

Material, oprema in naprave, ki so kupljene ali razvite za namen aktivnosti RR in se jih lahko v prihodnosti uporablja tudi za druge namene kot samo RR, se ob nakupu/izgradnji

pripoznajo kot opredmeteno sredstvo. Strošek porabljenega materiala v aktivnosti RR in amortizacija opreme in naprav, ki se uporabljajo v aktivnosti RR, so stroški RR. Strošek materiala, opreme in naprav, ki pa so bile kupljene izključno za namen aktivnosti RR in se jih drugje ne bo moglo uporabiti, se pripoznajo kot stroški RR, že ko ti nastanejo, saj nimajo lastne ekonomske vrednosti, ki bi jih razlikovala od drugih vrst stroškov, na primer stroškov dela, ki se pojavijo na projektu. Podobno velja tudi za pridobljena neopredmetena sredstva. Stroški, ki nastanejo na podlagi sklenjene pogodbe s partnerjem, ki za nas opravlja aktivnosti RR, se pripoznajo kot stroški RR. Neposredni stroški, ki se jih ne da jasno povezati z aktivnostjo RR, se ne vključujejo med stroške RR. Pojavlja se vprašanje, ali naj se stroški kapitala in obresti locirajo na aktivnosti RR. FAS 2 navaja, da naj se v splošnem stroški obresti in kapitala ne vključujejo v stroške aktivnosti RR za računovodske namene, vendar pa je to širše področje, ki ga FAS 2 ne obravnava.

FAS 2 zahteva, da se v letnem poročilu razkrijejo celotni stroški RR, ki so bili preneseni v odhodke. Odločitev o razkritju preostalih informacij, kot so narava, status in stroški posameznih projektov RR, status patentov in drugo, pa FAS 2 prepušča posameznemu podjetju, saj ne pripomorejo pomembno k razumevanju računovodskih izkazov in so podatki o RR velikokrat zaupne narave.

FAS 2 povzame 4 možne načine tretiranja stroškov RR:

- stroške RR prenesemo v odhodke, ko ti nastanejo;
- stroške RR pripoznamo kot sredstvo, ko ti nastanejo;
- stroške RR pripoznamo kot sredstvo, ko so izpolnjeni določeni pogoji; ali
- zberemo vse stroške RR v posebni kategoriji, dokler prihodnje ekonomske koristi RR niso določene.

Aerts in Walton (2013, str. 152) navajata, da morajo podjetja v ZDA zaradi težav pri ustreznem definiranju RR in poslovanja po načelu preudarnosti vse stroške RR prenesti v odhodke v obdobju, ko nastanejo, kar je navedeno tudi v FAS 2, ki navaja, da je izredno težko meriti višino pritoka koristi tudi v fazi, ko lahko z gotovostjo pričakujemo pritek gospodarskih koristi v podjetje iz naslova aktivnosti RR, saj višina teh pritokov koristi ne more biti merjena z gotovostjo. Zato stroški RR ne izpolnjujejo pogoja, da pritoke lahko zanesljivo izmerimo, in zato stroške RR prenesemo v odhodke, ko ti nastanejo.

FAS 2 tudi zavrača možnost, da bi vse stroške RR v podjetju usredstbili ob njihovem nastanku in jih ne ločevali po projektih, saj je potemtakem nemogoče zanesljivo oceniti dobo koristnosti za amortiziranje na ravni celotnih RR, projekti pa so tudi na različnih stopnjah dokončanja in z različnimi stopnjami negotovosti o njihovem uspehu.

V povezavi z možnostjo, da usredstveno stroške RR, če so izpolnjeni določeni pogoji, FAS 2 navaja kriterije, ki nekoliko dopolnjujejo kriterije pripoznanja po MRS 38 in SRS 2, in sicer v dodatnem pogoju, ki pravi, da mora biti odločitev glede usredstvenja ali takojšnjega

prenosa stroškov RR med odhodke določena na osnovi, ali bi bila primerljivost dobička med obdobji materialno iznakažena. Pri tem kriteriju pa se v praksi postavlja vprašanje o določitvi, kdaj je dobiček materialno iznakažen. Financial Accounting Standard Board (v nadaljevanju FASB) pri tem ugotavlja, da je nemogoče postaviti temeljne kriterije, ki bi jih uporabljali v vseh industrijah, kar je prvotni cilj metode določanja usredstvenja po postavljenih kriterijih.

FASB je tudi pregledoval možnost, da bi zbirali vse stroške RR v posebni kategoriji, ločeni od sredstev in stroškov, dokler bi lahko določili, ali obstajajo bodoče gospodarske koristi. Kategorija bi lahko bila poročana pod kapitalom kot negativni kapital ali v posebni kategoriji sredstev. Namen te metode je odložiti odločitev o usredstvenju, vendar je bila ta možnost zavrnjena, saj stroški pod to kategorijo ne bi omogočali ocenjevanja dobičkonosnosti podjetja in bi oteževali izračun finančnih kazalnikov (FAS 2).

FAS 2 tako kot enega izmed razlogov takojšnjega prenosa stroškov v odhodke navaja visoko stopnjo negotovosti. Walther in Strickland (2002) preučujeta smiselnost standarda po 25 letih od sprejema in ugotavljata, da je glede negotovosti FAS na preostalih področjih računovodstva dopustil uporabo večje mere profesionalne presoje managementa kot pa v primeru računovodenja stroškov RR. Vsa podjetja v Ameriki tako stroške prenašajo v odhodke, ne glede na uspeh projektov, uporabniki računovodskih izkazov pa so prepuščeni sebi, da ocenijo izvir prihodkov. V bilanci stanja tako manjka podatek o pomembnosti neopredmetenih osnovnih sredstev kot vira za doseg prihodkov, izkaz denarnih tokov pa je tudi zavajajoč, saj so investicije v RR poročane kot zmanjšanje denarnega toka iz poslovanja. FAS 2 prav tako navaja, da vseh stroškov ne moremo usredstviti, saj vsi projekti ne bodo uspešni, po drugi strani pa se je FAS 2 odločil za pristop, ko se vse stroške prenese med odhodke ne glede na to, da je kot razlog neusredstvenja navedel, da vsi projekti ne bodo uspešni, in s tem dopustil tudi možnost uspešnih projektov. Potemtakem se lahko vprašamo, zakaj podjetja vlagajo v RR, če ne pričakujejo bodočih koristi, ki jih morajo dokazovati za pripoznanje stroškov RR kot neopredmetenega sredstva. Ali ne zadošča že sama določitev podjetja za vlaganje v RR, da podjetje pričakuje pritok koristi v podjetje?

Avtorja Walther in Strickland (2002) pa podajata zanimivo primerjavo v računovodski obravnavi stroškov razvoja programske opreme. Po vsebini so sami stroški izjemno podobni stroškom RR, vendar v ZDA zanje velja poseben standard FAS 86, ki pravi, da po profesionalni presoji stroške podjetja lahko usredstviijo in jih nato amortizirajo ter po profesionalni presoji slabijo. Ker so stroški izjemno podobni RR, je ta standard kontradiktoren usmeritvam FAS 2, ki pravi, da se stroški prenesejo v odhodke, ko ti nastanejo. Dinh, Sidhu in Yu (2018, str. 2) so v raziskavi primerjali investicije v podjetjih, v katerih razvijajo programsko opremo in lahko stroške usredstviijo, z ostalimi tehnološkimi podjetji, ki stroškov ne smejo usredstviti. Ugotovili so, da se ostala tehnološka podjetja, ki stroškov ne usredstviijo, soočajo z višjo ravno nezadostnih vlaganj kot podjetja, ki stroške programske opreme usredstviijo. Na primeru preučevanih podjetij, ki razvijajo programsko

opremo, so tudi ugotovili, da usredstvenje zmanjšuje možnost zniževanja investicij v RR, ko je poslovodstvo pod pritiskom doseganja zadostnega poslovnega izida.

V Evropi pa je pogled na stroške RR fleksibilnejši. Splošni stroški raziskovanj morajo biti takoj preneseni v odhodke, medtem ko so stroški razvoja preneseni v poslovni izid v ekonomskem življenju produkta. Veliko podjetij pa še vseeno stroške razvoja takoj prenese med odhodke, saj vplivajo na zniževanje davčne osnove v tekočem letu.

Markarian, Pozza in Prencipe (2008) so v opravljeni raziskavi preučevali motive tretiranja stroškov RR v podjetjih, ki kotirajo na milanski borzi, ter ugotovili, da se podjetja poslužujejo usredstvenja stroškov RR v namen vplivanja na dobičkonosnost, medtem pa niso odkrili povezave z usredstvenjem in motivom za izpolnjevanje finančnih zavez.

Avtorji Dinh, Kang in Schultze (2016, str. 396–401) so na primeru 150 nemških podjetij, ki kotirajo na borzi med letoma 1998 in 2012 in uporabljajo MRS, odkrili, da je odločitev za usredstvenje stroškov RR in za to, kolikšen znesek stroškov RR naj se prenese med sredstva, močno povezana s premagovanjem primerljivih podjetij (ang. benchmark beating) in z drugimi oportunističnimi odločitvami. Ugotovili so, da je tržna vrednost podjetja v tretjini primerov negativno povezana z usredstvenjem stroškov pri podjetjih, ki usredstvenje uporabljajo za premagovanje primerljivih podjetij, pozitivno povezavo pa so odkrili v polovici primerov pri uspešnih podjetjih, ki usredstvenja ne uporabljajo za premagovanje primerljivih podjetij. Tako ni enolične povezave med tržno vrednostjo podjetja in usredstvenjem stroškov RR, vendar pa je prenos stroškov RR med sredstva povezan z dvigovanjem poslovnega izida nad določen prag. Diskrecijsko usredstvenje RR je lahko izvedeno z namenom, da poslovodstvo signalizira notranje informacije trgu o bodočih gospodarskih koristih.

Do podobnih ugotovitev so prišli tudi avtorji Cazavan-Jeny, Jeanjean in Joos (2011, str. 145), ki so na podlagi pregleda poslovanja francoskih podjetij, ki kotirajo na borzi, pregledovali, ali odločitev poslovodstva za usredstvenje ali prenos stroškov v odhodke podaja informacijo o prihodnji uspešnosti poslovanja podjetja. Ugotovili so negativno oziroma nevtralno korelacijo med prihodnjim poslovanjem in prenosom stroškov med sredstva. Ko podjetja stroške usredstviijo in jih prek amortizacije prenašajo med odhodke, pa so ugotovili, da stroški, ki jih prenesejo med odhodke, predstavljajo močnejšo negativno korelacijo s prihodnjim poslovanjem podjetja. Ugotovili so, da podjetja, ki usredstviujejo stroške RR, manj namenijo za RR, so manjša in manj uspešna v primerjavi s podjetji, ki stroške prenesejo med odhodke, prav tako pa ti, ki stroške usredstviijo, zasledujejo prag, ki ga želijo doseči oziroma preseči.

2.1.4 Nabavna vrednost znotraj podjetja razvitih neopredmetenih sredstev

MRS 38 nalaga, da mora biti neopredmeteno osnovno sredstvo merjeno po nabavni vrednosti, ki predstavlja seštevek vseh stroškov od takrat naprej, ko sredstvo izpolnjuje

kriterije za pripoznanje. Izdatki, ki so bili na začetku pripoznani kot odhodki, se kasneje ne vključujejo v nabavno vrednost neopredmetenega osnovnega sredstva.

Nabavna cena je znesek, ki ga je plačal kupec, zmanjšan za davek. Nabavna cena predstavlja dejanski strošek za uporabnika. To pomeni, da je vrednost trenutnih in kapitalskih stroškov produktov in storitev za RR v višini celotne cene, ki jo je plačala poročevalska enota, vključno z davki na produkt, ki povečujejo ceno, in s subvencijami, ki znižujejo ceno nabavljenega produkta. Pozornost pa je treba nameniti izvzetju davkov, kot je na primer DDV, da se njegova višina ne vključi v ceno za poročanje (OECD, 2015, str. 118).

Nabavna vrednost tako vključuje vse direktne stroške, potrebne za nastanek, proizvodnjo in pripravo sredstva za uporabo. V vrednost se vštevajo tudi uvozne in nevračljive nakupne dajatve, zmanjšane za prejete popuste (Novak, 2013, str. 58). Primeri takih stroškov so strošek materiala, strošek dela, storitev, strošek pridobitve pravnih pravic in tudi strošek amortizacije patentov in licenc, ki so bili del pridobivanja sredstva. MRS 23 pa navaja tudi kriterij za pripoznavanje stroška obresti za pridobitev neopredmetenega osnovnega sredstva (MRS 38). V nabavno vrednost znotraj podjetja razvitega neopredmetenega osnovnega sredstva pa ne vključujemo stroškov prodajanja, administrativnih stroškov, drugih splošnih stroškov (izjemoma jih lahko pripišemo le v primeru, ko jih lahko direktno povežemo s pripravo sredstva na uporabo). V nabavno vrednost ne vključujemo niti zaznanih nepravilnosti in začetnih izgub iz poslovanja, preden je sredstvo doseglo načrtovano učinkovitost, in stroškov izobraževanja osebja za uporabo razvitega sredstva (MRS 38).

Na podlagi zgoraj naštetega mora podjetje razkriti skupni znesek izdatkov RR, ki so pripoznani kot odhodek v obdobju. Izdatki za RR sestavljajo vsi odhodki, ki jih lahko neposredno povežemo z aktivnostmi RR (MRS 38).

Priročnik Frascati opredeli tekoče izdatke kot skupek stroškov dela osebja RR in drugih tekočih stroškov, porabljenih za RR. Storitve in oprema, uporabljeni in porabljeni v času enega leta, se štejejo kot tekoči izdatki. Mednje morajo biti vključene tudi vse najemnine ali letni prispevki za uporabo fizičnega kapitala (OECD, 2015, str. 113).

Stroški dela predstavljajo kompenzacijo za delo ljudi na projektu RR, kot so plače in vse bonitete, povezane z zaposlitvijo, kot so bonusi, delniške opcije in nadomestila za letni dopust ter tudi vsa plačila v pokojninske sklade oziroma socialna zavarovanja in davki na plače. Pomembno je, da se v stroške RR vključijo le stroški zaposlenih, ki delajo na projektu, oziroma proporcionalni stroški njihovih plač glede na število ur, ki so jih naredili za projekt, če zaposleni niso izključno zaposleni samo na projektu RR. Samo zato, ker je oseba zaposlena v oddelku RR, še ne moremo sklepati, da celoten strošek njene plače predstavlja strošek dela na aktivnosti RR. Stroški dela običajno predstavljajo največji delež tekočih stroškov RR. Priročnik Frascati predlaga, naj se stroški osebja delijo glede na tip zaposlitve (raziskovalci, tehniki, drugo podporno osebje). Razčlenitev stroškov po skupinah je lahko v pomoč pri sestavljanju indeksov stroškov za izdatke RR (OECD, 2015, str. 113).

Ostali tekoči stroški so sestavljeni iz nekapitalskih nakupov materiala, opreme in storitev za podporo izvajanju RR. Primer so voda, gorivo, knjige, naročnine v knjižnicah itd. Med tekoče stroške štejemo tudi licenčnine za uporabo programske opreme pri izvajanju aktivnosti RR za manj kot leto dni. Uporaba programske opreme za več kot leto dni mora biti vključena v kapitalske izdatke (OECD, 2015, str. 115).

Stroški RR znotraj skupine podjetij

Podjetja, ki so del skupine podjetij (multinacionalke), beležijo plačila RR ostalim podjetjem v skupini kot podporo pri RR znotraj celotne skupine, vendar od teh plačil malokrat prejmejo koristi. Taki transferji morajo biti izvzeti iz notranjih izdatkov člana, ki plačuje, in o njih poročamo kot financiranje za zunanji RR. S perspektive članice, ki izvaja aktivnost RR in je prejemnica izdatkov RR drugih članic, v primeru brez obveznosti do članic, da jim dostavi rezultate RR, so ta sredstva del notranjih izdatkov za RR in jih moramo razporediti kot zunanje vire sredstev. Vendar pa članice prejemnice teh izdatkov za RR v praksi tovrstnih prejetih plačil ne beležijo v knjigah kot zunanje vire financiranja za notranje RR, ampak jih tretirajo kot notranje financiranje (OECD, 2015, str. 116).

Znotraj skupine podjetij potekajo različne transakcije in ena izmed njih je tudi opravljanje raziskovalno-razvojne dejavnosti, ki jo za celotno skupino podjetij lahko opravlja le eno samo podjetje. V tej situaciji je treba biti pozoren na transferne cene, ki vplivajo na višino dobička, ki ga bodo izkazovala podjetja v skupini. Področje urejajo različni sporazumi, priporočila in smernice (Bobek-Gospodarič, 2018, str. 36).

Amortizacija

Stroški amortizacije sredstev, ki se uporabljajo pri aktivnostih RR, ne smejo biti vključeni v skupne notranje izdatke RR. Vendar pa so stroški osnovnega kapitala, ki so uporabljeni za RR, pogosto vključeni v finančne račune notranje enote RR. Priročnik Frascati priporoča, da se stroški amortizacije sredstev, uporabljeni v aktivnostih RR, spremljajo ločeno od stroškovnega mesta RR ali pa se jasno navede, da se ti stroški izključujejo iz skupnih izdatkov notranjih RR (OECD, 2015, str. 118).

Kapitalski izdatki za RR

Kapitalski izdatki za RR so letni bruto zneski, plačani za pridobitev osnovnih sredstev, ki se ponovljivo ali stalno uporabljajo pri izvajanju RR več kot eno leto. Najrelevantnejša vrsta sredstev, za katero se kapitalski izdatki zbirajo, so: zemljišča in stavbe, naprave in oprema, usredstveno računalniško programje (ang. software) in ostala intelektualna lastnina. Izdatki morajo biti poročani v njihovi celoti v obdobju, ko so nastali, ne glede na to, ali so bili razviti znotraj podjetja ali pa pridobljeni, in niso element amortizacije. Merjenje kapitalskih izdatkov za RR se osredotoča na sledljive transakcije uporabljanja kapitala za RR in ne toliko na ekonomske stroške lastništva in uporabe sredstev za RR. Stroški upravljanja sredstev v lasti tretje osebe za notranje RR morajo biti poročani kot 'drugi tekoči stroški RR'; kapitalski

stroški za RR so ločena kategorija in se morajo poročati v višini vrednosti ob pridobitvi. V namen izognitve dvojnega obračunavanja kapitalskih stroškov naj bo amortizacija za stavbe, obrate in opremo izključena iz notranjih izdatkov za RR (OECD, 2015, str. 119).

Pripoznavanje odhodka

Izdatki za neopredmetena sredstva so pripoznani po MRS 38 kot odhodki, ko se le-ti pojavijo, razen v primeru:

- ko so del nabavne vrednosti sredstva, ki zadoščajo kriterijem pripoznanja od 18. do 67. člena MRS 38; ali
- ko je sredstvo pridobljeno v poslovni združitvi in ni pripoznano kot neopredmeteno sredstvo – v tem primeru se vrednost izdatka pripozna kot del vrednosti dobrega imena na dan prevzema.

Kot smo omenili že zgoraj, so torej izdatki za raziskave pripoznani kot odhodki, ko se ti pojavijo, razen v primeru, ko so pridobljeni v poslovni združitvi, v kateri jih pripoznamo kot del dobrega imena (MRS 38).

Stroški postavitve spletne strani

Podjetja za informiranje kupcev in poslovanje v današnjem času uporabljajo spletne strani, zato se upravičeno postavlja vprašanje, ali si lahko spletno stran pripoznajo kot neopredmeteno sredstvo ali pa stroški vzpostavitve spletne strani predstavljajo odhodke. Odbor sekcije preizkušenih računovodij in davčnikov je podal naslednjo razlago, in sicer se spletna stran, ki jo podjetje razvije, pripozna kot neopredmeteno sredstvo, če se prek nje izvajajo naročila in prodajajo artikli in se tako generirajo prihodki. Organizacija torej lahko dokaže, da bodo iz nje v podjetje pritekale bodoče gospodarske koristi.

V primeru, da organizacija ne more dokazati neposrednih gospodarskih koristi (spletna stran je namenjena le oglaševanju produktov in storitev), pa se stroški vlaganja pripoznajo kot odhodki obdobja, v katerem nastanejo (Slovenski inštitut za revizijo, 2017).

2.2 Opredelitev revizije

Namen revizije računovodskih izkazov je povečati zaupanje uporabnikov računovodskih izkazov z izdajo mnenja na računovodske izkaze, s katerim revizor izrazi mnenje, ali le-ti izkazujejo pošteno in resnično sliko poslovanja podjetja in ali so izkazi pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Taylor in Glezen (2007, str. 42–44) navajata tri ključne razloge za revizijo računovodskih izkazov in koristi, ki izhajajo iz nje. Prvi razlog je investitorjem priskrbeti strokovno nepristransko mnenje o poštenosti izkazov. Drugi razlog je v različnih namenih in ciljnih

lastnikov in managerjev. Kot zadnji razlog pa navajata motiviranost pripravljavcev računovodskih izkazov za boljše opravljeno delo.

Mednarodni standardi revidiranja 200 (v nadaljevanju MSR 200) zahtevajo, »da revizor kot podlago za svoje mnenje pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake«. Zagotovilo, da so računovodski izkazi brez pomembno napačne navedbe, revizor pridobi z zbiranjem zadostnih revizijskih dokazov, s katerimi je tveganje pomembno napačne navedbe znižal na sprejemljivo nizko raven. Z revizijo ne dosežemo absolutnega zagotovila.

Taylor in Glezen (2007, str. 807) naštevata glavne cilje pri revidiranju neopredmetenih osnovnih sredstev, in sicer:

- »ugotoviti, ali so neopredmetena dolgoročna sredstva predstavljena s pogodbenimi pravicami, posebnimi pravicami ali sposobnostjo zaslužiti v podjetju (obstoj in pravice)«;
- »ugotoviti, ali so neopredmetena dolgoročna sredstva navedena po nabavnih vrednostih, zmanjšanih za amortizacijo (ovrednotenje in predstavitev)«; in
- »ugotoviti, ali so razkritja, ki zadevajo neopredmetena dolgoročna sredstva, ustrezna in v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli oziroma standardi (predstavitev)«.

Po ZGD-1 so k reviziji letnih poročil zavezane velike in srednje velike kapitalske družbe. Revizijo izvedejo neodvisne revizijske družbe, ki podajo mnenje, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih prikazujejo pošteno in resnično stanje poslovanja podjetja na podlagi aplikativnih predpisov in standardov.

V hitro spreminjajočem se okolju podjetja sprejemajo odločitve na podlagi informacij. Od le-teh je torej odvisno, kakšne odločitve se bodo sprejemale in kako bo potekalo poslovanje v sodobnem okolju, ki zahteva vsakodnevno prilagajanje. Čeprav se v procesu revizije pregledujejo pretekli podatki, pa ima revizija ključen vpliv na prihodno poslovanje, saj s pregledom preteklega poslovanja in z odkrivanjem napak lahko opustimo slabe prakse v preteklosti in spremenimo način dela v prihodnosti. Na kakovost in zanesljivost informacij vpliva tudi revidiranje, ki daje zagotovila za pravilnost informacij.

Revidiranje je v Zakonu o revidiranju (ZRev-2), Ur. l. RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K in 84/18, pojmovano kot revizija »posamičnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike«. Revizija posamičnih računovodskih izkazov ali konsolidiranih računovodskih izkazov je po Zakonu o revidiranju definirana kot »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz

finančnega stanja in poslovnega izida pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja».

Committee on Basic Auditing Concepts navaja širšo definicijo revidiranja v Taylor & Glezen (2007, str. 32), ki pravi, da je revidiranje »sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditve z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom«. Pojem uradne trditve lahko razumemo kot predstavitev računovodskih izkazov, ki jih je pripravila organizacija ob pomoči računovodstva. Revizorji iščejo ter zbirajo podporno dokumentacijo k tem predstavitev, da se prepričajo o skladnosti z ustreznimi uveljavljenimi sodili in o tem, ali predstavitev prikazujejo pošten prikaz poslovanja podjetja na podlagi sprejetih standardov.

Pri revidiranju res najprej pomislimo na revizijo računovodskih izkazov, vendar pa se je revizija razširila tudi v notranje poslovanje podjetja. V kontekstu RR je za podjetja smiselno, da uvedejo notranjo revizijo aktivnosti RR in drugih področij, ki pomembneje vplivajo na poslovanje. Ker se v magistrski nalogi osredotočam na zunanjo revizijo stroškov RR, druga možna področja revizije omenjam le za bralčevo razumevanje konteksta.

Prvi Zakon o revidiranju je bil v Sloveniji sprejet leta 1993. Z zakonom je opredeljeno revidiranje računovodskih izkazov, regulirano delovanje Inštituta, Agencije za javni nadzor nad revidiranjem in družb, ki opravljajo storitve revidiranja, ter družb, v katerih se opravlja revidiranje. Prav tako je z zakonom regulirano tudi delo pooblaščenega revizorja.

Lin in Vasarhelyi (1980, str. 210–211) predstavljata pomembnost treh pogledov računovodenja RR: (1) vrednotenje RR in predstavitev v računovodskih izkazih, (2) načrtovanje in finančno načrtovanje RR ter (3) kontrola in revizija RR. Prvi vidik je najpomembnejši za zunanje uporabnike računovodskih informacij, medtem ko sta zadnja dva vidika najpomembnejša za podjetje samo.

Priročnik Frascati opredeli aktivnost RR, če aktivnost izpolnjuje vseh spodnjih pet meril (OECD, 2015, str. 44):

- izvirnost,
- kreativnost,
- negotovost,
- sistematičnost in
- prenosljivost in/ali ponovljivost.

Na podlagi zgornjih meril lahko revizorji pregledajo aktivnosti RR v podjetju, ali izpolnjujejo kriterije za RR. Priročnik Frascati nam v spodnji tabeli pomaga s primeri vprašanj za opredelitev projektov RR (OECD, 2015, str. 49).

Tabela 1: Primeri vprašanj za opredelitev projektov RR

Kaj so cilji projekta?	Doseganje zahtevnejših in izvirnih ciljev skozi ustvarjanje 'novega znanja'. Vsaka uporaba že obstoječega znanja (tudi njegova izpeljanka), ki ne poskuša razširiti obstoječega znanja, se mora izključiti. (Izvirnost)
Kaj je novo v tem projektu?	Poleg razvoja novega znanja mora imeti projekt RR kreativni pristop, kot je snovanje nove uporabe obstoječega znanstvenega znanja, nove uporabe obstoječe tehnike ali tehnologije. (Kreativnost)
Katere metode se uporabljajo za izvedbo projekta?	Metode, uporabljene v znanstvenih in tehnoloških raziskavah kot tudi v raziskavah na področju družboslovja, humanistike in umetnosti, so sprejete, če naslavlajo negotovost o končnem izidu projekta. Negotovost je lahko o potrebnem času in virih, potrebnih za doseg načrtovanega cilja. Izbor metode je lahko del kreativnosti projekta in soočanja z negotovostjo obenem. (Kreativnost in negotovost)
Kako splošno so uporabna odkritja ali rezultati projekta?	Ugotovitve RR morajo poleg ostalih 4 meril izpolnjevati tudi kriterij prenosljivosti in/ali ponovljivosti. Prenosljivost je lahko na primer dokazana s predstavitvijo v znanstveni literaturi in z uporabo zaščite intelektualnih pravic.
Kateri profili osebja/zaposlenih delajo na projektu?	Predpostavlja se, da je potrebnih veliko veščin za izvedbo projekta RR. Raziskovalno osebje na projektu so raziskovalci in le-ti so pomembni za identifikacijo dejavnosti RR, ki izpolnjuje vseh pet meril, tehniki in ostalo podporno osebje pa ne spadajo v to kategorijo.
Kako naj bodo raziskovani projekti raziskovalnih institucij klasificirani?	V posameznih primerih lahko uporabimo 'institucionalni pristop' za razlikovanje med projekti RR in projekti, ki to niso. Na primer, večino projektov izvajajo raziskovalni inštituti ali raziskovalne univerze in ti projekti so lahko kvalificirani kot projekti RR. Projekti, ki se izvajajo drugje – v organizacijah, v katerih dejavnost ni namenjena izključno dejavnosti RR – morajo zadostiti vsem 5 kriterijem.

Vir: OECD (2015).

2.2.1.1 Vloga notranje revizije

Področje RR je lahko zelo tvegano področje v organizaciji, odvisno od narave poslovanja in sektorja, v katerem organizacija deluje. Nasprotno pa so aktivnosti RR, ki jih izvaja organizacija, v pomoč pri obvladovanju ali upravljanju tveganj, povezanih s konkurenco. Notranja revizija mora imeti v organizaciji pogovor z vsemi zainteresiranimi stranmi organizacije, da pridobijo mnenja in poglede na to, kakšen nivo zagotovil potrebujejo in kako lahko to zagotovijo. Pomembno je, da je notranji revizor, ki prevzame revizijsko nalogo, kompetenten, ima zadostno znanje, izkušnje in razumevanje procesa RR. To ne pomeni, da mora biti notranji revizor strokovnjak na področju RR, vendar mora znati prepoznati obstoj tveganj in potencialnih tveganj (Chartered Institute of Internal Auditors, 2017).

Chartered Institute of Internal Auditors (2017) opisuje, da notranja revizija lahko zagotovi neodvisno in objektivno zagotovilo, s tem ko zagotovi, da so v primeru, v katerem se je vodstvo lotilo svojih pregledov, ukrepi ustrezno zabeleženi, relevantni glede na ugotovitve, da je časovni razpored za implementacijo aktivnosti razumen in da so bili ukrepi implementirani ob upoštevanju naslednjih področij:

1. *Kultura upravljanja je postavljena in metode delujejo*

Notranji revizor mora pregledati podporno dokumentacijo, da ugotovi, ali so na primer načrti RR smiselni. Diskusija z višjim managementom je potrebna za doseganje razumevanja področja kulture upravljanja podjetja.

2. *Prepoznavanje in pregled tveganj*

Notranji revizor se lahko posvetuje z oddelkom obvladovanja tveganj, da pridobi register tveganj organizacije in individualne registre tveganj za različne projekte RR. Register tveganj se lahko pridobi od skupine, ki dela na raziskovalno-razvojnem projektu.

3. *Za spremljanje in pravne zahteve se hranijo finančne evidence*

Notranji revizor mora pregledati podporno dokumentacijo, da ugotovi, ali so na primer dokumentirani postopki spremljanja odgovornosti za sredstva alocirani na posamezne faze projekta RR. Revizor se mora posvetovati s finančnim in z davčnim oddelkom, da pridobi razumevanje procesov.

4. *Postopek merjenja uspešnosti za spremljanje rezultatov projekta raziskovanja in identifikacija pričakovanj stranke*

Notranji revizor mora pregledati podporno dokumentacijo, da ugotovi, ali so na primer dokumentirani procesi glede ključnih kazalnikov uspešnosti (KPI, ang. key performance indicators) za spremljanje napredka projektov RR in kako so finančne vzpodbude in nagrade

uporabljene za doseganje ciljev organizacije skozi aktivnosti RR. Revizor mora govoriti z vodjem projektov RR, da poizve o postopku merjenja uspešnosti.

5. *Načrtovanje in obravnavanje potreb o zaposlovanju, ohranjanju in usposabljanju zaposlenih*

Notranji revizor mora pregledati podporno dokumentacijo, da ugotovi, ali so na primer dokumentirane politike in postopki pri zaposlovanju in zadržanju zaposlenih za raziskovalna mesta, ali se poroča o zadržanju zaposlenih in izobraževanju. Revizor mora opraviti pogovore s kadrovskim oddelkom, da pridobi razumevanje, kako poteka proces privabljanja in zadržanja ter izobraževanja.

2.2.1.2 *Načrtovanje in kontrola RR*

Načrtovanje in kontrola v podjetjih se začne z definiranjem ciljev, strategije in načrtov ter se konča z vrednotenjem delovanja, s kontrolo in z revizijo. Kontinuirana kontrola in revizija RR sta pomembni za učinkovito implementacijo in dobro načrtovanje v prihodnosti. Samo kontrolo stroškov RR avtorja razdelita na finančni in tehnični nadzor. V RR načrtovanje stroškov služi za določanje izdatkov. Odstopanje od načrta lahko povzročijo negativni dogodki (prekoračitev stroškov) ali pa željeni in blagodejni dogodki (nepričakovan napredek v raziskovanju). Kot posledica tega RR zahteva načrtovanje finančnega okvirja (ang. budget), ki je tesno povezan s samim potekom projekta in z različnimi fazami projekta (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 207).

Finančna kontrola

Finančno kontrolo avtorja imenujeta tudi kontrola finančnega okvirja. Njena naloga je odgovoriti na vprašanje: »Kako projekt napreduje v povezavi z načrtovanimi prihodki in izdatki?« Prva naloga kontrole stroškov je ločitev direktnih in indirektnih stroškov. Direktni stroški vključujejo stroške plač zaposlenih, materiale in opremo. Indirektni stroški so na primer plače delavcev v administraciji, potni stroški, najemnine in drugi raznovrstni stroški. Običajno so direktni stroški nadzorovani s strani managerja RR, ki pa lahko nadzoruje tudi del indirektnih stroškov (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 207).

Tehnična kontrola

Z izjemo visokotehnoloških podjetij večina stroškov RR izvira iz stroškov dela zaposlenih na projektih. Naloga tehnične kontrole je nadzorovanje poteka projekta, primerjava poteka projekta z načrtom in ocenjevanje projekta v luči prvotnega načrta. Pogosto odkritja v procesu pregleda lahko spremenijo naravo projekta, njegov obseg, potencialno pomembnost projekta in lahko zahtevajo drugačno porabo resursov, kot je bilo sprva pričakovano. Ko so velika odstopanja odkrita, ni nujno, da so raziskovalni managerji kaznovani, bolje je, da se izvede ponovna ocena prvotnega namena projekta skupaj s finančnim načrtom. Učinki,

povezani z obsegom in s stroški posodobljenega projekta, pa morajo biti prav tako vključeni v finančni načrt celotne organizacije (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 208).

Avtor navaja, da metoda ničelnega predračunavanja (ang. Zero-based budgeting) ne meri le koristnosti in pomaga pri izboru projekta, temveč je tudi učinkovito kontrolno orodje za sistematično preverjanje načrta aktivnosti RR skozi leta. V članku avtor predstavlja primer vprašanj, ki si jih mora manager zastaviti pri pregledu projekta: Ali naj bo aktivnost oziroma projekt sploh izpeljan? Kakšen naj bo nivo kakovosti? Naj se izvede na ta način? Koliko naj bi projekt stal? Kdaj bi moral biti projekt končan? (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 208)

2.2.2 Funkcija revizije

Ni le finančna kontrola tista, ki dela nalogo revizije stroškov RR zahtevno, tu so še drugi faktorji, ki jo delajo težavno:

- dokumentov o aktivnostih je malo, če sploh kaj;
- rezultati in ugotovitve so pogosto predstavljeni kot raziskovalni članki in tehnična sporočila, kar je za revizorje velikokrat nerazumljivo;
- napredek na raziskovalnem področju redko poteka neposredno po začetnih načrtih.

Zgoraj našteje težave in razlike v procesu RR od prodaje, marketinga in proizvodne funkcije vodijo k predlogu, da mora biti za revizijo stroškov RR uporabljen drugačen pristop. Avtorja v članku navajata predloge avtorja Reevesa, ki pravi, da naj se revizija oddelka raziskovanja osredotoči na naslednja področja (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 208):

- izbor vodje,
- usposabljanje za tehnike upravljanja,
- komunikacija navzdol (komunikacija med organizacijo in ekipo RR),
- posamično ovrednotenje izvedbe,
- ocenitev opreme in nivo truda.

Po drugi strani pa avtorja Lin in Vasarhelyi (1980, str. 208–209) navajata delo avtorja Pritchetta, ki navaja 7 korakov k reviziji RR:

- pregled ciljev in namena,
- pregled odobritve,
- pregled kontrol,
- pregled odnosa med RR in marketingom,
- pregled produktivnosti osebja,
- pregled notranje varnosti,
- pregled ROI.

Reeves v svojem pristopu ne vključuje tehnične ocene uspešnosti. Uspešnost je lahko dosežena z mnogimi metodami, vključno z medsebojnim ocenjevanjem (ang. peer evaluation), ocenjevanjem s strani nadrejenih ali z doseženimi cilji, ki so bili prvotno zastavljeni (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 209).

Vendar pa različne aktivnosti, dejavnosti in sama narava RR od revizorja zahteva, da svoj pristop k revidiranju prilagaja. V splošnem večina stroškov RR nastane v stroških dela, ki pa jih lahko spremljamo in nadziramo s tradicionalnimi metodami spremljanja stroškov. A raziskovalci pogosto niso plačani za nadurno delo in imajo ohlapen delovni čas, kar mora revizor tudi upoštevati. V primeru pomanjkanja zapisov naj revizor poveča pregled skladnosti in naj se manj poslužuje analitičnega pregleda in preizkušanja podatkov (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 209).

2.2.3 Sistematični pristop k reviziji raziskav in razvoja

Ko se srečujemo s funkcijo RR, sta kontrola in revizija dve dokaj vzporedni nalogi. Revizija mora biti celovito ocenjevanje aktivnosti RR, medtem ko je funkcija kontrole poudarjati pregled individualnega projekta po korakih in fazah (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 210).

Težave, ki jih povzroča pomanjkanje vertikalne komunikacije in kompetentnega managementa, lahko znatno ovira prizadevanja raziskovalcev, vendar pa se ta težava lahko omili s premišljenim trudom. Vsak projekt RR je majhen sistem in mora biti jasno opredeljen že v samem začetku projekta in na vsaki stopnji prestrukturiranja. Avtorja povzemata 5 ključnih dejavnikov pomembnosti projekta RR avtorja Churchmana (Lin & Vasarhelyi, 1980, str. 210):

- *Cilj projekta*: cilji morajo biti jasno določeni, korak za korakom in merilec uspeha mora biti opredeljen.
- *Sestavni deli projekta*: nanašajo se na vsak korak načrtovanja, vsako obliko nadzorovanja in odgovornosti članov ekipe.
- *Okolje, v katerem se projekt odvija*: okolje v pomenu zagotavljanja prostega mišljenja, brez ogrožanja uspeha zaradi nestrukturiranosti in negotovosti.
- *Razpoložljivi viri*: viri morajo biti zadostni in jasno določeni že v koraku načrtovanja projekta. Spremljanje in nadzor virov lahko prepreči nepričakovane prekoračitve stroškov ali ukinitve obetavnega projekta.
- *Upravljanje RR*: upravljanje je bilo tradicionalno zaupano vodjem projekta z dobrim tehnološkim znanjem in s pomanjkanjem administrativnega izobraževanja (administrativne naloge so dojemane kot ovira, ki mora biti izvedena proti svoji volji). Skrbno ocenjevanje vodstvenih veščin osebja RR in stik vodstva RR s profesionalnimi managerji sta ključ do uspeha managementa RR, kar mora biti osrednja misel v vseh projektih RR.

Podjetju pri razvoju novih in posodobljenih produktov nastajajo znatni stroški, koristi od nastajanja teh stroškov pa so razpršene skozi več let v prihodnosti in so lahko le redko natančno ocenjene.

2.3 Potek revidiranja od načrtovanja do izdaje mnenja

Revizija se prične s sprejetjem posla in z načrtovanjem izvedbe revizije. Taylor in Glezen (2007, str. 87) navajata splošne postopke revidiranja, saj se zaradi velikega števila področij revizij poslovanja ne da lotevati enotno. Postopke revizije zato razdelita:

- pripraviti delovni načrt, ki vsebuje tudi opredelitev standardov, v skladu s katerimi se opravlja revizija;
- zbirati dokaze, s katerimi se ocenjuje poslovanje;
- odkriti odklone od standardov, jih analizirati in raziskati;
- če je treba, določiti popravljalne ukrepe; in
- o izsledkih revizije poročati ustrezni organizacijski ravni.

2.3.1 Načrtovanje revizije

Mednarodni standardi revidiranja, ki urejajo načrtovanje revidiranja, so MSR 300 ter MSR 320. Načrtovanje revizije po MSR 300 vključuje »določitev celotne revizijske strategije za posel in razvijanje revizijskega načrta«. Revizijska strategija »predpisuje obseg, čas in usmeritev revizije in je podlaga za razvoj revizijskega načrta«. Načrtovanje koristi reviziji računovodskih izkazov na več načinov, in sicer med drugim:

- »pomaga revizorju posvetiti ustrezno pozornost pomembnim področjem revizije;
- pomaga revizorju pravočasno prepoznati in razrešiti možne probleme;
- pomaga revizorju primerno organizirati revizijski posel in ga voditi tako, da je izveden na uspešen in učinkovit način;
- pomaga pri izboru članov delovne skupine za posel s primerno ravniyo sposobnosti in pristojnosti za odzive na predvidena tveganja ter pri pravilnem dodeljevanju dela članom delovne skupine;
- olajšuje usmerjanje in nadziranje članov delovne skupine za posel ter pregledovanje njihovega dela; in
- pomaga pri usklajevanju dela, ki ga opravijo revizorji sestavnih delov in veščaki, kadar pride do takega primera«.

Revizijski načrt po MSR 300 vsebuje opise:

- »vrste, časa in obsega načrtovanih postopkov ocenjevanja tveganja, kot določa MSR 315;

- vrste, časa in obsega načrtovanih nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni uradne trditve, kot določa MSR 330; in
- drugih načrtovanih revizijskih postopkov, ki jih je treba opraviti, da bi bila zagotovljena skladnost z MSR-ji».

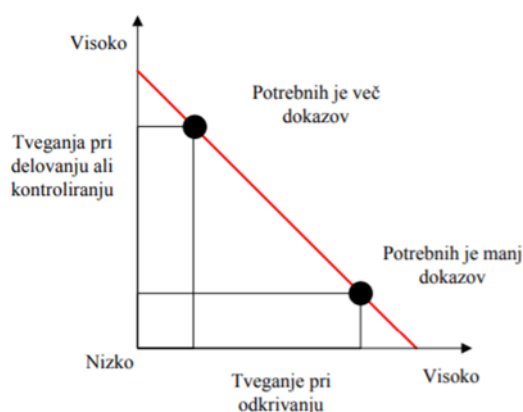
Po potrebi lahko revizor revizijsko strategijo in načrt med revizijo spremeni ter posodobi glede na prejete informacije med izvajanjem postopkov.

MSR 320 »obravnavajo revizorjevo odgovornost, da uporablja zamisel pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov«. Okviri računovodskega poročanja pomembnosti na splošno pojasnjujejo, da:

- »se napačne navedbe, vključno z opustitvami, štejejo za pomembne, če bi lahko upravičeno pričakovali, da posamič ali skupaj vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov;
- se presoje o pomembnosti sprejemajo v odvisnosti od razmer v okolju ter glede na velikost in vrsto napačne navedbe ali kombinacijo obeh; in
- so presoje o zadevah, ki so pomembne za uporabnike računovodskih izkazov, zasnovane na upoštevanju splošnih potreb uporabniških skupin v zvezi z računovodskimi informacijami; možni učinek napačnih navedb na posebne posamezne uporabnike, katerih potrebe se lahko močno razlikujejo, ni upoštevan».

Revizija mora biti zasnovana tako, da se med revizijo pridobijo zadostni, ustrezni in zanesljivi revizijski dokazi za pokritje tveganj in izdajo revizijskega mnenja. Večje je tveganje, ki ga zazna revizor, več zanesljivih, ustreznih in zanesljivih dokazov mora revizor pridobiti s postopki preizkušanja podatkov. Obratno sorazmerje obstaja med tveganjem pri odkrivanju in tveganju pri delovanju ali kontroliranju, kar prikazuje spodnja slika 1 (Evropsko računsko sodišče, 2012, str. 44).

Slika 1: Razmerje med sestavnimi deli revizijskega tveganja in potrebnimi revizijskimi dokazi



Vir: Evropsko računsko sodišče (2012).

2.3.2 Izvedba revizijskih postopkov

Kot navaja MSR 330, revizor načrtuje in izvede nadaljnje revizijske postopke za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev za vsako vrsto poslov, vsak saldo na kontu in vsako razkritje. Postopke prilagaja verjetnosti pomembno napačne navedbe in tveganja pri kontroliranju.

V sklopu predrevizije se revizorji seznani z delovanjem podjetja, s širšim ekonomskim in gospodarskim okoljem podjetja ter pridobijo razumevanje o notranjih procesih. V tej fazi revizije tudi izvedejo teste kontrol in določijo, ali se nanje lahko zanesejo. V primeru, da se na kontrole ne morejo zanesti, bodo v glavni reviziji potrebni dodatni pregledi in drugačni pristopi.

V glavni reviziji se revizorji osredotočijo na računovodske izkaze v letnem poročilu in razkritja k njim. Pridobijo zadostno dokumentacijo, na podlagi katere se prepričajo, da so izkazi brez pomembno napačnih navedb.

Na računovodske izkaze revizor nato izda mnenje, ki je lahko neprilagojeno (brez pridržka) ali prilagojeno (mnenje s pridržkom, odklonilno mnenje in zavrnitev mnenja). Poleg revizorjevega mnenja v letnem poročilu pa revizor napiše ugotovitve, namenjene poslovodstvu družbe (ang. management letter), v katerem predstavi izsledke revizije, predstavi ugotovljene pomanjkljivosti in poda priporočila. K temu poročilu revizor poda tudi listo ugotovljenih odstopanj, odkritih med revizijo računovodskih izkazov.

Na sam potek revidiranja in obseg torej vplivajo pomembnost posamezne postavke v računovodskih izkazih glede na izračunano materialnost, ugotovitve delovanja ali nedelovanja notranjih kontrol in standardi ter metodologija posamezne revizijske družbe.

2.3.3 Revizija neopredmetenih sredstev in stroškov raziskav in razvoja

Neopredmetena osnovna sredstva se v splošnem vrednotijo na podlagi nabavnih vrednosti, zmanjšanih za amortizacijo. Revizor mora oceniti pravilnost časovnega razmejevanja ter pregledati podporno dokumentacijo o njihovih stroških, ki tvorijo nabavno vrednost neopredmetenega sredstva. Pregled na primer vključuje pogodbe in račune ter drugo. Prav tako mora revizor pregledati ustrezno stopnjo amortiziranja in oceniti dobo slednjega, da lahko ugotovi, ali trenutne okoliščine opravičujejo morebitne popravke (Taylor & Glezen, 2007, str. 811–812).

Revizor se lahko posluži tudi uporabe analitičnih postopkov, pri katerih primerja višino neopredmetenih sredstev preteklega leta z revidiranim letom in načrtom, naredi primerjavo gibanja amortizacije neopredmetenih sredstev. Za ustreznost višine neopredmetenih osnovnih sredstev pridobi specifikacijo stroškov RR ter oceni njihovo smiselnost na podlagi podatkov, ki jih prejme od poslovodstva.

Samo revidiranje stroškov RR je lahko v nekaterih primerih težavno zaradi same narave stroškov RR. Za revizorja je pomembno, da razume, zakaj management stroške RR tretira tako, kot jih. Prepričati se mora, ali obstaja tveganje, da z usredstvenjem stroškov RR management želi vplivati na dobičkonosnost podjetja, torej na višino poslovnega izida, na katerega je lahko vezan bonus managementu, in na izpolnjevanje finančnih zavez.

Z vidika tveganja vplivanja na dobičkonosnost podjetja mora biti revizor še posebej pozoren na samo vsebino stroškov RR v podjetju. Če podjetje uporablja MRS ali SRS, lahko s pregledom vsebine stroškov RR revizor določi, ali izpolnjujejo kriterije za pripoznavanje neopredmetenega sredstva ali pa je bil prenos med odhodke smiseln in ne glede na tveganje vplivanja na dobičkonosnost oziroma izpolnjevanje finančnih zavez pravilna poteza managementa.

Če revizor tveganja vplivanja na dobičkonosnost ne zazna, je odločitev managementa, kako tretira stroške RR, z revizorjevega vidika manj tvegana, vendar se mora revizor postaviti v vlogo uporabnika računovodskih izkazov, ki mu bodo predstavljali pravilno sliko poslovanja podjetja.

Veliko investorjev, posojilodajalcev in managerjev stroške RR vidi kot investicijo. V izkazu denarnega toka stroški RR znižujejo denarni tok iz poslovanja in velikokrat imajo podjetja, ki veliko vlagajo v RR, negativni denarni tok, čeprav je njihova tržna vrednost visoka. To pomeni, da trg stroške RR vidi kot investicijo, ki bo generirala bodoče koristi (Walther & Strickland, 2002). V takem primeru je za revizorja še posebej težko, saj se mora pri svojem delu osredotočiti na uporabnika računovodskih izkazov. V navedenem primeru bo torej uporabnik videl izkazan visok negativni denarni tok, kar bi brez uporabe ostalih informacij o podjetju, dostopnih na trgu, za bralca pomenilo veliko verjetnost finančnih težav za podjetje tudi v prihodnje. Revizor v svojem mnenju k računovodskim izkazom izrazi mnenje o tem, ali finančni izkazi izražajo pošteno in pravilno sliko poslovanja podjetja, zato je pomembno, da revizor pregleda, ali podjetja v letnih poročilih ustrezno razkrijejo tudi svoja udejstvovanja na področju RR, da si bralec lahko ustvari pravilno sliko o poslovanju podjetja.

Walther in Strickland (2002) sta tako predlagala, da so stroški, ki zadostijo postavljenim kriterijem, usredstveni, vendar pa se ob koncu leta pregleda, ali bi bilo treba glede na trenutne pričakovane prihodnje koristi pripoznano sredstvo oslabiti, kar je eden izmed revizijskih postopkov, ki ga revizorji opravljajo tudi na opredmetenih sredstvih.

3 PREDSTAVITEV RAZKRIVANJA STROŠKOV RR V LETNIH POROČILIH DRUŽB TER MNENJA REVIZORJEV O PODROČJU RAČUNOVODENJA STROŠKOV RR

3.1 Raziskovalna vprašanja

Podjetja, ki imajo več raziskovalno-razvojnih projektov, so predvsem tehnološka podjetja, ki v letnih poročilih razkrivajo dejavnosti na področju RR, hkrati pa razkrivajo tudi med neopredmetenimi sredstvi usredstvene razvojne projekte, saj je področje zanje, vlagatelje ter širšo javnost izrednega pomena pri razumevanju delovanja podjetja. Zaradi slednjega pričakujem, da bodo tehnološka podjetja v letnih poročilih razkrivala več podatkov o aktivnostih na področju RR.

Področje stroškov RR je tako kot za računovodje izziv tudi za revizorje, ki pregledujejo, ali je podjetje stroške pravilno prikazalo v izkazih glede na njihovo naravo. Ker revizor razpolaga z manjšim obsegom podatkov o aktivnostih RR v podjetju, je težavno določiti pravilnost klasifikacije stroškov, zato se zanaša na podatke, ki jih prejme od posloводства. Opravila sem intervjuje s pooblaščenimi revizorji o njihovih izkušnjah s klasifikacijami stroškov RR med podjetji in o možnih izboljšavah na področju izkazovanja le-teh. Pred samo izvedbo intervjujev sem si postavila glavna vprašanja, ki jih predstavljam v nadaljevanju in navajam v prilogi 3 ter na katere sem iskala odgovore z več postavljenimi podvprašanji. Ali je motiv podjetij za izbor metode računovodenja RR vplivanje na poslovni izid v njihovo korist? Kako revizorji pregledujejo postavko RR? Katere metode se podjetja najpogosteje poslužujejo? Katero izmed metod zagovarjajo revizorji? Ali so potrebne spremembe metodologije pregleda postavke aktivnosti RR? Ali so potrebne spremembe standarda na področju računovodenja RR? Kje revizorji vidijo izboljšave tako na področju računovodenja postavke RR kot tudi v samem standardu? Povzetke pogovorov predstavljam v nadaljevanju.

3.2 Rezultati pregleda razkrivanja stroškov raziskav in razvoja v letnih poročilih slovenskih družb na Ljubljanski borzi

Za pregled razkrivanja stroškov RR v letnih poročilih sem izbrala podjetja, ki kotirajo na Ljubljanski borzi na dan 9. 6. 2019 (tabelo pregledanih letnih poročil družb, ki kotirajo na borzi, prilagam v prilogi 2 k magistrski nalogi), ter preverila razkrivanje dejavnosti RR v zadnjih objavljenih letnih poročilih. Število podjetij, ki kotirajo na borzi z delnicami in obveznicami na izbrani dan, je 37 (Ljubljanska borza, 2019). Skoraj vsa izbrana podjetja razkrivajo vsaj odstavek o dejavnosti RR, vendar pa le nekaj podjetij razkriva konkretnije informacije o delovanju na tem področju, peščica podjetij pa razkriva, ali stroške usredstviijo ali prenesejo v poslovni izid ob nastanku. V nadaljevanju podajam povzetek razkrivanja RR po podjetjih, ki stroške RR usredstviujejo, oziroma po podjetjih, ki razkrivajo področje RR tudi v računovodskem delu letnega poročila ali pa v poslovnem delu letnega poročila

razkrijejo več kot le opis delovanja na tem področju in področju uveljavljanja davčne olajšave.

Telekom Slovenije v letnem poročilu za leto 2018 razkriva raziskovalno-razvojne projekte, pri katerih je sodeloval tako doma kot v mednarodnem okolju. Razkrivajo, da so bili nekateri projekti delno ali v celoti financirani s sredstvi EU. Navajajo, v katero smer so usmerjene njihove raziskave. Predstavili so aktivnosti na večjih raziskovalno-razvojnih projektih. Za že zaključene projekte so navedli skupno vrednost projekta (Telekom Slovenije, 2018, str. 118–119). V računovodskih usmeritvah v letnem poročilu so zapisali, da Skupina Telekom pripozna stroške razvijanja med neopredmetenimi sredstvi in prek skrbnikov projektov mesečno spremlja potek projektov in v primeru, da se ugotovi, da se določen projekt ne bo izpeljal, se naredi odpis usredstvenih stroškov (Telekom Slovenije, 2018, str. 193). V računovodskem delu letnega poročila Telekom Slovenije ne omenja in ne razkriva stroškov RR.

DataLab Tehnologije d.d. v letnem poročilu za leto 2018 v razkritjih k računovodskim izkazom navaja, da največji del neopredmetenih sredstev predstavlja usredstvenje razvoja programa Pantheon in zraven dodaja znesek za leto 2018 in 2017. V poslovnem delu letnega poročila pa pojasnjuje, da so vlaganja v razvoj v večini predstavljale izboljšave že obstoječih rešitev. V letnem poročilu predstavljajo implementirane novosti in izboljšave po modulih, ki pa jih navajajo le opisno, zneska investicije pa ne razkrivajo (DataLab Tehnologije d.d., 2018, str. 56–69). Družba v letnem poročilu podrobneje predstavi sestavo stroškov RR tako na nivoju skupine kot za družbe, pri čemer poroča o strošku notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in nakupa raziskovalno-razvojnih storitev. Strošek vlaganja v RR poroča tudi o vrsti stroška, to je stroška dela oseb, nakupa raziskovalno-razvojne opreme, materialnih stroškov in stroškov raziskovalno-razvojnih storitev ter stroškov pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci. V letnem poročilu zasledimo tudi glavni cilj skupine, ki je razvoj kakovostnega in zanesljivega informacijskega sistema (DataLab Tehnologije d.d., 2018, str. 101). Družba torej skladno s ciljem veliko vlaga v razvoj, čemur je tudi v letnem poročilu namenila več pozornosti kot ostala podjetja.

DARS d.d. v poslovnem delu letnega poročila za leto 2018 navaja večje razvojne projekte in jih na kratko opisuje. V pojasnilih k računovodskih izkazom družba razkriva znesek dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev, ki se nanašajo na preostanek stroškov razvoja in registracije lastne blagovne znamke DarsGo in jih bo družba ves čas veljavnosti sorazmerno mesečno prenašala v stroške (Dars d.d., 2018, str. 104).

Gorenje d.d. v poslovnem delu letnega poročila za poslovno leto 2018 navaja ključne usmeritve RR po segmentih izdelkov pod lastno blagovno znamko in znamko Lindköping. Navajajo novolansirane produkte in projekte v teku (Gorenje d.d., 2018, str. 44, 46–48). V letnem poročilu razkrivajo tudi, da je Skupina Gorenje v letu 2018 v postopku integracije s Skupino Hisense zaradi prilagoditve njenim poslovnim strategijam, načrtom delovanja, predpostavkam in metodologijam ocenjevanja spremenila nekatere računovodske ocene. Te

računovodske usmeritve se brez vstopa Hisense v lastništvo ne bi spremenile. Tako je prišlo tudi do spremembe računovodskih ocen pri usredstvenju razvojnih stroškov. V letnem poročilu navajajo, da Skupina Hisense letno vlaga 5 % prihodkov v RR. Razvojni cikli platform in projektov, ki se razvijajo in usredstvuejo, bi se tako po načrtih in predvidenih sinergijah med Gorenjem in Hisense bistveno skrajšali. Skladno s tem se bodo skrajšali cikli življenjske dobe aparatov. Posledično naj bi s tem Gorenje na trg ponujal inovativnejše, novejša aparate z boljšimi značilnostmi, ki bodo konkurenčnejši in dobičkonosnejši. Metodologijo usredstvenja razvojnih stroškov so z integracijo spremenili na način, da se je odpravilo usredstvovanje posrednih stroškov, to je stroškov, ki se ne štejejo za neposredne stroške razvoja, skrajšali so dobo koristnosti usredstvenih neopredmetenih sredstev, skrajšana je torej doba amortiziranja s 7 na 5 let, usredstvuejo se le razvojni stroški, ki se nanašajo na strateške platforme in projekte z vrednostjo usredstvenja nad 1 milijonom evrov, ki jih odobri poslovodstvo in bodo prinašali ustrezno dodano vrednost. Izvedli so slabitve in odpise neopredmetenih sredstev. V letnem poročilu razkrivajo tudi znesek vpliva teh sprememb na poslovni izid pred davki tako na ravni skupine kot na ravni družbe. Spremembe so izvedli prek odpisov ali pospešene amortizacije nekaterih starejših ali po ocenah Skupine Hisense nestrateških platform (Gorenje d.d., 2018, str. 102). Po integraciji s Skupino Hisense se tako v Skupini Gorenje usredstvuejo le neposredni stroški razvijanja, ki so izkazani po nabavni vrednosti, zmanjšani za znesek amortizacije in morebitno oslabitev. Ocenjena doba koristnosti za odložene stroške razvijanja je med 3 in 10 let (Gorenje d.d., 2018, str. 107). V pojasnilih k računovodskim izkazom Gorenje razkriva znesek dolgoročno odloženih stroškov razvijanja in jih amortizira v obdobju petih let. Vrednost odloženih stroškov razvijanja deli na nabavo, odpise, odtujitve, druge prenose in tečajne razlike ter amortizacijo tako za skupino kot za družbo. V letnem poročilu razkrivajo tudi gibanje neopredmetenih sredstev, ki izhaja prav iz spremenjene politike obravnavanja stroškov razvoja. Večinski del povečanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev izhaja iz usredstvenih stroškov razvijanja novih izdelčnih platform, zmanjšanje pa se v večini nanaša na odpise usredstvenih stroškov razvoja. Razlog za večji odpis je skladno s politiko Skupine Hisense v tem, da se nove platforme razvijajo hitreje, so konkurenčnejše in dobičkonosnejše. V letnem poročilu razkrivajo tudi učinek usredstvovanja neposrednih stroškov in mejo, nad katero se projekt šteje kot pomembnejši, in za katere stroške usredstvuejo (Gorenje d.d., 2018, str.127–130).

Krka d.d. v letnem poročilu za leto 2018 v poslovnem delu na kar 8 straneh navaja aktivnosti na področju RR farmacevtskih produktov za uvajanje novih izdelkov in ohranjanje svoje konkurenčnosti na vseh trgih. Navajajo pomembnost RR v družbi ter njihov obseg. Predstavljene so pomembnejše novosti in sodelovanja na področju RR. Družba je v letu 2018 tudi prejemnica številnih nagrad na področju raziskovanja in dosežkov. Na področju patentov v letnem poročilu razkrivajo število novopridobljenih patentov in število obstoječih. Poročajo o novih izdelkih po različnih skupinah zdravil in regijah, vpeljanih v letu 2018, ter njihovi registraciji. Registracije številnih izdelkov so uspešno opravili tudi na področju veterinarskih izdelkov (Krka d.d., 2018, str. 107–114). Družba med poslovnimi odhodki razkriva znesek stroškov razvijanja ter kolikšen del predstavljajo v prodaji tako na

ravni skupine kot družbe. (Krka d.d., 2018, str. 70–71). Skupina Krka d.d. v svojih računovodskih usmeritvah razkriva, da vse stroške, povezane z lastnim razvojno-raziskovalnim delom, takoj ob nastanku pripozna kot odhodek v poslovnem izidu in tako stroškov ne usredstvuje (Krka d.d., 2018, str. 177).

V letnem poročilu Skupine SIJ d.d. za leto 2017 družba v poslovnem delu navaja aktivnosti na področju RR, v razkritjih k računovodskim izkazom pa družba razkriva, da med neopredmetenimi sredstvi skupina izkazuje tudi vlaganja v razvoj novih izdelkov, ki so povečevali vrednost neopredmetenih osnovnih sredstev v letu 2017. Drugega podatka o računovodskih usmeritvah skupine za obravnavanje stroškov RR v letnem poročilu nismo našli (SIJ d.d., 2017, str. 105).

Skupina Unior d.d. v letnem poročilu za leto 2018 v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriva odložene stroške razvijanja, ki so predmet amortizacije, vendar podrobnejših informacij kot znesek amortizacije in projekta, na katerem se ti stroški ustvarjajo, na ravni tako skupine kot družbe ne razkrivajo (Unior d.d., 2018, str. 93).

3.3 Predstavitev mnenj revizorjev o računovodenju in reviziji stroškov RR

3.3.1 Namen in cilji

Namen empirične raziskave je osvetliti področje računovodenja stroškov RR v luči revizorjevega pogleda na obravnavanje aktivnosti RR v podjetjih. Tovrstna raziskava v Sloveniji še ni bila izvedena. Pri prebiranju literature sem zasledila raziskave s področja motivov, ki ženejo poslovodstvo za izbor metode obravnavanja stroškov RR, ter prednosti in slabosti izbora ene in druge metode. S pomočjo delno strukturiranih intervjujev s pooblaščenimi revizorji osvetlujem revizorjev pogled na izkazovanje stroškov, kar bo v pomoč sestavljavcem računovodskih izkazov za izbor metode računovodenja stroškov RR. Magistrska naloga je namenjena tudi revizorjem, ki se soočajo s stroški RR pri pripravi in izvedbi revizije ter pregledu dokumentacije, pripravljene za namene aktivnosti RR. Hkrati je namen magistrske naloge tudi podati priporočila stroki, ki skrbi za popolnost računovodskih standardov ter predpisov. Cilj raziskave je kritično ovrednotiti kvaliteto in popolnost predpisov in standardov z vidika reševanja težav pri revidiranju in računovodenju stroškov RR, ki bodo v pomoč pri sestavljanju računovodskih izkazov in razumevanju standardov ter predpisov, pri čemer slednji ne dajejo jasnega navodila, ali je treba stroške usredstviti ali ne.

3.3.2 Izvedba intervjujev

Pri izvedbi delno strukturiranih intervjujev je sodelovalo 5 aktivnih pooblaščenih revizorjev, ki so bili ob izvedbi intervjuja vpisani v javni register pooblaščenih revizorjev, ki je objavljen na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo. Za delno strukturirani intervju sem se

odločila z namenom pridobiti celostno revizorjevo mnenje in pogled na obravnavano tematiko. Tako sem oblikovala vprašanja odprtega tipa, ki so služila kot rdeča nit pogovora za razvoj misli, ki sem jih dopolnjevala s podvprašanji za pridobitev celostnega mnenja o računovodenju stroškov RR. Na začetku sem postavljala splošna vprašanja o izkušnjah v reviziji, sledila so vsebinska vprašanja, na koncu pa sem udeležence intervjuja soočila tudi z vprašanjem zaprtega tipa, pri katerem so se mogli opredeliti do tega, katera metoda obravnave stroškov RR jim je bližje. Intervjuje sem izvedla na individualni ravni, v povprečju je intervju trajal 40 minut. Vsi intervjuvanci so odklonili snemanje pogovora, zato sem ob pogovoru delala zapiske, pogovor pa sem nato povzela in ga ponudila v pregled.

3.3.3 Rezultati intervjujev

V intervjuju so sodelovale tri osebe moškega spola in dve osebi ženskega spola, skupno pet intervjuvancev. Povprečno število let delovne dobe intervjuvancev v reviziji je 16,4, povprečno število let delovne dobe kot pooblaščenih revizorjev pa 9.

Koliko revizijskih strank ste revidirali v preteklem poslovnem letu? Koliko od njih je med stroški ali neopredmetenimi sredstvi izkazovalo raziskave in razvoj? Pri katerih tipih podjetij ste se srečevali z revizijo raziskav in razvoja?

Posamezen intervjuvanec je v povprečju v preteklem poslovnem letu revidiral 33,2 stranki, skupno 166 podjetij. Od tega so intervjuvanci v sklopu revizije pregledovali stroške RR ali njihovo usredstvenje pri 20 podjetjih. Večina podjetij, v katerih so se intervjuvanci srečali z RR, so bila proizvodna podjetja, sledijo farmacevtska podjetja, telekomunikacijska in tehnološka podjetja.

Ali ste se s stroški raziskav in razvoja pogostejše srečevali, ko je bilo gospodarstvo v krizi ali ko je bilo obdobje gospodarske rasti?

Nihče od intervjuvancev ne zazna spremenjene metodologije računovodenja RR v podjetjih v času, ko je gospodarstvo v krizi ali v rasti. Intervjuvanci pa dodajajo, da so podjetja, v katerih so se srečevali s stroški RR, večinoma zrela podjetja, ki so tudi med krizo dobro poslovala in niso imela likvidnostnih težav. Ker je gonilo njihovega poslovanja razvoj produktov, tega področja niso krčila in spreminjala, niti kriza nanja ni imela močnega vpliva. V tem pa leži morebitni razlog, zakaj večjih sprememb v računovodenju med krizo in rastjo ni. Pri ostalih podjetjih pa intervjuvanci opažajo razliko, da v času rasti podjetja namenjajo več sredstev za RR. V času krize se je dogajalo, da so podjetja izboljševala kazalnike za banke, kar je privedlo tudi do sprememb na področju računovodenja RR.

Kako načrtujete revizijo postavke raziskav in razvoja? Kako postavko pregledujete v sklopu pregledovanja kontrol v sklopu predrevizije in nato v postopkih glavne revizije?

Revizija postavke RR se izvaja le v primeru materialnosti zneska, ki ga podjetja izkazujejo med neopredmetenimi sredstvi oziroma stroški. Revizijska metodologija pa se spreminja glede na tveganje, ki ga revizor zazna. Intervjuvanci navajajo, da so pri reviziji pozorni na

to, kaj so interesi družbe, ter imajo hkrati v mislih tudi uporabnike računovodskih izkazov. Veliko sloni tudi na ocenah uprave in posloводства, kako dokaže izpolnjevanje kriterijev.

Revizija stroškov RR poteka glede na računovodske usmeritve družbe. V sklopu predrevizije se opravi poizvedovanje pri poslovodstvu o aktivnostih na področju RR ter se identificira potencialna področja, ki bi potrebovala podrobnejši pregled. Opravi se test stroškov, da se le-ti umeščajo na pravilna stroškovna mesta oziroma da se na projekt pripisujejo ustrezni stroški. Opravi se tudi test kontrol in se preveri, ali podjetje vodi evidence spremljanja projekta. Pridobi se načrt aktivnosti RR za prihodnja leta. Spoznamo se s projektno dokumentacijo in opravimo razgovor z zaposlenimi na projektih oziroma z vodjem projektov.

V sklopu glavne revizije se glede na izbrano metodo vodenja stroškov RR naredijo nadaljnji postopki. V primeru usredstvenja se naredi pregled napredovanja projekta glede na postavljeni načrt. Podjetja imajo narejene podrobne načrte razvoja projekta, načrtovane dobičke in stroške projekta ter načrtovano proizvodnjo ter prodajo. Pri načrtu je pomembno predvsem to, da se pregleda, kolikšen je načrtovani dobiček iz naslova aktivnosti RR, saj je brez ustreznega dobička usredstvenje nemogoče. Posebno pozornost se najprej posveti izpolnjevanju vseh kriterijev za usredstvenje. Pregleda se obstoj bodočih koristi iz naslova projekta RR in stroškov, ki so vključeni v usredstveni znesek. Revizor je pozoren predvsem na to, ali bo razvojni projekt ob pripoznanju prinašal prihodke, ki bodo presegali njegove stroške. Tu se pregleda tudi opravljena analiza trga, da bo produkt na trgu mogoče prodati. Pogleda se, ali so stroški po vsebini stroški razvoja in ali so to stroški, ki so zares nastali. Naredi se test, s katerim se preveri pravilnost obračunane urne postavke v tekočem letu, in primerjava z uporabljenimi urnimi postavkami v preteklih letih ter primerjava, koliko ur je bilo na projektu obračunanih v tekočem in preteklih poslovnih letih. Med leti primerjamo bruto bruto urno postavko, ki jo delimo z efektivnimi urami, opravljenimi na projektu (torej brez ur administracije). V procesu glavne revizije se analitično preverijo stroški na projektu, ali se matematično pravilno prenašajo na projekt, preveri se ustreznost začetka in stopnje amortiziranja. Posebno smo pozorni, da se stroški začnejo amortizirati, ko je projekt zaključen. Glede na število vloženih patentov lahko oblikujemo pričakovanja o gibanju stroškov.

V podjetjih, v katerih se stroški prenesejo med odhodke v obdobju, ko so nastali, se daje poudarek na pregled stroškov, ki se iz naslova RR prenašajo med odhodke prek stroškov storitev, da so le-ti upravičeni. V sklopu revizije se opravljajo standardni postopki pregledovanja stroškov s testom na vzorcu stroškov ter z analitičnim pregledom. V projekt RR so vključeni stroški delavcev, katerih obračun plač se preveri v sklopu pregleda obveznosti do zaposlenih. V večini primerov pa se stroški aktivnosti RR pregledajo skupaj z ostalimi stroški brez posebnega poudarka, če ne gre za materialne zneske. Podjetja v večini spremljajo stroške, nastale iz aktivnosti RR, zaradi uveljavljanja davčne olajšave iz DDPO. Oseba D pravi, da je za revizorja smiselno tudi razmisliti, da se v podjetjih, v katerih so

stroški RR pomembna postavka, na projekt RR gleda kot na ločen proces, za katerega revizor pridobi podrobnejše razumevanje poteka, in se ga tako podrobneje spremlja.

V primeru, ko so stroški formirani in usredstveni, kako jih v bodočih letih pregledujete (če jih pregledujete)?

V nadaljnjih letih se podatki ažurirajo, zopet se pridobijo načrti in preveri se trenutno stanje projekta. Primerja se aktivnost RR z načrtom, v katerem so ocenjeni tudi bodoči prihodki iz naslova projekta. Načrtovani prihodki se nato diskontirajo na sedanjo vrednost. Pri tem primerjamo diskontirane prihodke in neodpisano vrednost dolgoročnih sredstev, pri čemer bi bilo v primeru, da bi bila neodpisana vrednost osnovnih sredstev višja od diskontiranih prihodkov, treba izvesti slabitev sredstev. V primeru kontinuiranega procesa RR se preveri, ali nastajajo novi odloženi stroški na že usredstvenem projektu. V primeru, da se ugotovi, da projekt ni več uspešen, preverimo, ali so ga ustrezno odpisali in prenesli med odhodke. Preveri se, ali se je sredstvo začelo amortizirati in ali so za to izpolnjeni pogoji, torej da je pripoznano sredstvo začelo generirati prihodke. Vsako leto se torej preverijo projekcije, ki se primerjajo z nastalimi stroški. V primeru že aktiviranih usredstvenih RR pa se primerjajo tudi tekoči prihodki s stroški amortizacije, s čimer se preveri morebitno podlago za slabitev. Glede na projekcije se preveri tudi uporaba amortizacijske stopnje glede na število let, ko se bodo na podlagi projekta generirali prihodki.

Ali se vam zdijo stroški raziskav in razvoja ena od možnosti vplivanja na poslovni izid?

Štirje vprašani menijo, da so stroški in njihovo usredstvenje ena od možnosti, s katerimi podjetja vplivajo na poslovni izid. Gre za področje računovodstva, na katerem je prisotnih veliko ocen in presoje posloводства pri določitvah, ali sredstvo izpolnjuje kriterije za pripoznanje. Najpogosteje na poslovni izid podjetja vplivajo s spreminjanjem urnih postavk dela na projektih ali količino oddelanih ur na projektu in stroški, ki jih pripisujejo na projekt. V primeru usredstvenja stroškov RR mora imeti podjetje načrt projekta z aktivnostmi, vključno s predvidenimi količinami ur dela ter urnimi postavkami. Tu se nato z načrtom preveri dejansko obračunane ure, da ne prihaja do večjih odstopanj. Naredi se pregled tudi za ostale stroške, ki jih prenesejo med sredstva. Pregleda se, da so vključeni le dovoljeni stroški in da ne vsebujejo stroškov, kot so na primer stroški izobraževanj in administracije, strošek najema pisarne, v kateri delavec opravlja delo, strošek varnostnika, elektrike. Standard pravi, da so samo direktni stroški lahko vključeni v usredstveni znesek, vendar intervjuvanci opažajo težave, kje potegniti to mejo direktnih in posrednih stroškov. Težave se torej pojavljajo pri stroških podpornih funkcij, kot so na primer stroški IT-podpore. Zaradi vplivanja na poslovni izid so revizorji pozorni, da je tretiranje stroškov RR med leti konsistentno.

Eden od intervjuvancev pa meni, da področje računovodenja RR ni področje, na katerem bi posloводство želelo vplivati na poslovni izid. Dokler gre podjetju dobro, redkokdo stroške odlaga v prihodnja obdobja, ko pa gre podjetju slabše, se stroški odlagajo. Vendar pa je vse to v mejah, ki jih dopuščajo računovodski standardi.

Menite, da bi bilo treba spremeniti revizijsko metodologijo pri reviziji te postavke?

V reviziji ni točno določene metode, kako revidirati aktivnosti RR, vendar je sama metodologija odvisna od pomembnosti postavke in od tega, ali podjetje stroške RR prenaša med odhodke ali jih prenaša med sredstva. Vse osebe se strinjajo, da večje spremembe v metodologiji niso potrebne.

V primeru materialnih zneskov te postavke se poveča profesionalni skepticizem revizorja in revizor je bolj skeptičen glede stroškov, vključenih v postavko. Podrobneje se pregleda, kateri stroški so vključeni, pridobi se specifikacijo stroškov projekta, časovnico aktivnosti, poročila o aktivnosti na projektu in podrobnejši pregled stroškov. V postopke revizije bi bilo treba uvesti nepredvidljivost. To bi dosegli s preverjanjem drugih postavk stroškov RR, kot jih običajno, in sicer tudi tiste manj pomembne. Revizijska metodologija je vezana na revizijska tveganja, ki jih povezujemo s postavko ter vsebino postavke. Skladno s tem se spreminja in prilagaja revizijska metodologija.

Katero načelo vam je bližje, konservativizem in prenos stroškov med odhodke, ko ti nastanejo, ali liberalnejši pristop in njihovo usredstvenje?

Vsem intervjuvancem je bližje konservativni pristop obravnavanja stroškov RR in prenos stroškov med odhodke. Eden od intervjuvancev navaja razlog v nejasni definiciji in različni obravnavi stroškov RR od podjetja do podjetja. Drugi vprašani meni, da naj podjetja prenesejo stroške v odhodke ne glede na to, v kateri fazi razvoja podjetja se nahajajo. Ko je družba utečena v poslovanje in dobro posluje, stroški ne bodo imeli pomembnejšega vpliva na poslovanje, medtem pa je v primeru, da je družba še v začetni zagonski fazi, slabši poslovni izid v tej stopnji pričakovan. Tretja vprašana oseba zagovarja konservativni pristop, saj vedno obstaja dilema, kako spremljati in ocenjevati uspešnost projektov in ali bodo iz njih v podjetje res pritekale gospodarske koristi v prihodnosti. Enako kot tretja oseba razmišlja tudi četrti, ki pa dodaja, da se ji z vidika podjetja zdi pravilno, da bi se stroški usredstvih, če so za to izpolnjeni pogoji, pri čemer pa obstaja tveganje pri dokazovanju izpolnjevanja kriterijev. Peta oseba je do izbire neopredeljena in zagovarja, da je pomembno, da se sledi standardu, in če so izpolnjeni pogoji za pripoznanje sredstva, naj podjetja stroške RR usredstvi.

Kako podjetja, vaše revizijske stranke, v večini spremljajo stroške raziskav in razvoja? Ali večina podjetij izbere konservativni pristop ali stroške usredstvi?

Prva oseba je odgovorila, da so v obeh revidiranih podjetjih, v katerih se je oseba srečala s stroški RR, stroške usredstvih. V enem primeru je šlo delno za manipulacijo računovodskih izkazov v lastno korist, v drugem primeru pa je bilo usredstvenje popolnoma logično in utemeljeno. Večina podjetij, v katerih se je druga oseba srečala s stroški RR, so le-te prenesli med odhodke, ko so ti nastali, ter tako izbrali konservativni pristop. Enako kot druga oseba tudi preostali intervjuvanci navajajo, da podjetja v večini izberejo konservativni pristop, pri čemer pa podjetja stroške RR spremljajo ločeno za namen uveljavljanja davčnih olajšav iz DDPO.

Ali menite, da je definicija stroškov raziskav in razvoja ustrezno opredeljena v standardih? Ali menite, da standardi tematiko stroškov raziskav in razvoja ustrezno naslavljajo? Kakšne spremembe, mislite, so potrebne v računovodskih standardih na področju raziskav in razvoja?

Vsi intervjuvanci menijo, da računovodski standardi, še posebej mednarodni, zadovoljivo pokrivajo področje RR, seveda pa so prilagojeni za širšo uporabo, saj standard pokriva vse panoge. Intervjuvanci si pri razlagah standarda pomagajo s pojasnili k standardom za razjasnitev področja. V večini vprašani menijo, da pojasnila v zadostni meri pojasnjujejo to področje. V pomoč intervjuvancem so tudi dodatne informacije z davčnega področja, kot so navodila in mnenja za uveljavljanje davčnih olajšav za RR.

Eden od vprašanih možnost izboljšav standarda vidi na področju predpisov o stroških razvoja programske opreme in predlaga, da bi standard to področje obravnaval ločeno in podrobneje. Problem na primer nastane pri posodobitvah programske opreme – ali gre za del obstoječe programske opreme ali je to svoje neopredmeteno sredstvo in ima svojo amortizacijsko stopnjo. Hkrati pa se je treba vprašati, ali lahko programska oprema brez te posodobitve obstaja in obratno. To je področje dilem, za katere intervjuvanec predlaga tudi, da bi bilo področje razvoja programske opreme v standardih natančneje določeno.

Večina intervjuvancev meni, da je standard presplošen za določene industrije. Vprašani si torej pomagajo z razlagami standarda in s sprejetimi pogledi znotraj revizijskih družb ali z objavljenimi članki. Standardi bi v posameznih točkah morali biti bolj razdelani, kriteriji bi morali biti podrobnejši.

Vprašani menijo, da bi morali standardi za družbe, ki stroške prenašajo v neopredmetena sredstva, zahtevati natančnejša razkritja tega, kar družba usredstvi, in podrobnejša razkritja k računovodskim izkazom.

Ali se vam zdi, da podjetja v letnih poročilih zadosti razkrivajo stroške raziskav in razvoja?

Vsi vprašani navajajo, da so družbe v večini nenaklonjene razkrivanju stroškov, ki so jih prenesle v poslovni izid. Tri osebe od petih vprašanih menijo, da bi podjetja morala podrobneje razkrivati stroške RR in njihovo usredstvenje oziroma vpliv na poslovni izid z namenom, da si lahko uporabniki računovodskih informacij (banke in investitorji) ustvarijo popolnejšo sliko o poslovanju podjetja ter ga lahko bolje primerjajo s podjetji iz panoge.

Dve osebi menita, da podjetja stroške RR razkrivajo v skladu z zahtevami in z vidika revizorja in skladnosti s standardom, ne vidita potreb po dodatnih razkritjih v računovodskem delu. Na posameznem podjetju sloni odločitev, koliko bodo razkrivali in koliko želijo razkriti. Običajno želijo informacije razkrivati delničarji, ko želijo poudariti svoje RR. Investitorji pa morajo imeti pri primerjavi podjetij v isti panogi v mislih, da če ima eno podjetje neopredmetena sredstva iz naslova RR in drugo ne, da jih ima drugo najbrž v poslovnem izidu, zato morajo poslovni izid ustrezno korigirati.

Kje vidite izboljšave, rešitve dileme usredstvenja oziroma prenosa med odhodke?

Ker gre pri računovodenju RR za področje, ki vsebuje veliko profesionalne presoje revizorja, dva izmed vprašanih menita, da bo to vedno področje dilem, in rešitev v kratkem roku zaenkrat ne vidita. Revizorji morajo biti poleg izkazovanja te postavke pozorni tudi na davčni vidik in koriščenja olajšav za vlaganja v RR ter pregledati ustreznost le-teh, saj so le-ti pogosto predmet davčnega pregleda.

Ena vprašana oseba vidi rešitev v natančnejši opredelitvi, kdaj se stroški RR lahko usredstvijajo in kaj se lahko usredstvi. Standardi pa bi morali opredeliti zahteve k podrobnejšim razkritjem. Drugi izmed vprašanih prav tako vidi delno rešitev v zahtevah razkrivanja na tem področju, tako da bi podjetja dodala tabelo vlaganja v RR, ker pa je to iz naslova zaupnosti podatkov za marsikatera podjetja delikatno področje, vprašana oseba ni prepričana, ali bi bila to prava rešitev in ali bi bil potreben tehten razmislek. Tretji izmed vprašanih izboljšave vidi v večjih kontrolah podjetja nad urami, nad samim nadzorom na projektu in v tem, da se na stroškovno mesto pišejo pravilni zunanji računi. Ena oseba je podala predlog, da bi bilo smiselno imeti enotno politiko znotraj industrije in priporočila za posamezno industrijo.

Vse vprašane osebe vidijo dileme na področju dokazovanja obstoja pritoka bodočih gospodarskih koristi, za kar bi standard moral natančneje predpisati, kako se pritok koristi ocenjuje.

3.4 Ugotovitve

3.4.1 Ugotovitve pregleda letnih poročil

Med vsemi pregledanimi letnimi poročili družb, ki z delnicami ali obveznicami kotirajo na borzi (seznam le-teh je naveden v prilogi 2 k magistrski nalogi), so podjetja, ki največ razkrivajo o dejavnostih RR in njihovi računovodski obravnavi, tehnološka podjetja in eno farmacevtsko podjetje, kot sem v raziskovalnih vprašanjih tudi predvidela. Po pregledu razkritij ugotavljam, da večina podjetij le splošno opisuje dejavnost RR znotraj podjetja, o uporabljenih računovodskih usmeritvah pa večina navaja, da uporabljajo mednarodne standarde in kriterije, po katerih se stroški RR lahko usredstvijajo. Po posamezni računovodski metodologiji stroške RR med neopredmetena sredstva prenašajo podjetja Telekom Slovenije d.d., DataLab Tehnologije d.d., DARS d.d., SIJ d.d. in Skupina Unior d.d. Najpodrobneje sestavo stroškov RR razkriva podjetje DataLab Tehnologije d.d. Najpodrobneje politiko stroškov RR razkriva podjetje Gorenje d.d., ki je zaradi integracije s Skupino Hisense spremenil politiko obravnavanja stroškov RR, kar je močno vplivalo na neopredmetena sredstva in poslovni izid v letu 2018. Krka d.d. podrobneje predstavlja delovanje na področju RR v primerjavi s preostalimi preučevanimi podjetji, vendar uporablja politiko, po kateri vse stroške RR prenese v poslovni izid, ko se stroški pojavijo, ter jih tako ne usredstvi.

Povzemam, da podjetja večinoma skromno razkrivajo aktivnosti na področju RR, večina podjetij uporablja konservativni pristop ter stroške prenaša med odhodke, ko se le-ti pojavijo. Le nekaj je podjetij, ki kotirajo na borzi in ki razkrivajo, da stroške usredstevujejo. Skopost informacij v letnih poročilih lahko pojasnimo z občutljivimi informacijami, ki jih RR prinašajo, ter s tesno konkurenco na trgu, pred katero podjetja ne želijo razkrivati informacij, ki bi lahko vplivale na odzive konkurentov.

3.4.2 Ugotovitve intervjujev s pooblaščenimi revizorji

V povprečju se revizorji s postavko RR srečajo v petini primerov revizij gospodarskih družb. Kot ugotovljeno v pregledu letnih poročil, tudi pooblašчени revizorji navajajo, da se s stroški RR ali z njihovim usredstvenjem najpogosteje srečujejo v proizvodnih podjetjih, s čimer si tako proizvodna kot tehnološka podjetja delijo prvi dve mesti, saj se pri slednjih stroški RR najpogosteje pojavljajo in jih podjetja razkrivajo v letnih poročilih. Sprememb v metodologiji računovodenja postavke RR med gospodarsko krizo in rastjo revizorji v družbah ne ugotavljajo. V večini so revidirana podjetja vprašanih že zrela in dobro vpeljana podjetja v panogi, v kateri so RR glavno gonilo obstoja na trgu. To je pomemben dejavnik, ki vpliva na odgovore vprašanih o tem, ali so zaznali spremembe v računovodenju postavke RR med gospodarsko krizo in razvojem. Vprašani so pri manjšem številu podjetij zaznali upad vlaganj v RR v času gospodarske krize, v enem primeru je eden od vprašanih navedel, da je podjetje med gospodarsko krizo s stroški RR vplivalo na finančne kazalnike, vendar pa še vse v dovoljenih mejah, ki jih je dopuščal standard.

Na metodologijo pregleda v sklopu revizije vplivata predvsem materialnost in tveganost postavke RR, na podlagi katere se revizor odloči, ali je izkazani znesek materialen glede na računovodske izkaze in ali bo postavka zajeta v pregled. Drug pomemben dejavnik, ki določa revizijsko metodologijo, pa je računovodska usmeritev družbe. Torej, ali podjetje stroške prenaša med odhodke v obdobju, ko so ti nastali, ali le-te usredstvi in jih prek amortizacije prenaša v poslovni izid. Na postopke revidiranja vpliva tudi aktiviranje sredstva, pridobljenega iz aktivnosti RR, oziroma akumuliranje usredstvenega zneska med leti. Pri vsem tem pa imajo revizorji vedno v mislih interese družbe in predstavitev pravih informacij uporabnikom računovodskih izkazov. Ker standardi nalagajo, da se sredstvo, pridobljeno iz aktivnosti RR, lahko pripozna le v primeru, da sredstvo izpolnjuje kriterije po MRS 38, revizorji največje tveganje dokazovanja izpolnjevanja kriterijev vidijo v izpolnjevanju kriterija, ki pravi, da je sredstvo lahko pripoznano le v primeru, da obstaja gotovost o pritoku bodočih gospodarskih koristi v podjetje. Pritok bodočih gospodarskih koristi je težko dokazati, saj podporne analize in dokumenti v določeni meri slonijo na predpostavkah, ki pa se v bodočnosti lahko spremenijo. Zato je vsem vprašanim bližje konservativni pristop, to je prenos stroškov RR med odhodke, saj v tem primeru ni tveganja, da v prihodnosti projekt ne bo prinašal bodočih gospodarskih koristi. Vendar pa v primeru, da družba ocenjuje projekt RR na podlagi podrobnih načrtov in analiz in le-te pokažejo, da bo projekt uspešen, vprašani menijo, naj se stroški RR usredstvi. Odločitev za to mora biti podprta z ustrezno

dokumentacijo, ki vključuje tudi natančno časovnico poteka projekta v fazi izgradnje in tudi v prihodnosti, ko bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi. Na podlagi tega načrta in analiz revizorji presojujejo ustreznost metodologije računovodenja stroškov RR. Revizor se osredotoči na dokazovanje posloводства o izpolnjevanju kriterijev za pripoznanje stroškov RR kot neopredmetenega sredstva.

V letih po usredstvenju se pregledajo odstopanja med načrtom in izvedbo. Iz načrta revizorji tudi razberejo, kakšni so pričakovani prihodki v naslednjih letih, le-te diskontirajo na sedanjo vrednost in s tem pregledajo morebitne indikatorje slabitve pripoznanega neopredmetenega sredstva. Načrti in njegove posodobitve so tako podlaga za revidiranje usredstvenja stroškov RR v prihodnjih letih, torej za test slabitve, ki ga revizorji opravijo vsako leto z namenom pregleda, ali obstajajo indikatorji, da bi bilo sredstvo treba slabiti. Pri pregledu so revizorji pozorni tudi na začetek amortiziranja, ki mora sovpadati z začetkom pritokov gospodarskih koristi iz naslova aktiviranega sredstva. Pregleda se ustreznost uporabljene amortizacijske stopnje, ki mora sovpadati z dobo uporabe sredstva oziroma slediti načrtu prihodkov v prihodnosti, in preveri se, da so na podlagi aktivacije sredstva v podjetje začeli pritekati prihodki iz naslova aktiviranja sredstva, kar je pogoj, da se sredstvo lahko prične amortizirati.

Zaradi ne vedno dovolj jasnih mej revizorji menijo, da podjetja z izbiro ene od metod računovodenja postavke RR lahko vplivajo na poslovni izid in da to tudi počnejo. Postavka RR torej dopušča vplivanje podjetja na poslovni izid, vendar pa so revizorji vedno pozorni, da podjetja sledijo standardu, če torej stroški RR izpolnjujejo kriterije za pripoznanje, jih morajo podjetja tudi usredstviti. Pri dokazovanju izpolnjevanja kriterijev je tehcnica na strani podjetja, saj je za dokazovanje potrebnih veliko ocen posloводства, ki ima zagotovo več informacij, kot jih je na voljo revizorjem. Drugi način, s katerim podjetja vplivajo na poslovni izid, pa je prek stroškov, ki jih vključijo na projekt RR. Vsi stroški namreč ne izpolnjujejo kriterijev, da bi bili lahko zajeti v usredstveni znesek. Revizorji so pozorni tudi na višino stroškov (še posebej na spreminjanje urnih postavk zaposlenih na projektu), ki se pripisujejo na projekt, da le-ti materialno ne odstopajo od načrta. Težko je določiti, koliko stroškov podpornih funkcij je bilo opravljenih izključno za projekt, saj jih podjetja pogosto pripisujejo na projekt, čeprav jih ne bi smela. Revizorji tudi to področje navajajo kot področje, na katerem je potrebne veliko profesionalne presoje. Ta način je še pogostejši način vplivanja na poslovni izid podjetja kot prvi navedeni, navajajo revizorji.

Revidiranje postavke RR tako vključuje veliko profesionalne presoje revizorjev, na drugi strani pa tudi veliko ocen posloводства. Kljub temu pa revizorji menijo, da do sedaj uporabljena metodologija za revizijo stroškov RR v zadostni meri pokriva tveganje napačno uporabljene metode in napačno izkazanih stroškov RR. Točno določena metodologija, po kateri bi se postavka RR revidirala, ne obstaja, revizor metodologijo prilagaja glede na zaznana tveganja in pomembnost postavke, tako da si pridobi zadostna zagotovila za pravilnost izkazanega zneska.

Intervjuvanci navajajo, da je večina podjetij, pri katerih so pregledovali aktivnosti RR, stroške slednjih prenesla med odhodke v obdobju, ko so ti nastali. So pa tudi podjetja, ki stroške usredstviijo, vendar so to zares redki primeri. Vsi vprašani poleg tega menijo, da sprejeti standardi, še posebno mednarodni, zadovoljivo pokrivajo računovodenje stroškov RR, saj so namenjeni uporabi v vseh panogah. Ker pa so standardi pisani za vse panoge in vsa podjetja, morajo biti pravila seveda napisana splošno, da pokrivajo čim več primerov, na katere podjetja naletijo pri poslovanju. Pri interpretaciji standarda za določeno panogo ali situacijo si revizorji pomagajo s pojasnili k standardom in z davčnimi mnenji ter s sprejetimi pogledi znotraj revizijskih družb. Na vprašanje, ali so potrebne izboljšave standarda in kje jih vidijo, je večina vprašanih odgovorila, da standardi zadovoljivo pokrivajo področje računovodenja RR, seveda pa so izboljšave v nekaterih primerih potrebne. Vprašani kot spremembo predlagajo, da bi se k standardom dodale razlage ali dodatni kriteriji za podjetja v določeni panogi, v kateri je način delovanja podjetij precej drugačen od drugih panog. Taka so na primer podjetja v tehnološki panogi, ki razvijajo programsko opremo. Ker ravno ta podjetja največ vlagajo v RR in so RR gonilo njihovega obstoja, hkrati pa je teh podjetij vse več, bi bilo po mnenju vprašanih smiselno dodati kriterije k standardu o usredstvenju stroškov projektov RR, pri katerih gre za posodobitve ali nadgradnje programske opreme.

Vprašani menijo, da podjetja v letnih poročilih v zadostni meri razkrivajo stroške RR oziroma njihovo usredstvenje, kot to od njih zahteva standard. V primeru usredstvenja stroškov RR vprašani predlagajo dopolnitev standarda, da bi podjetja razkrila sestavo usredstvenega zneska, torej stroške, ki so vključeni v usredstveni znesek, in podrobnejša razkritja k postavki. Pravijo tudi, da so podjetja nenaklonjena razkrivanju podatkov o RR, kar je razumljivo, saj gre za področje varovanja poslovnih skrivnosti. Tukaj se torej ustvarja neenakost med letnimi poročili in težavo, ki jo imajo zainteresirani investitorji, ko primerjajo podatke med podjetji.

Način revidiranja se torej določi posamično od podjetja do podjetja, na izbor metode pa vpliva več dejavnikov. Revidirati področje RR je težavno tako z vidika revizorjev kot tudi z vidika poslovodstva, ki vodi potrebno dokumentacijo za prenos stroškov med sredstva, saj standard dopušča prostor za različne interpretacije kriterijev. Revizor se mora pri reviziji zanašati na ocene poslovodstva, saj sam ne razpolaga z vsemi informacijami, ki so na voljo poslovodstvu. Iz opravljenih intervjujev lahko sklenem, da se morajo revizorji pri revidiranju zanašati na profesionalno presojo. Revizor torej metodologijo prilagaja glede na pomembnost postavke in tveganja. Pomembnejših priporočil po spremembah standardov tako ne ugotavljam, MRS-ji zaenkrat to področje zadovoljivo pokrivajo, revizorjem, poslovodstvu in sestavljalvcem računovodskih izkazov pa svetujem, da si pri interpretaciji standardov pomagajo z različnimi viri, ki osvetljujejo področje računovodenja aktivnosti RR. Z vidika revizorja manjše tveganje predstavljajo stroški RR, ki so takoj preneseni med odhodke, saj s tem izločimo negotovost pritoka bodočih koristi. Vendar pa naj to ne postane prevladujoča metoda podjetij, sploh tistih, ki izpolnjujejo kriterije za pripoznanje neopredmetenega sredstva, pa tega iz različnih razlogov ne želijo, saj revizor pri pregledu

upošteva tudi uporabnika računovodskih izkazov, ki mu morajo slednji prikazati pošteno sliko poslovanja podjetja.

Revizorjem predlagam, da v primeru, ko se soočajo s pregledom postavke RR in so stroški RR usredstveni, podrobneje pregledajo vsebino stroškov, ki so bili preneseni med sredstva, ali le-ti izpolnjujejo pogoje za pripoznanje med stroške projekta RR. Kjer obstaja večje tveganje napačnih navedb in se je revizija postavke RR v preteklosti že izvajala, predlagam, da revizorji v postopke pregleda vnesejo element nepredvidljivosti. V pregled in testiranje naj se na primer vključijo druge postavke kot običajno. Kjer ne obstajajo zadostni podporni dokumenti za izpolnjevanje kriterijev za usredstvenje, naj se stroški RR prenesejo med odhodke, kakor zahteva standard. Zato naj revizorji pri pregledu izpolnjevanja kriterijev vedno uporabljajo profesionalni skepticizem. Računovodjem oziroma poslovodstvu predlagam, da se pred projektom izdela kakovosten načrt aktivnosti s predvidenimi stroški in časovnico projekta ter z vključenimi projekcijami prihodkov v prihodnosti. V načrtovanje naj bodo vključeni vodje projektov, tržniki in po potrebi drugo osebje, ki razpolaga s potrebnimi informacijami. Na podlagi kvalitetnega načrta bo v nadaljnjih letih tako lažje slediti napredku, pri pregledovanju izpolnjevanja kriterijev za posamezni projekt RR pa naj poslovodstvo potrebne informacije redno ažurira. Pri razlagah standarda naj si revizorji in poslovodstvo pomagajo s pojasnili standardov, z davčnimi mnenji in objavljenimi strokovnimi članki. Stroki ter tistim, ki skrbijo za ažurnost in popolnost standardov in pravil, pa svetujem, da premislijo o predlogu revizorjev o vključitvi dodatnih kriterijev za podjetja, ki razvijajo programsko opremo, ter druge panoge, v katerih se poslovanje zelo razlikuje od preostalih panog. S tem bi zmanjšali splošnost standarda in vsaj na nekaterih področjih odpravili težave pri interpretaciji.

SKLEP

Dolgoročna dobičkonosnost podjetij in njihova uspešnost na trgu sta pogosto posledica novih proizvodov in procesov, ki pa v večini, če ne celo izključno, prihajajo iz aktivne predanosti RR. Zmožnost podjetja, da razvija pomembne inovacije, je tesno povezano z višino sredstev, ki jih podjetje nameni za RR (Mansfield, 1982, str. 23). Vendar pa je v povprečju le 12 % možnosti, da bo projekt RR prinesel ekonomsko uspešen produkt ali proces (Mansfield, 1982, str. 23). Lojak (2012, str. 66) je preučeval vlaganja v dejavnost RR v slovenski predelovalni industriji in ugotovil, da vlaganje v dejavnost RR pozitivno vpliva na uspešnost podjetja in njegovo dodano vrednost ter da je vpliv na prihodnjo uspešnost znatno večji kot za tekoče leto. Trg torej nagradi vlaganja v RR v obliki večje tržne vrednosti podjetja.

MRS zahtevajo profesionalno presojo in subjektivnost, kar zvišuje tveganje, da so napovedi poslovodstva preveč optimistične, kako donosni bodo novi produkti ali storitve, kar povzroča nekonsistentnost med izkazi družb. Na drugi strani pa brez usredstvenja podjetja

težko primerjamo med seboj, saj je časovnica porabe sredstev za RR med podjetji različna (CFI Education Inc., 2019).

RR so po vsebini bližje investiciji kot strošku. Brez usredstvenja stroškov RR je poslovni izid podjetij lahko materialno podcenjen zaradi tradicionalnega izračunavanja dobička, ki ne razkriva materialnih investicij podjetja v RR kot del odhodkov iz poslovanja. To krši eno izmed glavnih načel računovodstva, ki pravi, da naj se stroški pripoznajo v obdobju, ko nastanejo z njimi povezani prihodki. Investicija v RR je dolgoročna investicija v dolgoročni denarni tok podjetja, zato je prenos med neopredmetena sredstva v tem primeru smiselna odločitev. Različna obravnava stroškov RR tako privede tudi do težav pri primerljivosti podjetij med seboj, če primerjamo kazalnik ROA in ROI med podjetji, saj usredstvenje oziroma prenos v stroške vpliva na izračun kazalnika (Valens Research, 2016).

Z vidika standarda ameriški pristop ne daje možnosti usredstvenja stroškov, zato podjetja lažje primerjamo med seboj, vendar bi bilo treba v izkazu poslovnega izida ali k razkritjem dodati postavko, ki razkriva, koliko sredstev je bilo porabljenih za RR. Na drugi strani pa MRS dopuščajo možnost usredstvenja v primeru izpolnjevanja postavljenih kriterijev, kar pa obenem povzroča nekonsistentnosti v uporabi zaradi različnih interpretacij kriterijev in dokazovanja o njihovem izpolnjevanju. Odločitev, ali naj podjetje stroške RR usredstvi ali prenese med odhodke, je predvsem na strani posloводства oziroma narave samega projekta.

Po pregledu zadnjih razpoložljivih letnih poročil družb, ki z delnicami ali obveznicami kotirajo na borzi, sem ugotovila, da večina podjetij dejavnosti RR in njihove računovodske obravnave podrobneje ne razkriva. Največ o RR razkrivajo tehnološka podjetja, kar pričakovano izhaja iz narave dejavnosti, v kateri delujejo, saj RR predstavljajo večji del njihovega poslovanja kot v podjetjih, ki poslujejo v drugih panogah. Poleg njih o RR širše poročajo večja proizvodna podjetja.

To, kar sem ugotovila s pregledom letnih poročil, navajajo tudi vprašani pooblaščen revizorji, torej da podjetja stroške RR najpogosteje prenašajo med odhodke v obdobju, ko so le-ti nastali. Ko revizorji revidirajo družbe, ki izvajajo aktivnost RR, odločitev pregleda postavke RR sprejmejo na podlagi materialnosti postavke, ki jo revizorji določijo za računovodske izkaze kot celoto, ter na podlagi tveganja same postavke RR. Na proces pregleda pa nato vplivata računovodska metodologija revidirane družbe ter metodologija revizijske družbe. Pri prenosu stroškov RR med odhodke revizorji posebne metodologije ne navajajo ter jo prilagajajo profesionalni presoji. Posebna pozornost se posveča vsebini stroškov, ki so bili preneseni med sredstva, ali le-ti izpolnjujejo kriterije za pripoznanje na projekt RR.

Pri pregledu postavke usredstvenih stroškov RR se od revizorjev zahteva večja mera profesionalnega skepticizma, saj dokazovanje izpolnjevanja kriterijev za pripoznanje v veliki meri sloni na ocenah posloводства. Najtežje je z gotovostjo trditi, da bo usredstveni projekt prinašal bodoče gospodarske koristi, saj gre v teh primerih za oceno bodočnosti, na

katero pa vpliva veliko dejavnikov, tudi taki, na katere podjetje nima vpliva. Prav to pa v večini primerov pretehta pri odločanju posloводства in revizorjev, ali se stroški usredstviijo ali prenesejo med odhodke. Na odločitev posloводства vplivajo tudi željeni poslovni izid družbe, kazalniki poslovanja in druga merila, čeprav je standard dokaj jasen, da če sredstvo izpolnjuje kriterije za pripoznanje, se morajo stroški RR usredstviti. Vendar pa je dokazovanje izpolnjevanja kriterija izredno subjektivno in ga posloводство lahko prikaže v svoj prid. Zato je z vidika dokazovanja pritoka bodočih gospodarskih koristi vsem vprašanim bližje konservativni pristop in prenos stroškov med odhodke. Pravilno je seveda držati se določil standarda, zato revizorji pri vsaki odločitvi preverjajo pravilnost odločanja posloводства, pri čemer pa se v nekem delu zanašajo na pravilno presojo posloводства, ki razpolaga z več informacijami in znanjem na področju projekta, kot ga lahko v omejenem času pridobi revizor.

Področje računovodenja aktivnosti RR je tako področje, na katerem podjetja z interpretacijo standarda lahko vplivajo na poslovni izid in se od revizorjev zahteva, da presodijo, ali je odločitev posloводства v skladu s standardi. Revizorji menijo, da družbe razkrivajo RR v letnih poročilih v skladu s standardi, zato je njihovo razkrivanje z vidika standarda zadostno. Nekateri vprašani menijo, da bi bile potrebne spremembe standarda, in sicer da bi se dodala zahteva, da se v primeru prenosa stroškov RR med neopredmetena sredstva doda zahteva po razkritju sestave usredstvenega sredstva, torej vsaj vsebino stroškov, ki predstavljajo usredstveni znesek. Večjih potrebnih sprememb standarda po pogovoru z revizorji ne ugotavljam, revizorji in tudi posloводство pa naj si pomagajo z interpretacijami standardov ter davčnimi mnenji.

Kot že prej omenjeno, je računovodenje aktivnosti RR področje, ki zahteva veliko ocen posloводства in profesionalne presoje revizorjev. Ker velikokrat ni trdnih dokazov o obstoju bodočih gospodarskih koristi iz naslova aktivnosti RR, se tu pojavlja tveganje napačnih navedb, ki jih morajo revizijske ekipe s pridobitvijo ustrezne dokumentacije in z razumevanjem delovanja procesov zmanjšati na sprejemljivo nizko raven. Revizorji naj sledijo profesionalni presoji in revizijsko metodologijo prilagajajo skladno z materialnostjo postavke, njeno vsebino in ugotovitvami, pridobljenimi med revizijo. Pozorni naj bodo na obstoj bodočih gospodarskih koristi, ki je v večini primerov jeziček na tehtnici za usredstvenje stroškov RR.

LITERATURA IN VIRI

1. Aerts, W. & Walton, P. (2013). *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. Hampshire: Cengage Learning.
2. Bajuk Mušič, A. (2019). *Neopredmetena sredstva*. IKS 7 (str. 6). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

3. Bobek-Gospodarič, D. (januar 2018). *Davčni odtegljaj od prikritega izplačila dobička pri inšpiciranju transfernih cen*. SIR*IUS (str. 34–47). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
4. Cazavan-Jeny, A., Jeanjean, T. & Joos, P. (2011). Accounting choice and future performance: The case of R&D accounting in France. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(2), 145–165.
5. CFI Education Inc. (2019). *R&D Capitalization vs Expense*. Pridobljeno 14. julija 2019 na spletni strani <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/capitalizing-rd-expenses/>
6. Chartered Institute of Internal Auditors (2017). *Research and Development*. Pridobljeno 4. julija 2018 na spletni strani <https://www.iaa.org.uk/resources/auditing-business-functions/research-and-development/?downloadPdf=true>
7. Dars d.d. (2018). *Letno poročilo 2018 DARS d.d.* Pridobljeno 10. junija na spletni strani <https://www.ajpes.si/jolp/podjetje.asp?maticna=5814251000>
8. DataLab d.d. (2018). *Letno poročilo in konsolidirano letno poročilo družbe DataLab Tehnologije d.d. in njenih odvisnih družb za obdobje od 1. 7. 2017 do 30. 6. 2018*. Pridobljeno 9. junija 2019 na spletni strani <https://www.ajpes.si/jolp/podjetje.asp?maticna=1864629000>
9. Dinh, T, Kang, H. & Schultze, W. (2016). Capitalizing research & Development: Signaling or earnings Management? *European Accounting Review*. 25(2), 373–401.
10. Dinh, T., Sidhu, B., K. & Yu, C. (2018). *Accounting for intangibles: Can Capitalization of R&D reduce real effect and improve investment efficiency?* Pridobljeno 14. julija 2019 na spletni strani <https://www.ifrs.org/-/media/feature/news/2018/october/accounting-for-intangibles.pdf?la=en>
11. Drobež Tomšič, M. (2016a). *Davčni nadzor olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj*. IKS 12 (str. 77–82). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Drobež Tomšič, M. (2016b). *Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj*. IKS 12 (str. 66–76). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
13. Evropska komisija (2010). *Sporočilo komisije EVROPA 2020 Strategija za pametno, trajnostno in vključujočo rast*. Pridobljeno 13. julija 2019 na spletni strani http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_SL_ACT_part1_v1.pdf

14. Evropsko računsko sodišče. (2012). *Priročnik za revizije računovodskih izkazov in skladnosti poslovanja s predpisi*. Pridobljeno 8. julija na spletni strani https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_SL.pdf
15. Financial Accounting Standards Board (oktober 1974). *FAS 2. Statement of Financial Accounting Standards No. 2. Accounting for research and Development costs*. Pridobljeno 16. maja 2019 na spletni strani <https://www.fasb.org/resources/ccurl/286/565/fas2.pdf>
16. Glautier, M.W.E., Underdown, B. & Morris, D. (2011). *Accounting theory and practice* (8. izd.). Essex: Prentice Hall.
17. Gorenje d.d. (2018). *Letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2018*. Najdeno 10. junija 2019 na spletni strani https://static14.gorenje.com/files/default/corporate/investor-relations/annual-reports/LP2018/SkupinaGorenje_Letno%20poro%C4%8Dilo%202018.pdf
18. Habinc, M. (2018). *Davčna olajšava gospodarskim družbam kot spodbuda za vlaganje v raziskave in razvoj v pravnem redu Republike Slovenije* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska Fakulteta Univerze v Ljubljani.
19. International Accounting Standard Board – IASB (2014). *International Accounting Standard 38 – Intangible Assets (slov. MRS 38.)*. IFRS Foundation.
20. Investopedia (2018). *V Research and Development R&D*. Pridobljeno 23. septembra 2018 na spletni strani <https://www.investopedia.com/terms/r/randd.asp>
21. Jain, R. K. (1997). *Treatment of Research and development costs and its disclosure in annual financial statements with special reference to Companies in steel sector in India* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani.
22. Jerman, S. (april 2019). *Priprava podporne dokumentacije pri uveljavljanju olajšave za raziskave in razvoj*. SIR*IUS (str. 45–67). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Krka, d.d. (2018). *Letno poročilo 2018 Krka d.d., Novo mesto*. Pridobljeno 12. junija 2019 na spletni strani https://www.krka.biz/media/doc/si/za_vlagatelj/2019/Krka%20-%20letno%20porocilo%20za%20leto%202018.pdf
24. Lalović, G. & Koman, M. (2018). Do better Performing Companies Possess More Intangible Assets: Case of Slovenia. *Economic and Business Review*, 20(3), 5–50.
25. Lin, T. W. & Vasarhelyi, M. A. (1980). Accounting and Financial Control for R&D Expenditures. *TIMS Studies in the Management Sciences*, 15, 199–213.

26. Ljubljanska borza (2019). *Seznam vrednostnih papirjev*. Pridobljeno 9. junija 2019 na spletni strani <http://www.ljse.si/cgi-bin/jve.cgi?doc=7017&onepage=1>
27. Lojak, M. (2012). *Empirična raziskava vpliva stroškov raziskav in razvoja na uspešnost slovenskih podjetij v predelovalni industriji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. Mansfield, E. (1982). How Economists See R&D. *Research management*, 25(4), 23–29.
29. Markarian, G., Pozza, L. & Prencipe, A. (2008). Capitalization of R&D costs and earnings management: Evidence from Italian listed companies. *The International Journal of accounting*, 43, 246–267.
30. Mednarodna zveza računovodij (2009a). *MSR 200*. Pridobljeno 8. julija 2019 na spletni strani <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr-2009-200-popravki-2016.pdf>
31. Mednarodna zveza računovodij (2009b). *MSR 300*. Pridobljeno 8. julija 2019 na spletni strani <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr-2009-300-popravki-2016.pdf>
32. Mednarodna zveza računovodij (2009c). *MSR 320*. Pridobljeno 8. julija 2019 na spletni strani <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr-2009-320-popravki-2016.pdf>
33. Mednarodna zveza računovodij (2009c). *MSR 330*. Pridobljeno 8. julija 2019 na spletni strani <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr-2009-330-popravki-2016.pdf>
34. Mörec, B. (april 2014). *Pasti pri analizi bilance stanja v današnjem poslovnem okolju*. SIR*IUS (str. 76–92). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
35. Novak, E. (maj 2013). *Računovodska in davčna vprašanja, povezana z vlaganji v raziskave in razvoj*. SIR*IUS (str. 51–67). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
36. OECD (2015). *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*. Paris: OECD Publishing.
37. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj, Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo. (2017). *Priročnik Frascati 2015*. Ljubljana: Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo.
38. Petrič, M. (2007). *Pomen podjetniških vlaganj v raziskave in razvoj na primeru koncerna Kolektor* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

39. Picker, R., Clark, K., Dunn, J., Kolitz, D., Livne, G., Loftus, J. & Van der Tas, L. (2016). *Applying IFRS Standards* (4 izd.). Chichester: Wiley & Sons.
40. Republika Slovenija, Ministrstvo za Finance, Finančna uprava Republike Slovenije. (2017, julij). *DAVČNE OLAJŠAVE ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ. Smernice za zagotavljanje večje davčne gotovosti pri uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, pripravljene v sodelovanju MGRT in FURS in vprašanja in odgovori glede davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, pripravljeni na FURS*. Pridobljeno 2. julija 2019 na spletni strani http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_od_dohodkov_pravnih_oseb/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Smernice_za_uveljavljanje_davcnih_olajšav_za_vlaganja_v_raziskave_in_razvoj.pdf
41. SIJ d.d. (2017). *Letno poročilo Skupine SIJ in družbe SIJ d.d. 2017*. Pridobljeno 12. junija 2019 na spletni strani <https://www.sij.si/assets/magazine-files/SIJ-Letno-porocilo-2017-SLO.pdf>
42. Slovenski inštitut za revizijo (2017). Pripoznavanje spletne strani kot neopredmeteno osnovno sredstvo. *Iz prakse za prakso* (str. 154–156). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
43. Slovenski inštitut za revizijo (2018). Uveljavljanje olajšav za raziskave in razvoj. *Iz prakse za prakso* (str. 156). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
44. Sougiannis, T. (1994). *The Accounting Based Valuation of Corporate R&D*. *The Accounting Review*, 69(1), 44–68.
45. Stanovnik, P. & Kavaš, D. (2002). *Ekonomika tehnoloških sprememb*. Ljubljana: Visoka strokovna šola za podjetništvo.
46. Statistični urad Republike Slovenije. (2012). Metodološka navodila za popis raziskovalno-razvojne dejavnosti v poslovnem sektorju. Pridobljeno 31. julija 2019 na spletni strani https://www.stat.si/doc/pub/MG-1-12%20R_RD_PS.pdf
47. Taylor, D. & Glezen, W (november 2007). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
48. Telekom Slovenije d.d. (2019). *Letno poročilo Skupine Telekom Slovenije in družbe Telekom Slovenije d.d. za leto 2018*. Pridobljeno 9. junija 2019 na spletni strani <https://www.telekom.si/o-podjetju/arhiv-financnih-porocil/Letno-porocilo-STS-in-TS-2018.pdf>
49. Turk, I. (brez datuma). Usredstvenje Zveza RFR. Pridobljeno 6. avgusta 2019 na spletni strani <https://www.zvezarfr.si/pripomocki/slovar?pojem=usredstvenje>

50. Unior d.d. (2018). Letno poročilo družbe UNIOR d.d. in Skupine Unior 2018. Pridobljeno 12. junija 2019 na spletni strani <https://www.ajpes.si/jolp/podjetje.asp?maticna=5042437000>
51. Valens research (2016). R&D Is an Investment, Not an Expense – How capitalizing R&D impacts understanding corporate profitability. Pridobljeno 13. julija 2019 na spletni strani <https://www.valens-research.com/rd-investment-not-expense-capitalizing-rd-impacts-understanding-corporate-profitability/>
52. Walther, L. & Strickland, S. (2002). R&D Accounting: A new Millennium Approach. *Management Accounting Quarterly*, 3(4), 1–6.

PRILOGE

Priloga 1: Potencialna tveganja in odzivi nanja

Chartered Institute of Internal Auditors (2017) navaja spodnja potencialna tveganja RR in odzive nanja:

1. *V organizaciji ni jasne usmeritve in vizije, kako se lotiti RR*

Potencialni vpliv:

- izguba konkurenčnosti organizacije vodi v zmanjšanje tržnega deleža;
- organizacija ni zmožna doseči novih kupcev in novih trgov;
- pomanjkanje jasnosti za izdelke RR na potencialnih trgih;
- denar je porabljen na napačnih rečeh;
- novi produkti ali storitve niso lansirani ali pa so produkti/storitve slabe kvalitete.

Potencialni odziv:

- odgovornost za RR morajo nositi višji vodstveni delavci;
- poslovni načrt in strategija morata biti pripravljena in sprejeta v organizaciji;
- odbor za upravljanje nadzira in spremlja procese RR;
- jasno definiranje trga in razumevanje njegovih potreb in želja skozi analizo trga.

2. *Neučinkovito vodstvo in/ali nekoordinirane aktivnosti RR*

Potencialni vpliv:

- novi proizvodi in storitve niso lansirane oziroma so proizvodi/storitve slabe kakovosti;
- izguba konkurenčnosti organizacije vodi v zmanjšanje tržnega deleža.

Potencialni odziv:

- odgovornost za RR morajo nositi višji vodstveni delavci;
- funkcije in odgovornosti bi morale biti dogovorjene in dokumentirane.

3. *Nezadostne investicije v RR*

Potencialni vpliv:

- projektov ni mogoče izvesti;
- izguba konkurenčnosti organizacije vodi v zmanjšanje tržnega deleža;
- organizacija ni zmožna doseči novih kupcev in novih trgov;
- novi produkti ali storitve niso lansirani ali pa so produkti/storitve slabe kvalitete.

Potencialni odziv:

- poslovni načrt/strategija mora biti pripravljen/-a in sprejet/-a v organizaciji, ki vključuje tudi tveganja in finančne orise.

4. *Projekti RR trajajo predolgo s povečevanjem stroškov*

Potencialni vpliv:

- prekoračitev razpoložljivih sredstev;
- notranji procesi v organizaciji so prezapleteni, kar upočasnjuje organizacijo pri odzivanju na spremembe na trgu;
- konkurenti hitreje lansirajo nove izdelke na trg in tako pobirajo tržni delež.

Potencialni odziv:

- vzpostavitev upravljalnega okvirja za sledenje vsaki fazi projekta;
- postopek merjenja uspešnosti za spremljanje razvoja posameznega projekta;
- finančni proračuni so pripravljeni, razdeljeni na posamezne faze projekta in nadzorovani;
- opravijo se pregledi za končanje projekta, če je verjetnost, da projekt ne bo dobičkonosen ali uspešen.

5. *Neučinkovitost osebja ali/in osebje nima potrebnih veščin in izkušenj za izvedbo dela*

Potencialni vpliv:

- projekta ni mogoče izvesti;
- pozen začetek projektov;
- konkurenti hitreje lansirajo nove izdelke na trg in tako pobirajo tržni delež.

Potencialni odziv:

- postavitev ustrezne kadrovske strukture z ustreznim številom zaposlenih/znanj za vsak projekt raziskav in razvoja.

6. *Aktivnosti RR so neuspešne in ne vodijo nikamor*

Potencialni vpliv:

- nepotrebni stroški;
- potrata časa in truda;
- stranke imajo slabe izkušnje s podjetjem;
- notranji procesi v organizaciji so prezapleteni, kar upočasnjuje organizacijo pri odzivanju na spremembe na trgu.

Potencialni odziv:

- jasno definiranje trga in razumevanje njegovih potreb in želja skozi analizo trga;
- izvajanje študij tehnične izvedljivosti (npr. pogovor s strokovnjakom s posameznega področja).

7. *Tehnična izvedljivost proizvoda ali storitve (npr. ali kvaliteta proizvoda ali storitve zadovoljuje pričakovanja kupca)*

Potencialni vpliv:

- nepotrebni stroški.

Potencialni odziv:

- izvajanje študij tehnične izvedljivosti, npr. pogovor s strokovnjakom s posameznega področja.

8. *Kršitev intelektualne lastnine drugih organizacij ali ogrožitev svoje intelektualne lastnine*

Potencialni vpliv:

- zoper organizacijo potekajo pravni ukrepi;
- slaba javna podoba/oglaševanje vpliva na ugled organizacije.

Potencialni odzivi:

- preverjanje intelektualne lastnine v povezavi z novim produktom v začetni fazi projekta RR, da se zagotovi, da intelektualna lastnina drugega ni kršena;
- vzpostavitev sporazumov pri sodelovanju s tretjo osebo.

9. *Uhajanje komercialno občutljivih informacij konkurenci s strani zaposlenih ali tretje osebe, ki je vpletena v razvoj*

Potencialni vpliv:

- namigi so posredovani konkurentom, ki nato hitreje lansirajo podobne nadgradnje/nove produkte na trg.

Potencialni odziv:

- vzpostavitev politike varovanja podatkov z usposabljanjem osebja;

- vzpostavitev sporazumov pri sodelovanju s tretjo osebo.

10. Kršenje davčne zakonodaje

Potencialni vpliv:

- zoper organizacijo potekajo pravni ukrepi;
- globe in kazni.

Potencialni odziv:

- notranji revizor mora poiskati ustrezen nasvet, preden poskuša opraviti kakršno koli delo na davčnem področju.

Priloga 2: Seznam vrednostnih papirjev družb na Ljubljanski borzi dne 9. 6. 2019, zajetih v pregled

Iz seznama kotirajočih vrednostnih papirjev na datum 9. 6. 2019 sem za namen pregleda letnih poročil izločila zakladne menice ter obveznice Republike Slovenije.

Oznaka VP	Opis	Tip VP	Kotacija	Začetek kotacije	Koda ISIN
ADM2	ADRIA MOBIL 2. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	27. 7. 2015	SI0032103507
AGO1	AG 1. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	7. 3. 2011	SI0032103150
CETG	CETIS	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	10. 3. 1997	SI0031100843
CICG	CINKARNA CELJE	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	6. 3. 1998	SI0031103805
DATG	DATALAB TEHNOLOGIJE	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	4. 5. 2018	SI0031117433
DPR1	DELO PRODAJA 1. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	21. 8. 2008	SI0032102863

Oznaka VP	Opis	Tip VP	Kotacija	Začetek kotacije	Koda ISIN
DPRG	DELO PRODAJA	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	12. 2. 2001	SI0031107079
DRS1	DARS 1. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	30. 12. 2004	SI0032102244
DRS2	DARS 2. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	8. 11. 2005	SI0032102418
DRS3	DARS 3. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	3. 2. 2006	SI0032102509
DZS2	DZS 2. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	6. 12. 2013	SI0032103200
GE02	GEN-I 2. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	3. 8. 2018	SI0032103812
GHUG	GRAND HOTEL UNION	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	5. 1. 2000	SI0031108655
GV01	GORENJE 1. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	24. 10. 2014	SI0032103424
GV02	GORENJE 2. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	3. 7. 2017	SI0032103739
IEKG	INTEREUROPA	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	12. 1. 1998	SI0031100090
IM01	IMPOL 2000 1. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	4. 12. 2015	SI0032103572
ITBG	ISTRABENZ	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	3. 2. 1997	SI0031102070
KDH3	KD GROUP 3. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	2. 7. 2014	SI0032103416

Oznaka VP	Opis	Tip VP	Kotacija	Začetek kotacije	Koda ISIN
KDH4	KD GROUP 4. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	17. 7. 2015	SI0032103515
KDHR	KD GROUP	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	5. 2. 2001	SI0031110461
KRKG	KRKA	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	10. 2. 1997	SI0031102120
KSF1	KS NALOŽBE 1. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	11. 7. 2011	SI0022103210
KSFR	KS NALOŽBE	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	24. 12. 2007	SI0021113855
LKPG	LUKA KOPER	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	20. 11. 1996	SI0031101346
MELR	MERCATOR	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	4. 4. 1996	SI0031100082
MKOG	MELAMIN	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	23. 9. 1996	SI0031101304
MR1R	M1	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	4. 8. 2004	SI0021113111
MTSG	KOMPAS MTS	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	8. 12. 2000	SI0031103706
NALN	NAMA	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	30. 4. 2004	SI0031102690
NIKN	NIKA	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	4. 6. 1991	SI0031100793

Oznaka VP	Opis	Tip VP	Kotacija	Začetek kotacije	Koda ISIN
NLB27	NLB 27. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	8. 5. 2019	SI0022103855
NLBR	NLB	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	14. 11. 2018	SI0021117344
PET5	PETROL 5. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	25. 8. 2017	SI0032103747
PETG	PETROL	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	5. 5. 1997	SI0031102153
POSR	POZAVAROVALNICA SAVA	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	12. 6. 2008	SI0021110513
PPDT	PRVA GROUP	Prednostne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	28. 8. 2013	SI0021200884
SALR	SALUS	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	13. 8. 1999	SI0031110453
SIJ4	SIJ 4. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	28. 12. 2015	SI0032103580
SIJ5	SIJ 5. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	28. 12. 2015	SI0032103598
SIK05	KOMERCIALNI ZAPISI in SIJ 5. IZDAJA	Blagajniški in komercialni zapisi	Trg obveznic – Instrumenti denarnega trga – Komercialni zapisi	19. 12. 2018	SI0032502229
SKDR	KD	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	21. 12. 2000	SI0031110164
SOS3	SLOVENSKI DRŽAVNI HOLDING 3. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	11. 8. 2015	SI0002103529

Oznaka VP	Opis	Tip VP	Kotacija	Začetek kotacije	Koda ISIN
ST1R	HRAM HOLDING	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	27. 1. 2004	SI0021112105
TCRG	TERME ČATEŽ	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	26. 8. 1993	SI0031100637
TLS1	TELEKOM SLOVENIJE 1. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	18. 7. 2016	SI0032103630
TLSG	TELEKOM SLOVENIJE	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	2. 10. 2006	SI0031104290
UKIG	UNIOR	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	22. 8. 2011	SI0031108994
VHDR	VIPA HOLDING	Redne delnice	Trg delnic – Standardna kotacija	5. 11. 2003	SI0021111313
ZT02	ZAVAROVALNICA TRIGLAV 2. IZDAJA	Obveznice	Trg obveznic – Obveznice	30. 6. 2010	SI0022103038
ZVTG	ZAVAROVALNICA TRIGLAV	Redne delnice	Trg delnic – Prva kotacija	9. 9. 2008	SI0021111651

Vir: Ljubljanska borza, 2019

Priloga 3: Vprašalnik

1. Koliko let izkušenj imate v reviziji? Od tega koliko let kot pooblaščen revizor?
2. Koliko revizijskih strank ste revidirali v preteklem poslovnem letu? Koliko od njih je med stroški ali neopredmetenimi sredstvi izkazovalo raziskave in razvoj? Pri katerih tipih podjetij ste se srečevali z revizijo raziskav in razvoja?
3. Ali ste se s stroški raziskav in razvoja pogosteje srečevali, ko je bilo gospodarstvo v krizi ali ko je bilo obdobje gospodarske rasti?

4. Kako načrtujete revizijo postavke raziskav in razvoja? Kako postavko pregledujete v sklopu pregledovanja kontrol v sklopu predrevizije in nato v postopkih glavne revizije?
5. V primeru, ko so stroški formirani in usredstveni, kako jih v bodočih letih pregledujete (če jih pregledujete)? (Ali se pravilno prenašajo v poslovni izid/se odpisujejo in ali preverite potrebe po potencialni slabitvi (za projekt se npr. po dveh letih izkaže, da ne bo prinašal bodočih gospodarskih koristi))?
6. Ali se vam zdijo stroški raziskav in razvoja ena od možnosti vplivanja na poslovni izid (usredstvenje stroškov za boljši poslovni izid)?
7. Menite, da bi bilo treba spremeniti revizijsko metodologijo pri reviziji te postavke?
8. Katero načelo vam je bližje, konservativizem in prenos stroškov med odhodke, ko ti nastanejo, ali liberalnejši pristop in njihovo usredstvenje?
9. Kako podjetja, vaše revizijske stranke, v večini spremljajo stroške raziskav in razvoja? Ali večina podjetij izbere konservativni pristop ali stroške usredstvi?
10. Ali menite, da je definicija stroškov raziskav in razvoja ustrezno opredeljena v standardih? Ali menite, da standardi tematiko stroškov raziskav in razvoja ustrezno naslavljajo? Kakšne spremembe, mislite, so potrebne v računovodskih standardih na področju raziskav in razvoja?
11. Ali se vam zdi, da podjetja v letnih poročilih zadosti razkrivajo stroške raziskav in razvoja?
12. Kje vidite izboljšave, rešitve dileme usredstvenja oziroma prenosa med odhodke?