

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

SPECIALISTIČNO DELO

**VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV
V GORENJSKIH IN LJUBLJANSKIH MALIH PODJETJIH LESNE
INDUSTRIJE**

Ljubljana, oktober 2006

Simon Zupanc

IZJAVA

Študent Simon Zupanc izjavljam, da sem avtor tega specialističnega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Marjana Odarja. Skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

Ljubljana, 22. okt. 2006

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

1	UVOD.....	1
1.1	PROBLEMATIKA IN NAMEN SPECIALISTIČNEGA DELA	1
1.2	CILJI RAZISKAVE	3
1.3	METODE DELA	3
2	OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA.....	4
2.1	OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	4
2.2	OPREDELITEV KLJUČNIH POJMOV V POVEZAVI Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI.....	6
2.3	TEORETIČNE PODLAGE ZA PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	12
3	VREDNOTENJE SREDSTEV V SKLADU SRS IN MRS	13
3.1	UGOTAVLJANJE NABAVNE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	13
3.2	DOLOČANJE DOBE KORISTNOSTI.....	16
3.3	AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	17
3.3.1	AMORTIZIRANJE DELOV SREDSTEV.....	18
3.4	POŠTENA VREDNOST OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	20
3.5	MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	22
3.5.1	UPORABA MODELA PREVREDNOTENJA	23
3.6	TEORETIČNA IZHODIŠČA ZA PREVREDNOTENJE SREDSTEV ZARADI OSLABITVE.....	24
3.6.1	PREVREDNOTENJE ZARADI OSLABITVE.....	24
3.6.2	PREVREDNOTENJE ZARADI ODPRAVE OSLABITVE.....	25
4	OCENJEVANJE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	26
4.1	NAČINI OCENJEVANJA VREDNOSTI.....	27
4.2	METODA ZMANJŠANE NADOMESTITVENE VREDNOSTI (DRC-METODA).....	29
4.3	OCENJEVANJE VREDNOSTI NEPREMIČNIN	29
4.3.1	METODE OCENJEVANJA VREDNOSTI NEPREMIČNIN	30
4.4	OCENJEVANJE VREDNOSTI STROJEV IN OPREME	31
5	RAZISKAVA.....	31
5.1	DOLOČITEV VZORCA IN ZBIRANJE PODATKOV.....	32
5.2	KREDIBILNOST MERJENJA	34
5.3	REZULTATI RAZISKAVE.....	36
5.4	ANALIZA OSNOVNIH DEMOGRAFSKIH PODATKOV	36
5.4.1	SPOL ANKETIRANCEV.....	37
5.4.2	STAROSTNA STRUKTURA ANKETIRANCEV	37
5.4.3	IZOBRAZBENA STRUKTURA ANKETIRANCEV	38
5.4.4	ANKETIRANČEVA FUNKCIJA V PODJETJU	39
5.5	ANALIZA ODGOVOROV O VREDNOTENJU OSNOVNIH SREDSTEV V MALIH PODJETJIH V LESNI INDUSTRIJI.....	40

6	<u>SKLEP</u>	<u>56</u>
7	<u>LITERATURA.....</u>	<u>59</u>
8	<u>VIRI.....</u>	<u>61</u>

KAZALO PRILOG

KAZALO TABEL

Tabela št. 1:	Število podjetij glede na vrednost OS	33
Tabela št. 2:	Povprečno število zaposlenih v letu 2005	34
Tabela št. 3:	Število podjetij glede na promet v letu 2005	34

KAZALO SLIK

Slika št. 1:	Prikaz sodelujočih anketirancev glede na spol v odstotkih	37
Slika št. 2:	Prikaz sodelujočih anketirancev glede na starost	38
Slika št. 3:	Prikaz sodelujočih anketirancev glede na zaključno stopnjo izobrazbe v odstotkih.....	38
Slika št. 5:	Prikaz sodelujočih anketirancev glede na njihovo funkcijo v podjetju v odstotkih.....	39
Slika št. 6:	Načini določanja amortizacijske stopnje v odstotkih	43
Slika št. 7:	Polno obratovanje strojev na dan v odstotkih	45
Slika št. 9:	Način knjiženja nadomestnih delov in opreme	48
Slika št. 10:	Za koliko je tržna vrednost višja od knjigovodske vrednosti	49
Slika št. 11:	Število najpomembnejših strojev brez knjigovodske vrednosti	51
Slika št. 12:	Kako anketiranci, ki so priznali, da so popolnoma napačno določili dobo koristnosti stroja, določajo amortizacijsko stopnjo (N = 21).	55

1 UVOD

1.1 PROBLEMATIKA IN NAMEN SPECIALISTIČNEGA DELA

Osnovna sredstva so dejavnik, ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov in od katerega se pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi v podjetje, torej možnost posredno ali neposredno prispevati k toku denarnih sredstev in njegovih ustreznikov. Pri ugotavljanju njegovega obstoja ni bistveno, ali ima podjetje lastninsko pravico, temveč le, ali obvladuje koristi, ki naj bi nastale na podlagi sredstev (Zupančič, 2004, str. 24).

Podjetja v lesnopredelovalni industriji so visoko delovno intenzivna. Ker je v Sloveniji zelo malo sodelovanja med lesnimi podjetji, potrebuje vsako podjetje, ki želi izdelovati izdelke iz lesa in podobnih materialov, zelo širok izbor strojev. Če tega nima, je zelo težko konkurenčno ostalim podjetjem. Zato opredmetena osnovna sredstva predstavljajo v podjetjih zelo pomemben del sredstev bilance stanja, prav tako pa so tudi povzročitelji enega najpomembnejših stroškov – amortizacije, s katerimi zmanjšujemo dobiček poslovanja. Zainteresirani poslovni partnerji, s katerimi nameravamo sodelovati, in banke, pri katerih najemamo kredite, pričakujejo, da bodo dobili poštene podatke o finančnem stanju podjetja. Zahteva lastnikov pa je ustvarjanje čim večjega dobička, kar je tudi merilo uspešnosti podjetja.

Resnično in pošteno prikazovanje gospodarskih kategorij sta osnovni in vodilni zahtevi pri spremljanju poslovanja, merjenju, vrednotenju in prikazovanju oziroma pri razkrivanju posameznih gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih, v katerih so predstavljene in zapisane trditve o podatkih in informacijah o poslovnih dogodkih, ki so se zgodili v preteklosti (Turk et al.; 2004, str. 59).

Tej definiciji bi dodal še eno zelo pomembno dopolnilno opredelitev, predvsem zato, ker je naloga napisana za mala podjetja, in sicer pravilno izkazovanje. To pa zato, ker se slovenska zakonodaja v zadnjih letih velikokrat spreminja, tako da ima manjše podjetje veliko težav, da sproti sledi zakonskim spremembam in dopolnitvam. Menim, da se zato velikokrat dogajajo napake zaradi neznanja oziroma nepoznavanja tematike, ne pa zaradi namernega zavajanja. Na podlagi svojih izkušenj ocenjujem, da so opredmetena osnovna sredstva, predvsem obdelovalni stroji v malih podjetjih lesnoindustrijske dejavnosti, lahko v poslovnih knjigah izkazana na različne načine in po zelo različnih vrednostih. Posledično

ima lahko tako različno izkazovanje zelo pomemben vpliv na celotno bilanco stanja ter tudi na izkaz poslovnega izida.

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznavanje, se ob začetnem pripoznavanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Nabavno vrednost osnovnih sredstev predstavljajo nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve (SRS 1.10).

Težava nastane, ker v Sloveniji mnoga podjetja enačijo nabavno vrednost z nakupno ceno, kar pa je lahko nepravilno, saj je nakupna vrednost samo del nabavne vrednosti oziroma je to cena, ki jo mora podjetje plačati dobavitelju za osnovno sredstvo. Zaradi takšnega razumevanja prihaja do napak že pri začetnem evidentiranju osnovnih sredstev, saj se osnovno sredstvo pripozna po nakupni ceni, kar pomeni, da je osnovno sredstvo že pri začetnem pripoznavanju v poslovnih knjigah vrednoteno po ceni, ki je nižja od nabavne vrednosti.

Vsako podjetje naj bi v pravilniku o računovodstvu v skladu z izbrano računovodsko usmeritvijo vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev določilo amortizacijske stopnje za posamezna osnovna sredstva oziroma za posamezne skupine osnovnih sredstev. Amortizacijske stopnje so odvisne od dobe koristnosti posameznih osnovnih sredstev. V praksi pa podjetja pri nas za posamezne skupine osnovnih sredstev določijo amortizacijske stopnje tako, da le-te niso višje od tistih, ki so določene v zakonu o davku od dohodka pravnih oseb. Gre namreč za to, da je davčno priznani strošek amortizacije za posamezno skupino osnovnih sredstev le tisti, ki je izračunan na osnovi nižjih ali takšnih amortizacijskih stopenj, ki so določene v omenjenem zakonu. Pri tem se predpostavlja, da se amortizacija obračunava po metodi enakomernega časovnega amortiziranja (Holmes, 2005, str. 101).

Na osnovi predstavljene problematike je bil namen mojega specialističnega dela proučiti načine vrednotenja in ocenjevanja osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji. Predvsem sem si prizadeval ugotoviti, katere so največje napake, ki jih podjetja delajo pri začetnem pripoznavanju, amortiziranju in vrednotenju sredstev.

Zaradi naštetega menim, da so izsledki specialističnega dela lahko koristen pripomoček predvsem za poslovodstvo malih podjetij, njihove računovodje oziroma računovodske servise in za lastnike podjetij. Na enem mestu sem zbral pravila, ki jih je potrebno upoštevati za pravilno pripoznavanje, vrednotenje in amortiziranje opredmetenih osnovnih

sredstev, prav tako pa se iz raziskave lahko razbere, katere stvari so najmanj razumljive in se jim je treba najbolj posvetiti.

1.2 CILJI RAZISKAVE

Cilji specialističnega dela so naslednji.

- a) Proučiti ustrezno tujo in domačo strokovno literaturo ter razširiti in poglobiti znanje o načinih vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev.
- b) Prikazati možnosti, ki jih ima podjetnik, da ob nakupu osnovno sredstvo čim bolj realno ovrednoti in ne izgublja vrednosti, še preden je stroj začel uporabljati.
- c) Na podlagi raziskave med podjetniki želim prikazati trenutno stanje na področju opredmetenih osnovnih sredstev, predvsem sem proučil vrednost osnovnega sredstva s knjigovodskega vidika in poiskal razloge za razlike v primerjavi z tržno vrednostjo.

1.3 METODE DELA

Za teoretične opredelitve posameznih področij, ki sem jih obravnaval v specialističnem delu, sem najprej proučil tujo in domačo strokovno literaturo ter ostale vire. Uporabil sem znanje, ki sem ga pridobil z dodiplomskim študijem ekonomije in podiplomskim študijem posloводства malih podjetij, in lastne delovne izkušnje, ki sem jih pridobil v zadnjih treh letih v podjetju Zupanc Jurij, s. p., mizarstvo, na področju vodenja računovodstva in tudi vodenja podjetja.

V drugem in tretjem poglavju sem na podlagi preučevanja strokovne literature uporabil metodo deskripcije za podroben in objektiven opis osrednjega predmeta proučevanja, to je vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev. Pri raziskovanju, odkrivanju in sistematični obdelavi dejstev sem se naslonil na domačo in tujo literaturo s področja računovodstva opredmetenih osnovnih sredstev.

V četrtem poglavju sem z metodo vprašalnika ugotavljal stanje na področju vrednotenja osnovnih sredstev med malimi podjetji v Ljubljani in na Gorenjskem. Nato sem z metodo sinteze povezal rezultate analize vprašalnika med seboj in tudi z obstoječimi teorijami. Za obdelavo podatkov, pridobljenih z raziskavo, sem uporabil ustrezne statistične metode. Vse statistične analize sem naredil v programu SPSS.

Specialistično delo je razdeljeno na pet delov. Po uvodnem prvem delu je v drugem delu predstavljeno vrednotenje sredstev v skladu slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) in mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS). Opisal sem temeljna pravila računovodstva opredmetenih osnovnih sredstev po SRS in MRS. Seveda sem opozoril tudi na razlike med njima. V tretjem delu so predstavljene temeljne značilnosti ocenjevanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v skladu s slovenskimi poslovno-finančnimi standardi za ocenjevanje vrednosti in mednarodnimi standardi ocenjevanja vrednosti. V četrtem in po mojem mnenju najpomembnejšem poglavju sem prikazal in komentiral rezultate raziskave, ki sem jo naredil med malimi lesnoobdelovalnimi podjetji v Ljubljani in na Gorenjskem. Podani so tudi predlogi in rešitve na vprašanja, ki kažejo na nepravilnosti pri vrednotenju osnovnih sredstev. V zaključnem petem poglavju so podane najpomembnejše ugotovitve in sklepi. Na koncu je naveden seznam literature in virov.

2 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Opredmetena osnovna sredstva so dolgoročna sredstva, ki imajo praviloma najdaljšo dobo koristnosti v bilanci stanja. Zato je pomembno, na kakšen način so vrednotena v računovodskih izkazih, saj lahko zelo pomembno vplivajo na poslovni izid. Ker v specialistični nalogi predvsem obravnavam podjetja, ki se ukvarjajo z lesno dejavnostjo, so opredmetena osnovna sredstva še toliko bolj pomembna, saj je zanje značilno, da sestavljajo zelo velik del aktive bilance stanja. Zato lahko trdimo, da imajo opredmetena osnovna sredstva dolgoročno vpliv na poslovanje podjetja in njegov razvoj.

2.1 OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Opredmetena osnovna sredstva so sredstva v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov, opravljanju storitev, dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bodo po pričakovanjih uporabljala več kot v enem obračunskem obdobju. Delimo jih na zemljišča, zgradbo, proizvodjalno opremo, drugo opremo, osnovno čredo in večletne nasade (Holmes, 2005, str. 99).

Za pripoznavanje opredmetenega osnovnega sredstva sta predpisana tudi naslednja pogoja (Hieng, 2004, str. 23).

- a) Verjetnost, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim.
- b) Možnost, da se njegova nabavna vrednost zanesljivo izmeri.

Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 evrov, se lahko izkaže skupinsko kot drobní inventar. Pri razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev je med drugim treba upoštevati sprejeto računovodsko usmeritev glede opredelitve drobnega inventarja. V novih SRS 2006 pa se lahko stvari drobnega inventarja, katerih posamične nabavne vrednosti po obračunih dobaviteljev ne presegajo tolarske vrednosti 500 evrov, razporedijo pod material (SRS 1.47).

Osnovno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje je po SRS predvideno za velika, srednja in mala podjetja. Shema v predpisani bilanci razčlenjuje opredmetena osnovna sredstva za velika in srednja podjetja po naslednjih vrstah (SRS 24.4).

- a) Zemljišča in zgradbe:
 - zemljišča,
 - zgradbe.
- b) Proizvavalne naprave in stroji.
- c) Druge naprave in oprema.
- d) Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo:
 - opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi,
 - predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev.

Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še:

- a) osnovna čreda,
- b) večletni nasadi.

Ker specialistična naloga preučuje mala podjetja, je takšna razčlenitev preširoka, predpisana za mala podjetja pa preozka, zato sem shemo za velika in srednja podjetja skrčil in vanjo vključil naslednje skupine.

- a) Nepremičnine:
 - zemljišča,
 - zgradbe.
- b) Stroji in naprave.
- c) Oprema.

V specialistični nalogi sicer obravnavam opredmetena osnovna sredstva v malih podjetjih lesne industrije, vendar bo predvsem v raziskavi poudarek na strojih, napravah in opremi.

Računovodski standardi, ki urejajo področje opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja in ki so predmet specialističnega dela z upoštevanjem predpostavk in omejitev, navedenih v zgornjih poglavjih, so naslednji:

- a) MRS 16 – opredmetena osnovna sredstva,
- b) MRS 36 – oslabitev sredstev,
- c) SRS 1 – opredmetena osnovna sredstva,
- d) SRS 13 – amortizacija,
- e) MSRP 5 – nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.

2.2 OPREDELITEV KLJUČNIH POJMOV V POVEZAVI Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI

Za razumevanje tega poglavja je zelo pomembno pravilno razumevanje strokovnega izrazja. Ker je v preteklosti različnost v izrazih in opredelitvah posameznih kategorij vrednosti povzročala težave, menim, da bi bilo v prihodnje koristno najprej razložiti razlike v izrazih in opredelitvah predvsem tistih pojmov, ki so povezani z vrednotenjem in ocenjevanjem opredmetenih osnovnih sredstev.

Pri tem se bom v ustreznih razlagah pojmov v zvezi z vrednotenjem opiral na SRS in MRS. Pri opredeljevanju pojmov z izrazjem in opredelitvami, ki se nanašajo na ocenjevanje, bom izhajal tudi iz mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti (MSOV).

Izvirna vrednost je v 7. točki uvoda v SRS opredeljena kot znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da podjetje pride do sredstev. Kadar je nabava sredstva plačana z denarjem, je izvirna vrednost nabavna vrednost. Kadar pa gre za nabavo sredstva s kakim nadomestilom, je izvirna vrednost poštena vrednost nadomestila. Izvirne vrednosti so pri materialu, trgovskem blagu ali nabavljenih storitvah nabavne vrednosti oziroma pri količinski enoti nabavna cena, pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah pa praviloma stroškovne vrednosti, imenovane proizvajalni stroški.

Nabavno vrednost po SRS 1.10 sestavljajo nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve ter ocena stroškov razgradnje, odstranitve in

obnovitve. Med nevračljive nakupne dajatve se šteje tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Če je bilo sredstvo pridobljeno z zamenjavo za kako drugo sredstvo, pa je nabavna vrednost poštena vrednost tega drugega sredstva (Chasteen, Flaherty, 1998, str. 635–639).

Nakupna vrednost je ponavadi ena od sestavin nabavne vrednosti oziroma jo lahko označimo za nabavno vrednost v ožjem pomenu, saj je to cena, ki jo je treba plačati dobavitelju sredstva (7. točka uvoda v SRS).

Nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote je po SRS 1.46 opredeljena kot večja izmed dveh postavk: poštena vrednost sredstva, zmanjšana za stroške prodaje, ali vrednost sredstva pri uporabi. Razlaga tega pojma je še enkrat potrjena tudi v SRS 1.33. Izhajajoč iz vsebine in pomena nadomestljive vrednosti, ki je podlaga za ugotavljanje potrebe po prevrednotenju sredstva zaradi oslabitve, je nadomestljiva vrednost enako opredeljena v MRS 36.6, kjer je določena kot znesek, ki je enak čisti prodajni ceni sredstva ali pa njegovi vrednosti pri uporabi; odvisno od tega, katera je večja.

Dnevna vrednost je po 7. točki uvoda v SRS opredeljena kot *»znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva«*. Pogostejše kot izraz dnevna vrednost se pri vrednotenju in ocenjevanju uporablja nadomestitvena vrednost, saj po 7. točki uvoda v SRS *»bolje nakazuje znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino oziroma količinsko enoto«*.

Čista iztržljiva vrednost je prav tako opredeljena v 7. točki uvoda v SRS. Definirana je kot *»ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo«*. Pri sredstvih se v tem pomenu pojavlja izraz **čista prodajna vrednost**, ki se razlikuje od poštene vrednosti samo po tem, da je zmanjšana za stroške prodaje.

Poštena vrednost je v 7. točki uvoda v SRS opredeljena kot *»znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni«*.

Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, *»je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni, zmanjšan za stroške prodaje«* (SRS 1.46 f).

Knjigovodska vrednost je v 7. točki uvoda SRS opredeljena kot *»vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine; če so na ločenih kontih popravkov vrednosti ali na kontih presežkov iz prevrednotenja prikazani pribitki k vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih«*. Knjigovodska vrednost je ponavadi tudi **neodpisana vrednost** sredstva.

Sedanja vrednost je v 7. točki uvoda v SRS opredeljena kot *»razobrestna (diskontirana) vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki (prihodnjih čistih prejemkov), ustvarjenega po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja«*. Sedanjo vrednost ocenjenega diskontiranega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki pa lahko imenujemo tudi vrednost pri uporabi.

Vrednost pri uporabi je po SRS 1.46.h ali MRS 36.6 *»sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.«*

Nadomestitvena vrednost je obravnavana tako v MRS kot v SRS. MRS 16.33 določajo, da v primeru, da ni dokazov o tržni vrednosti, ker gre za posebna opredmetena osnovna sredstva ali ker se takšna sredstva redko prodajajo drugače kot del podjetja, ki nadaljuje poslovanje, pomeni, da bo mogoče moralo podjetje določiti pošteno vrednost po donosu ali zmanjšani nadomestitveni vrednosti.

V SRS se nadomestitvena vrednost imenuje enako kot dnevna vrednost, ki smo jo v tem poglavju že obravnavali.

Vse zgoraj našteje vrednosti opredeljujemo kot računovodske kategorije vrednosti. Poleg teh pa ocenjevalci vrednosti poznajo tudi standarde vrednosti oziroma vrste vrednosti. Pojem »standard vrednosti (standard of value) se uporablja v ameriški ocenjevalski praksi, medtem ko so ga MSOV zamenjali s pojmom »vrsta vrednosti« (type of value), da ne bi prišlo do mešanja pojmov »standard ocenjevanja vrednosti« (valuation standard) in »standard vrednosti« (standard of value). Ker se standardi v večini primerov uporabljajo za vrednotenje podjetij, bom podrobneje predstavil samo pošteno tržno vrednost kot standard vrednosti, ker je edini, ki se bolj pogosto uporablja tudi za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev. Tudi pojem »poštena tržna vrednost« (fair market value) se uporablja v ameriški praksi ocenjevanja vrednosti, medtem ko so ga MSOV zamenjali s pojmom »tržna vrednost« (market value), ker se izogibajo pojmu »pošten«, da ne bi prišlo do zamenjave z računovodskim pojmom »poštena vrednost«.

Vrste vrednosti se po MSOV delijo na dve skupini vrednosti, in sicer (MSOV, 2005, str. 8):

- a) tržno vrednost in
- b) netržne vrednosti, kamor uvrščajo:
 - vrednost pri uporabi (value in use);
 - vrednost za naložbenika (investment value);
 - vrednost delujočega podjetja (going concern value);
 - zavarovano vrednost (insurable value);
 - ocenjeno, odmerjeno ali obdavčljivo vrednost (assessed, rateable, or taxable value) – le-ta po vsebini ustreza ameriškemu izrazu »poštena vrednost«, ki pa ga MSOV zamenjujejo z izrazom ocenjena vrednost, da ne bi prišlo do zamenjave z računovodsko kategorijo;
 - vrednost ostanka (salvage value);
 - likvidacijsko vrednost ali vrednost pri prisilni prodaji (liquidation or forced sale value);
 - posebno vrednost (special value);
 - hipotekarno posojilno vrednost (mortgage landing value).

Tržna vrednost je opredeljena kot *»ocenjeni znesek, za katerega naj bi voljan kupec in voljan prodajalec zamenjala premoženje na datum ocenjevanja vrednosti v transakciji med nepovezanima in neodvisnima strankama po ustreznem trženju, pri kateri sta stranki delovali seznanjeno, previdno in brez prisile«* (MSOV, 2005, str. 51).

Standardi vrednosti po ameriški praksi ocenjevanja vrednosti pa so naslednji:

- poštena tržna vrednost,
- investitorjeva vrednost,
- poštena vrednost.

Poštena tržna vrednost je opredeljena kot *»cena, izražena v denarnem ustrezniku, po kateri bi si premoženje izmenjala hipotetičen, voljan in zmožen kupec ter hipotetičen, voljan in zmožen prodajalec, ki delujeta medsebojno neodvisno na odprtem in popolnem trgu, kjer nobeden od njiju ni prisiljen kupiti ali prodati in kjer sta oba ustrezno seznanjena s potrebnimi dejstvi (USPAP, 2006, definitions)«*.

Omenjeni standard vrednosti se v smislu te opredelitve najpogosteje uporablja pri ocenjevanju vrednosti podjetij, ko ocenjujemo vrednost zaradi nameravane transakcije ali za potrebe ocene kapitala kot stvarnega vložka pri dokapitalizaciji podjetja in podobno. Zaradi številnih implikacij, ki so značilne le za ocenjevanje vrednosti podjetij, se ta standard, čeprav je podobno opredeljen, ne sme primerjati z računovodsko kategorijo poštene vrednosti. Zelo pogosto se poštena tržna vrednost tudi pri naših ocenjevalcih strojev in opreme uporablja kot standard, ko se na primer ocenjuje vrednost sredstev pri nadaljnji uporabi (Praznik, 2002, str. 86).

Kljub različnim terminologijam tržne vrednosti poznamo bistvene sestavine, ki so skupne vsem definicijam in so temeljna vsebina tega standarda vrednosti. Vsaka sestavina opredelitve ima svoj okvir zasnove (MSOV, 2005, str. 51).

- a) Če gre za ocenjeni znesek, ki se nanaša na ceno, izraženo v denarju, plačljivo za premoženje v skladu s tržnim poslom na čisti poslovni podlagi. Tržna vrednost se meri kot najbolj verjetna cena, ki se lahko razumno dobi na trgu, ko ocenjujemo vrednost. To je najboljša cena, ki jo lahko kupec razumno dobi. Ta ocena izrecno izključuje ocenjeno ceno, ki je povišana ali znižana umetno zaradi posebnih pogojev in okoliščin, kot je neobičajno financiranje, prodajanje in dogovori o povratnem najemu, posebne ocenitve in ugodnosti, ki jih lahko podeli kdorkoli, ki je povezan s prodajo, ali katerakoli lastnost posebne vrednosti.
- b) Če gre za premoženje, ki je predmet menjave in se nanaša na dejstvo, da je vrednost premoženja ocenjeni znesek, in ne vnaprej določeni znesek ali dejanska prodajna cena, pri kateri trg pričakuje, da posel izpolnjuje tudi vse druge sestavine opredelitve tržne vrednosti, ki so dokončani na datum ocenjevanja vrednosti.
- c) Navezuje se na konkretni datum ocenitve vrednosti, kar pomeni, da je ocenjena tržna vrednost vezana na točno določen dan. Ker se trgi in njihove razmere lahko spreminjajo, je ocenjena vrednost ob drugem času lahko nepravilna oziroma neprimerna. Znesek vrednosti bo izražal dejansko stanje na trgu in okoliščine na določeni datum ocenjevanja, ki ni ne v preteklosti in ne v prihodnosti.
- d) Če gre za voljnega, motiviranega kupca, ki ni prisiljen k nakupu. Kupec ni ne preveč navdušen in ne trdno odločen, da kupi stvar po katerikoli ceni. Kupuje stvarno v skladu s pričakovanji sedanjega trga, ki pa niso povezana z namišljenim oziroma hipotetičnim trgom, ki se ga ne da prikazati ali pričakovati, da obstaja. Domnevni kupec tudi ni pripravljen plačati višje cene, kot jo zahteva trg. Ocenjevalec vrednosti ne sme navajati neresničnih predpostavk o tržnih razmerah, prav tako ne sme izražati domnev o ravni tržne vrednosti, ki realno ni dosegljiva.
- e) Če gre za voljnega prodajalca, ki ni niti pretirano navdušen niti prisiljen, prodajalca, ki bi bil pripravljen prodati po kakršnikoli ceni in ni pripravljen sodelovati s ceno, ki na sedanjem trgu ne velja za razumno. Voljan prodajalec mora

biti motiviran, da proda premoženje po tržnih pogojih za najvišjo možno ceno, ki jo lahko doseže pri ustreznem trženju na trgu. Dejanske okoliščine sedanjega lastnika premoženja niso del ocenitve, ker je kot voljan prodajalec hipotetični lastnik.

- f) Če gre za posel na čisti poslovni podlagi, kar pomeni, da med strankama ni določenega ali posebnega razmerja (na primer matično podjetje in odvisna družba), ki povzroči nastanek cenovne ravni, neznačilne za trg oziroma zvišane zaradi sestavine posebne vrednosti. Obstaja domneva, da se posel tržne vrednosti opravi med nepovezanima strankama, kjer vsaka deluje neodvisno.
- g) Če je zagotovljeno ustrezno trženje. To pomeni, da je premoženje izpostavljeno trgu na najprimernejši način, kar vpliva na prodajo po najboljši ceni, ki jo razumno lahko doseže v skladu z opredelitvijo tržne vrednosti. Obdobje izpostavljenosti se lahko spreminja v skladu s tržnimi pogoji, vendar mora biti dovolj dolgo, da omogoča primernemu številu potencialnih kupcev, da izvedo za premoženje. To obdobje se konča na datum ocenjevanja vrednosti.
- h) Če je vsaka izmed strank ravnala seznanjeno in previdno, s čimer se predpostavlja, da sta voljni kupec in voljni prodajalec primerno seznanjena o naravi in lastnostih premoženja, njegovi uporabnosti in razmerah na trgu na dan ocenjevanja vrednosti. Predvidoma naj bi vsaka izmed strank s tem znanjem delovala iz lastnega zanimanja in je previdna pri iskanju najbolj ugodne cene za svoj položaj v poslu. Previdnost se ocenjuje kot sklicevanje na razmere na trgu na datum ocenjevanja vrednosti, brez morebitnih koristi, ki bi jih prinesla spoznanja po ocenjevanju. Prodajalec ni nujno nepreviden, če prodaja premoženje na trgu, kjer cene padajo po ceni, ki je nižja od predhodnih tržnih ravni. V primeru, kot velja za druge situacije nakupov in prodaje na trgih s spreminjajočimi cenami, bo previdni kupec ali prodajalec ravnal v skladu z najboljšimi informacijami o trgu, ki so na voljo v tistem času.
- i) Če ni prisile, kar pomeni, da sta obe stranki motivirani, da opravita posel, in ni prisile ali neprimerne siljenja v zaključek posla.

Kadar pa tržne vrednosti, ki bi izpolnjevala zgoraj opredeljene pogoje, ni možno ugotoviti z načinom tržnih primerjav, ker ni delujočega trga za to sredstvo ali imamo opraviti s specializiranim premoženjem, ki ni predmet trgovanja, se za takšno sredstvo tržna vrednost določi z uporabo na donosu zasnovanega načina ocenjevanja vrednosti ali s pomočjo metode zmanjšane nadomestitvene vrednosti (Duhovnik, 2004, str. 5).

Glede na prikazane opredelitve računovodskih pojmov in standardov oziroma vrst vrednost so vrednosti, ki so najbolj neposredno povezane z vlogo ocenjevalcev pri ocenjevanju vrednosti sredstev za namene računovodskega poročanja, naslednje: poštena vrednost, poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, in vrednost pri uporabi. Za poslovodstvo podjetij, ki določa dobo koristnosti sredstev, so poleg zgoraj naštetih pomembne še

nabavna vrednost in neodpisana oziroma knjigovodska vrednost. Za opredelitve teh vrednosti so odgovorna vodstva podjetij, v praksi pa se lahko pričakuje, da bodo te vrednosti rezultat skupnega vrednotenja med vodstvom in ocenjevalci vrednosti (Praznik, 2002, str. 90).

2.3 TEORETIČNE PODLAGE ZA PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Za pravilno razumevanje tega poglavja je pomembno, da natančno vemo, kaj so sredstva. V uvodu SRS so določena kot *»sredstva, ki jih podjetje pridobi s kapitalom ali dolgovi, imajo obliko stvari, pravic ali denarja; podjetje jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi«*. V podjetje jih lahko dobimo na več različnih načinov, in sicer:

- a) podjetje sredstva uporablja le zase ali v povezanosti z drugimi sredstvi, ko ustvarja proizvode ali opravlja storitve, ki jih prodaja;
- b) pri zamenjavi sredstva za drugo sredstvo;
- c) če podjetje uporabi sredstvo, da poravnava svoj dolg;
- d) če se sredstva razdeli med svoje lastnike.

Kljub temu da so številna sredstva povezana s pravnimi pravicami in z lastninsko pravico podjetja, pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost, da podjetje obvladuje gospodarske koristi, je ponavadi posledica zavarovane pravice, kljub temu pa je pri sredstvih treba posvetiti pozornost predvsem gospodarski stvarnosti, in ne samo pravni obliki. Bistvo in gospodarska stvarnost finančnih najemov je, da najemojemalec pridobiva gospodarske koristi iz uporabe najetega sredstva predvsem v času njegove dobe koristnosti, v zameno za to pravico pa plačuje znesek, ki naj bi bil približno enak vsoti pošteno vrednosti najetega sredstva in stroškov povezanih z najemom (uvod v SRS, 2006, str. 6).

Začetno pripoznavanje sredstev in dolgov v SRS, MRS in Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) temelji na načelu izvirne vrednosti. O pošteni vrednosti govorimo v vseh primerih, ko je nadomestilo za sredstvo ali dolg prejeto ali dano v denarju, ter ko sredstva in dolgovi v drugačni obliki niso predmet menjave, enaka denarnemu nadomestilu. V primeru, da nadomestilo za sredstvo ali dolg ni prejeto ali dano v denarju, se poštena vrednost finančnega sredstva meri po pošteni vrednosti prejetega ali danega nadomestila. Zato se lahko zgodi, da je najtežje določiti pošteno vrednost prejetega ali danega nadomestila. Ponavadi se v takšnem primeru vzame transakcijsko ali katero drugo tržno ceno, če pa tudi ta ne ustreza, cene ni mogoče dovolj

natančno določiti. Celotno pojasnilo je napisano ob predpostavki, da je izvirna vrednost enaka pošteni vrednosti, ker se to v večini primerov tudi lahko potrdi (Odar, 2006, str. 45).

Ker se računovodske opredelitve nepremičnin pripoznavajo na več različnih načinov, bomo te opredelitve tudi razložili. Nepremičnine se lahko pripozna odvisno od načina uporabe, namena, ki ga ima podjetje z nepremičnino, in lastninske pravice kot (Praznik, 2006, str. 43):

- a) opredmeteno osnovno sredstvo,
- b) naložbeno nepremičnino,
- c) sredstvo, razvrščeno za prodajo ali v skupino za odtujitev,
- d) zalogo.

Po pridobitvi lahko podjetje pripozna nepremičnino kot opredmeteno osnovno sredstvo (MRS 16.6, SRS 1.1):

- če jo poseduje in uporablja pri proizvodnji in dobavi proizvodov ali opravljanju storitev ali za pisarniške namene;
- če se bo po pričakovanjih uporabljala v več kot enem obračunskem obdobju;
- če obstaja verjetnost, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane z nepremičnino, pritekale v podjetje;
- če se lahko izmeri nabavno vrednost nepremičnine.

Takšna nepremičnina se imenuje tudi lastniško uporabljana nepremičnina. Ostale tri zgoraj naštetje pojme ne bomo podrobneje razlagali, ker nimajo neposredne zveze s temo te naloge.

3 VREDNOTENJE SREDSTEV V SKLADU SRS IN MRS

3.1 UGOTAVLJANJE NABAVNE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Pri začetnem pripoznavanju se opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje kot sredstvo, ovrednoti po nabavni vrednosti (SRS 1,10, MRS 16.15). Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zajema naslednje (MRS 16.16):

- a) njegovo nakupno ceno, ki je zmanjšana za vse trgovinske in druge popuste.
- b) uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne.
- c) vse stroške namestitve sredstva na njegovo mesto in v stanje, kjer sredstvo lahko deluje v skladu s pričakovanji posloводства.
- d) honorarje, kadar je na primer treba plačati arhitekta.
- e) začetno oceno stroškov razgradnje in odstranitve opredmetenega osnovnega sredstva in tudi obnovitev mesta, na katerem je to sredstvo obratovalo oziroma bilo postavljeno (Accountants Guide, 1996, str. 166–167).

Ker so zgoraj navedene definicije preširoke in bi lahko prišlo do različnih dilem, kateri stroški se lahko vključijo v nabavno vrednost in kateri ne, MRS v 16.17–16.20 te stroške bolj natančno opredeli. Nabavni vrednosti se lahko neposredno pripišejo naslednji stroški (MRS 16.17):

- a) stroški zaslužkov zaposlenih, ki izhajajo neposredno iz gradnje ali pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva;
- b) stroški priprave gradbišča;
- c) začetni stroški dobave in pretovarjanja;
- d) stroški preizkušanja delovanja sredstva, vendar samo tisti, ki ostanejo, ko odštejemo izkupiček od prodaje kateregakoli proizvoda, ki je bil izdelan med nameščanjem stroja na njegovo delovno mesto;
- e) honorarji.

Stroški, ki se jih ne sme vključiti v nabavno vrednost sredstva, so naslednji (MRS 16.19):

- a) stroški odprtja novega obrata,
- b) stroški lansiranja novega proizvoda ali nove storitve (vključujejo tudi stroške oglaševanja in promocije),
- c) stroški opravljanja dejavnosti na novi lokaciji ali za drugo vrsto odjemalcev (vključujejo tudi stroške usposabljanja osebja),
- d) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

Ko je sredstvo na svojem mestu pripravljeno, da bo delovalo na način, kot je predvideno, preneha pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti osnovnih sredstev. Zato stroškov uporabe ali premestitve na drugo lokacijo ne vključimo več v knjigovodsko vrednost sredstva. Tudi naslednji primeri stroškov niso vključeni v knjigovodsko vrednost (MRS 16.20):

- a) stroški, ki nastanejo, kadar je sredstvo sposobno delovati na predviden način, vendar zaradi različnih vzrokov še ne obratuje oziroma niso izkoriščene vse njegove zmogljivosti.
- b) začetne izgube iz poslovanja, ki nastanejo zaradi povečanja povpraševanja po proizvodih določenega sredstva.
- c) stroški delne ali popolne premestitve ali reorganizacije poslovanja podjetja.

Ker se specialistična naloga ukvarja z vrednotenjem opredmetenih osnovnih sredstev v malih podjetjih lesne industrije, je pomembna tudi opredelitev sredstev, zgrajenih ali izdelanih v podjetju samem, saj je ena od lastnosti teh podjetij, da se marsikaj od strojev in opreme da narediti v lastni režiji. To področje obravnavata oba računovodska okvira, in sicer se po MRS 16.22. in SRS 1.12. nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju, določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu. Nabavno vrednost tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški, ki mu jih je mogoče pripisati. V primeru, da podjetje podobna sredstva tudi izdeluje, je nabavna vrednost sredstva ponavadi enaka stroškom izdelave sredstva, ki je namenjeno prodaji. Iz tega razloga se morajo izločiti notranji dobički iz opredeljevanja takšne nabavne vrednosti. Ker pa lahko podjetja obravnavajo proizvodnjo po različnih metodah, je lahko tudi nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, izdelanih pri različnih proizvajalcih, različna. Zato je potrebno iz nabavne vrednosti izločiti stroške neobičajno velikih količin materiala, dela in drugih dejavnikov, ki se pojavljajo pri izdelavi. Če povzamem, je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva sestavljena iz nabavne vrednosti vanj vgrajenega materiala in stroškov izdelave v velikosti, kot jo pripozna konkurenca.

Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki ga podjetje pridobi z zamenjavo za kako drugo opredmeteno osnovno sredstvo, se meri po pošteni vrednosti pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva. Izjema je samo, če menjalni posel nima trgovalne vsebine ali če ni mogoče izmeriti poštene vrednosti niti prejetega niti danega osnovnega sredstva. V tem primeru nabavno vrednost pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva merimo po neodpisani vrednosti odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva, zraven pa upoštevamo plačilo ali prejem razlike. V tem primeru načelo nabavne vrednosti ne more biti upoštevano, ker je nabavna vrednosti odvisna od stopnje amortiziranja oddanega opredmetenega osnovnega sredstva. Zato lahko pride do razlik med sredstvi, ki sta predmet menjave, saj je pri različnih intenzivnostih uporabe lahko eno sredstvo bolj izrabljeno kot drugo. Iz tega sledi, da je za takšne primere najbolj primerno načelo poštene vrednosti, ki je določena na podlagi menjave med podjetjema (Odar, 2003, str. 133).

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga pridobimo na podlagi finančnega najema, vrednotimo po pošteni ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin. Po SRS 1.19 je

razobrestovalna mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti. V nasprotnem primeru je predpostavljena mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik. Opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga vzamemo v finančni najem, moramo izkazovati ločeno od drugih istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev (SRS 1.20).

Če opredmeteno osnovno sredstvo pridobimo z državno podporo, ga po SRS 1.13 izkazujemo po nabavni vrednosti, če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti. Po MRS 20.24 obstaja tudi drugačna rešitev, in sicer, da se s sredstvi povezane državne podpore odštejejo pri ugotavljanju knjigovodske vrednosti tako pridobljenega sredstva.

Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu drugega podjetja ali tudi dela drugega podjetja, zajamemo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po pošteni vrednosti na dan prevzema (SRS 1.14).

Popravilo ali vzdrževanje opredmetenega osnovnega sredstva je namenjeno obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo glede na prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Kadar se pojavi, se običajno pripoznava kot odhodek (SRS 1.16). Če se pri vgradnji ali zamenjavi delov sredstva doseže večja kakovost ali učinkovitost, se lahko poveča nabavna vrednost sredstva, s čimer stroške vgradnje oziroma zamenjave delov preko amortizacije odložimo na kasnejša obdobja (Vezjak, 2005, str. 51).

3.2 DOLOČANJE DOBE KORISTNOSTI

Dolžnost podjetja je, da se vrednost opredmetenega osnovnega sredstva v dobi koristnosti razporedi prek stroška amortizacije. Znesek za amortizacijo se mora preiščljeno razporejati skozi celotno dobo njegove koristnosti (MRS 16.50). Dobo koristnosti lahko določamo z različnih vidikov. Tako podjetje ugotovi najkrajšo dobo, da lahko v njej nadomesti vrednost sredstva.

Za vsako opredmeteno osnovno sredstvo je dolžnost podjetja oziroma njegovega posloводства, da ob njegovi pridobitvi presodi, koliko časa ga bo uporabljalo. Poleg tega mora upoštevati notranje ali zunanje omejitve, ki se predvidoma lahko pojavijo. Iz tega sledi, da je doba koristnosti lahko odvisna od pričakovanega fizičnega izrabljanja. Na podlagi tehničnih značilnosti sredstva in svojih načrtov uporabe in vzdrževanja sredstva podjetje mora presoditi, koliko časa bo lahko takšno sredstvo uporabno. Ker samo ta vidik presoje ne zadošča, mora podjetje oceniti tudi pričakovano tehnično staranje sredstva. Predvideti je potrebno spremembe in izboljšave, ki jih podjetje namerava v prihodnosti uvajati v proizvodnjo, zato da se lahko presodi, kdaj bo sredstvo potrebno zamenjati z

novim, bolj tehnično izpopolnjenim, čeprav mogoče staro še ne bo fizično izrabljeno. V primeru, da se predvideva takšen scenarij, mora podjetje za potrebe amortiziranja določiti krajšo od obeh dob koristnosti oziroma dobo, ki je odvisna od tehničnega zastaranja sredstva. Vendar mora prej presoditi tudi pričakovano gospodarsko zastaranje sredstva. Oceniti mora, kakšno bo povpraševanje po izdelkih in storitvah, ki se izdelujejo oziroma opravljajo s pomočjo sredstva v nekaj naslednjih letih. Če pride do ugotovitve, da se bo povpraševanje bistveno zmanjšalo, čeprav takrat fizično sredstvo še ne bo izrabljeno in tudi ne tehnično zastaralo, mora v takšnem primeru amortizirati sredstvo v dobi koristnosti, ki je odvisna od pričakovanega gospodarskega staranja. Poleg tega je potrebno preveriti tudi, če se pričakujejo kakšne zakonske ali druge omejitve uporabe sredstva. V primeru, da se takšne omejitve pričakujejo v obdobju, ki je krajše od prej naštetih obdobj, mora za to zakonsko določeno obdobje določiti dobo koristnosti, kjer je potrebno preko amortiziranja nadomestiti vrednost sredstva, ki je preko prodaj ob prenehanju uporabe ne bo moč nadomestiti. Če pa poslovodstvo podjetja sprejme usmeritev, da se po določenem času ali po izrabi določenega obsega bodočih gospodarskih koristi, ki jih prinaša sredstvo, le-to odtuji, potem je lahko doba koristnosti tudi krajša od gospodarne dobe uporabe sredstva. Iz tega sledi, da mora podjetje določiti najkrajšo dobo koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, ki je običajno izražena v letih kot doba, v kateri se bo sredstvo amortiziralo. Običajno se doba koristnosti preračuna v ustrezno amortizacijsko stopnjo (Vezjak, 2005, str. 50).

Po MRS 16 je doba koristnosti obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje lahko uporabljalo sredstvo. Ocenjene dobe koristnosti se mora pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta oziroma ob vsakoletnem obračunu amortizacije in jih tudi spremeniti, če so pričakovanja bistveno drugačna od prvotnih ocen.

3.3 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Amortizacija je strošek, ki nastane zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva na poslovne učinke. Predmet amortizacije so sredstva, ki (SRS 39.25):

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

Začetek amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev se začne prvi dan naslednjega meseca, ko je sredstvo razpoložljivo za uporabo (SRS 1.22). Amortizacija se obračunava

toliko časa, da se nadomesti celoten znesek nabavne vrednosti, ki je bila osnova za obračun. Ko se vrednost nadomesti, amortizacije ne obračunavamo več, kljub temu da osnovno sredstvo še vedno uporabljamo, saj računovodski standardi ne dovoljujejo obračunavanja amortizacije odpisanih amortizirljivih sredstev.

Amortizacija sredstva preneha na zgodnejši datum od naslednjih dveh (MRS 16.55):

- datum razvrstitve sredstva med sredstva za prodajo ali vključitev sredstva v skupino za odtujitev ter
- datum, ko odpravimo pripoznavanje sredstva.

Amortizacija se ne preneha, če je sredstvo neizrabljeno ali umaknjeno iz uporabe, razen če je v celoti amortizirano.

Če sredstvo prodamo oziroma odtujimo tako, da je čisti donos ob odtujitvi večji od knjigovodske vrednosti, se razlika med čistim donosom ob odtujitvi in knjigovodsko vrednostjo odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva prenese med poslovne prihodke, če pa je knjigovodska vrednost večja od čistega donosa ob odtujitvi, pa med poslovne odhodke (SRS 1.23).

Ker imajo nekatera sredstva izjemne lastnosti, zaradi katerih se bistveno razlikujejo od večine osnovnih sredstev, pri njih ne moremo obračunavati popravka vrednosti oziroma amortizirati. Takšni primeri se po SRS 39.26 ne pojavljajo pri:

- zemljiščih in drugih naravnih bogastvih,
- opredmetenih osnovnih sredstvih do njihove razpoložljivosti za uporabo,
- opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega izvora,
- spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega,
- drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

3.3.1 Amortiziranje delov sredstev

Opredmetena osnovna sredstva višjih vrednosti so velikokrat sestavljena iz delov, ki imajo različne dobe koristnosti kot celotno sredstvo. Zato se lahko zgodi, da stroški uporabe niso enakomerno razporejeni v dobi koristnosti. Po MRS 16.8 je obvezno, da se mora vsak del opredmetenega osnovnega sredstva, ki ima visoko nabavno vrednost, amortizirati posebej, podjetje pa ima tudi možnost izbire, ali bo posebej amortiziralo tudi manj pomembne dele.

V praksi se to izvede tako, da podjetje pripozna vrednost za osnovno sredstvo razporedi po pomembnejših delih, nato pa vsak del amortizira posebej. Če imajo deli iste dobe koristnosti, se lahko pomembnejši deli združijo tudi v skupine.

Po SRS se nadomestni deli kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev, ki se uporabljajo za različne namene in so dostikrat tudi odvisni od tehničnih okoliščin delovanja, zato jih je potrebno računovodsko obravnavati v skladu z dejansko namembnostjo. Praviloma se nadomestni deli večjih vrednosti obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo ne glede na začetek uporabe. Nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem sredstvu, pa se amortizirajo v dobi koristnosti tega sredstva (SRS 1.48).

Popravilo oziroma vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev je namenjeno obnavljanju in ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki jih pričakujemo na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev (SRS 1.16). Nadomestne dele, ki so namenjeni popravilu in vzdrževanju, obravnavamo kot material za vzdrževanje, ki ga ob nabavi prenesemo v vrednosti zalog materiala, po vgraditvi pa se njihova vrednost zmanjša v breme stroškov materiala.

Metode amortiziranja

SRS predpisujejo možnost izbiranja različnih metod amortiziranja. Podjetje se glede na okoliščine (intenzivnost uporabe, izmensko delo, uporaba materialov in podobne), ki vplivajo na dobo koristnosti, odloči, katero metodo bo uporabljalo (SRS 13.27).

- a) Časovno amortiziranje – glede na dobo koristnosti poznamo enakomerno časovno amortiziranje in časovno padajoče amortiziranje.
- b) Uporabnostno oziroma funkcionalno amortiziranje – glede na dejansko porabo.

Pod časovnim amortiziranjem razumemo obračunavanje amortizacije glede na čas trajanja uporabe posameznega osnovnega sredstva, pod funkcionalnim amortiziranjem pa obračunavanje amortizacije glede na njegovo dejansko uporabo (Turk, Melavc, 2001, str. 149).

Metoda, ki jo podjetje izbere, mora odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od osnovnega sredstva. Zato večina podjetij uporablja enakomerno časovno amortiziranje, saj je to metoda, kjer vzorca ni potrebno zanesljivo ugotoviti. Uporabljeno metodo mora podjetje skrbno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Obstaja možnost, da se metodo zamenja, vendar morajo to spremembo opravičevati spremenjene

okolščine. V obračunskem obdobju, v katerem spremenimo metodo amortiziranja, moramo učinke spremembe izmeriti in jih opisati v sporočilu o spremembi in razlogih zanjo (Zupančič, 2005, str. 80).

Iz lastnih izkušenj vem, da se v malih podjetjih lesne industrije v veliki večini primerov uporablja metoda enakomernega časovnega amortiziranja, saj je najprimernejša za podjetja, kjer je storitev, ki jo zagotavlja sredstvo, nespremenjena skozi celotno dobo koristnosti sredstva. Metoda se običajno uporablja tam, kjer je enakomerna porazdelitev stroškov sprejemljivo merilo za storitve sredstva, kot so zgradbe, obrati, strojna oprema, oprema in vozila. Prednost metode pred ostalimi je tudi ta, da je amortizacija preprosta za računanje in razumevanje.

Zaradi zgoraj navedenih razlogov in ker ni namen te naloge predstavitev amortiziranja osnovnih sredstev, ostalih metod ne bomo podrobneje predstavljal.

3.4 POŠTENA VREDNOST OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Kot je bilo omenjeno v drugem poglavju, je poštena vrednost opredeljena v 7. točki uvoda v SRS kot *»znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni«*.

Ko določamo pošteno vrednost, je po MRS 36 na splošno potrebno upoštevati naslednje.

- a) Najboljši dokaz za pošteno vrednost sredstva je cena po obvezujoči pogodbi o prodaji pri premišljenem poslu (MRS, 36.25).
- b) Če obvezujoča pogodba o prodaji ne obstaja, sredstvo pa je naprodaj na delujočem trgu, je poštena vrednost tržna cena, ki je tudi ponujena cena za sredstvo (MRS, 36.26).
- c) Če ponujene cene niso na voljo, je podlaga za ocenitev poštene vrednosti cena zadnjega posla, če se od datuma sklenitve tega posla okoliščine niso bistveno spremenile (MRS, 36.27).
- d) Če ne obstaja obvezujoča pogodba in tudi ne delujoči trg, je poštena vrednost določena glede na najboljše pridobljene informacije. Ti kažejo znesek, ki bi ga podjetje lahko dobilo na dan bilance stanja v premišljenem poslu med obveščenima in zainteresiranima strankama. Pri ugotavljanju takšnega zneska mora podjetje

upoštevati rezultate zadnjih poslov pri podobnih sredstvih v dejavnosti (MRS, 36.28).

- e) Če nimamo nobenega od zgoraj razloženih podatkov, je poštena vrednost zasnovana na podlagi tržne vrednosti, ki je ugotovljena z ocenitvijo pooblaščenega ocenjevalca vrednosti (MRS, 36.29).

Po MRS 16 pa je glede poštene vrednosti določeno naslednje.

- a) Če opredmeteno osnovno sredstvo v menjalnem poslu izmenjamo za drugo opredmeteno sredstvo, moramo nabavno vrednost sredstva izmeriti po pošteni vrednosti (MRS 16.24).
- b) V primeru, da se podjetje odloči za model prevrednotenja, je treba opredmeteno osnovno sredstvo, pri katerem je mogoče zanesljivo izmeriti pošteno vrednost, izkazovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in tudi kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Podjetje mora poskrbeti za dovolj redno prevrednotenje, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja (Čuček, 2001, str. 40).
- c) Običajno se poštena vrednost zemljišč in zgradb meri na podlagi tržne vrednosti, ki je ugotovljena z ocenitvijo poklicno usposobljenega ocenjevalca. Poštena vrednost naprav in opreme je ponavadi njihova tržna vrednost, ki je ugotovljena z ocenitvijo (MRS 16.32). V takšnih primerih je tržna vrednost, ocenjena s strani usposobljenega ocenjevalca, podlaga za določitev poštene vrednosti.
- d) Včasih dokazov o tržni vrednosti ni, ker gre za posebna opredmetena osnovna sredstva ali pa so to sredstva, ki se redko prodajajo drugače kot del podjetja, ki nadaljuje s poslovanjem. Zato bo moralo podjetje določiti pošteno vrednost po donosu ali zmanjšani nadomestitveni vrednosti (MRS 16.33). Menim, da je v takem primeru bolje, da se za tovrstna sredstva izbere model nabavne vrednosti.
- e) Pogostost prevrednotenj je odvisna od spremembe poštene vrednosti posameznih opredmetenih osnovnih sredstev, ki se prevrednotijo. V primeru, da se poštena vrednost prevrednotenega sredstva bistveno razlikuje od knjigovodskega zneska, je potrebno izvajati nadaljnje prevrednotenje. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih, kjer se poštena vrednost veliko in neenakomerno spreminja, je prevrednotenje potrebno izvajati bolj pogosto oziroma vsaj enkrat na obračunsko obdobje. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki imajo nepomembne spremembe poštene vrednosti, pa je potrebno prevrednotenje le enkrat v treh ali petih letih (MRS 16.34). Za presoje pogostosti prevrednotenja je potrebno sproti spremljanje tržnih dogajanj.
- f) Prevrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva na pošteno vrednost lahko naredimo tako, da se prevrednoti sorazmerno s spremembo kosmate knjigovodske

vrednosti sredstva ali izloči v breme kosmate knjigovodske vrednosti sredstva (MRS 16.35).

- g) V primeru prevrednotenja enega opredmetenega osnovnega sredstva je potrebno prevrednotiti celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada (MRS 16.36). V skupinah morajo biti sredstva, ki so podobne narave in se jih podobno uporablja v poslovanju podjetja (MRS 16.37).
- h) Če se posamezna opredmetena osnovna sredstva prikažejo v prevrednotenem znesku, mora podjetje razkriti dan, na katerega se nanaša ocenjevanje, in ali je sodeloval neodvisen ocenjevalec vrednosti. Prav tako mora prikazati metode in domneve, ki jih je uporabil za določanje poštene vrednosti sredstev, in kako so se poštene vrednosti sredstev merile. Kljub temu da je bilo vrednotenje po poštenu vrednosti, mora razkriti tudi knjigovodsko vrednost, ki bi bila prepoznana, če bi se sredstva izkazovala po modelu nabavnih vrednosti, ter tudi presežek iz prevrednotenja, ki kaže spremembo v obdobju (MRS 16.77).

3.5 MERJENJE PO PRIPOZNAVANJU OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Mednarodni standardi računovodskega poročanja 5 (MSRP), MRS 16 in SRS 1 uveljavljajo dva modela merjenja po pripoznavanju sredstev in obveznosti v bilanci stanja:

- a) model nabavne vrednosti ter
- b) model prevrednotenja.

- a) Model nabavne vrednosti

Za večino opredmetenih osnovnih sredstev v malih podjetjih lesne industrije je značilno, da jim cena z leti uporabe pada, prav tako pa za sredstva, ki se uporabljajo in se ne nameravajo prodajati, poštena vrednost ni nujno potrebna. Zato bo velika večina družb izbrala za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev model nabavne vrednosti. Po tem modelu je potrebno osnovna sredstva najprej vrednotiti po nabavni vrednosti, nato se obračuna amortizacija. V tistih primerih, kjer je nadomestljiva vrednost večja od knjigovodske vrednosti, se vrednost sredstev oslabi. Pri vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev je po tem modelu pomemben način in izvedba amortizacije ter oslabitev sredstev (Odar, 2006, str. 48).

- b) Model prevrednotenja

Model prevrednotenja je model, ki se ga uporablja predvsem pri vrednotenju nepremičnin. V primeru, da ima podjetje nepremičnine namenjene za to, da prinašajo najemnino in

povečujejo vrednost dolgoročne naložbe, je za podjetje zelo pomembna tržna vrednost nepremičnine. Zato v takšnih primerih podjetje uporabi model prevrednotenja, saj si s tem omogoča, da ima tržno vrednost čim bolj podobno knjigovodski vrednosti. (Praznik, 2006, str. 50).

Po modelu prevrednotenja se knjigovodska vrednost sredstva spremeni glede na njegovo pošteno vrednost. Do povečanja oziroma okrepitve pride v primeru, da se izkaže, da je poštena vrednost višja od knjigovodske vrednosti sredstva. Takšno povečanje knjigovodske vrednosti se pripozna neposredno kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. V izkazu poslovnega izida pa le, v kolikor odpravlja zmanjšanje iz prevrednotenja sredstva, ki je bilo prej pripoznano v izkazu poslovnega izida (Praznik, 2005a, str. 1).

Model prevrednotenja je tako v MRS 16 kot v SRS 1 opisan zelo podobno oziroma enako. Določeno je, da se učinek iz prevrednotenja osnovnih sredstev lahko prenese neposredno v kapital sorazmerno z obračunom amortizacije oziroma najkasneje ob odpravi pripoznanja opredmetenega osnovnega sredstva (SRS 1.30). Ta določba zato vpliva na velikost ugotovljenega čistega dobička, saj ga zmanjša zaradi povečanih stroškov amortizacije, učinek prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev pa neposredno poveča kapital, in ne prihodkov. Prav tako na amortizacijsko osnovo lahko vpliva tudi izbrani način knjiženja povečane nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva (Odar, 2006, str. 51).

3.5.1 Uporaba modela prevrednotenja

Opredmetena osnovna sredstva se izmeri po pošteni vrednosti na podlagi tržne vrednosti, ki jo običajno ugotovijo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na podlagi mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti. Po SRS 1.28 se v primeru, da se na dan prevrednotenja prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti prevrednotita tako, da se amortizacijski popravek vrednosti.

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

Znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti.

V tej povezavi se pojavi vprašanje, kateri model je najprimernejši v posameznih primerih uporabe modela prevrednotenja. V tej zvezi naj bi bila pravila naslednja (Odar, 2006, str. 52).

- a) Sorazmerno prevrednotenje nabavne vrednosti in popravka vrednosti se uporabi takrat, ko se sredstvo prevrednoti z uporabo nekega indeksa.
- b) Izločitev amortizacijskega popravka v breme nabavne vrednosti se uporabi predvsem pri zgradbah.

3.6 TEORETIČNA IZHODIŠČA ZA PREVREDNOTENJE SREDSTEV ZARADI OSLABITVE

Po SRS 1.25 se obravnava prevrednotenje sredstev kot spremembo njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve.

Prevrednotenje se običajno opravlja na koncu leta ali tudi med letom zato, da se prilagodi knjigovodska vrednost na pošteno vrednost, kar se izkaže kot:

- oslabitev sredstev, ki zmanjša njihovo knjigovodsko vrednost;
- odprava oslabitve, ki poveča njihovo knjigovodsko vrednost.

Do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih. Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo pošteno vrednost. Ko izvedemo oslabitev, se pojavi izguba zaradi oslabitve, in sicer med prevrednotovalnimi poslovnimi oziroma finančnimi odhodki (Zupanič, 2002, str. 1).

3.6.1 Prevrednotenje zaradi oslabitve

Do oslabitve sredstva bo prišlo vedno, ko bo podana ocena, da je prišlo do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi iz tega sredstva, ne glede na to, kateri model uporabljamo za pripoznavanje sredstev v bilanci stanja. Pri obeh modelih pride do oslabitve, če ugotovimo, da knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Verjetnost, da bo ugotovljena nadomestljiva vrednost nižja od poštene vrednosti, je manjša pri modelu prevrednotenja, saj bo podjetje v primeru, da knjigovodska vrednost presega pošteno vrednost, knjigovodsko vrednost že prej zmanjšalo na pošteno vrednost (Praznik, 2005a, str. 3).

Knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ne sme presegati njihove nadomestljive vrednosti, ki jo poznamo kot pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje ali vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Vrednost pri uporabi lahko ugotavljamo tudi za denar ustvarjajočo enoto, ki je najmanjša določljiva skupina sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov. Ti so večinoma neodvisni od denarnih prejemkov od drugih sredstev. Knjigovodska vrednost sredstev se zmanjša na nadomestljivo vrednost samo v primeru, če je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti. Takšno zmanjšanje imenujemo izguba zaradi oslabitve. Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki jo merimo po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja, pa bremeni neposredno vsak presežek iz prevrednotenja, preden razliko pripoznamo v izkazu poslovnega izida.

Pri oslabitvi moramo biti pozorni najprej na to, od kdaj je sredstvo oslabiljeno. To storimo tako, da vrednost sredstev povežemo s prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki naj bi jih sredstvo prinašalo. Za večino opredmetenih osnovnih sredstev lahko vzamemo za izhodišče, da sredstva v dobi koristnosti prenašajo svojo vrednost med stroške. Če so pričakovani denarni pritoki, ki jih lahko sredstvo ustvari, večji od vseh denarnih odtokov tega sredstva, potem sredstvo ni oslabiljeno, saj je izpolnjen pogoj, da je sredstvo »udenarjeno«. To velja tudi za denar ustvarjajoče enote. Ker pa nekatera sredstva oziroma denar ustvarjajoče enote sredstev ustvarjajo pozitivne denarne tokove, druga pa negativne, moramo slednja prevrednotiti, zaradi oslabitve njihovega primanjkljaja pa ni možno poračunati s presežki denarnih tokov pri drugih sredstvih. Zato mora podjetje, če želi ugotavljati oslabitve denar ustvarjajočih enot, najprej določiti, katera opredmetena osnovna sredstva sodijo vanje. Ponavadi so to zaključene tehnološke celote, stroškovni nosilci in tudi organizacijski deli podjetja. Če je podjetje manjše, pa je lahko kar celotno podjetje denar ustvarjajoča enota (Odar, 2006, str. 49).

3.6.2 Prevrednotenje zaradi odprave oslabitve

Prevrednotenje zaradi odprave oslabitve zahteva podobno utemeljitev kot prevrednotenje zaradi okrepitve ali oslabitve. Izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane pri opredmetenih osnovnih sredstvih v prejšnjih obdobjih, je potrebno razveljaviti samo takrat, ko se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnih primerih je potrebno knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje razveljavi izgubo zaradi oslabitve. Vendar pri razveljavitvi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva povečana knjigovodska vrednost ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena, če pri njem ne bi

bila pripoznana izguba zaradi oslabitve v prejšnjih letih razen če, bi bilo takšno povečanje posledica prevrednotenja (SRS 1.34).

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, merjene po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. Če se razveljavitev izgube zaradi oslabitve meri po modelu prevrednotenja, jo je treba pripisati neposredno presežku iz prevrednotenja. Če je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva pripoznana v izkazu poslovnega izida, moramo takšno izgubo zaradi oslabitve prav tako pripoznati v izkazu poslovnega izida (SRS 1.34).

4 OCENJEVANJE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Ocenjevanje vrednosti sredstev temelji na ocenah koristi, ki jih od njih lahko upravičeno pričakujejo lastniki. Ker kupec in prodajalec gledata na vrednost sredstva vsak s svojega vidika, je lahko vrednost različna. Zato se cena v razvitih tržnih gospodarstvih dogovarja. Cena je med spodnjo vrednostjo in zneskom, ki ga je pripravljen sprejeti prodajalec, in zneskom, ki ga je kupec še pripravljen plačati. Končna prodajna cena, ki je sprejemljiva za oba pogajalca, se tako oblikuje v razponu med spodnjo in zgornjo vrednostjo. V praksi je pogosta potreba po spoznavanju tržne vrednosti strojev, opreme in nepremičnin. Ker so knjigovodske vrednosti sredstev marsikdaj manjše od tržnih, nas bilančni in drugi računovodski podatki ne zadovoljijo oziroma nam ne dajo prave informacije o stanju podjetja. V teh podatkih so lahko skriti učinki večletnih računovodskih ocen in zato ne kažejo dejanske tržne vrednosti. Podjetja imajo možnost izbire različnih metod ocenjevanja vrednosti zalog, obračunavanja amortizacije, odpisovanja terjatev in drugih stvari, ki vse vplivajo na knjigovodsko prikazane vrednosti ekonomskih kategorij in na ustvarjanje skritih rezerv ali izgub. Vse to se pri iskanju tržne vrednosti tudi razkrije (Torkar, 2002, str. 9).

Z ocenjevanjem vrednosti se ukvarjajo za to usposobljeni strokovnjaki. Obstajajo številni razlogi, zakaj so v poslovnem življenju potrebni strokovnjaki za ocenjevanje vrednosti. Najpogostejši razlogi za ocenjevanje vrednosti so:

- nakup in prodaja nepremičnine ali opreme;
- najem nepremičnine ali opreme;
- odškodnine in drugi primeri, kjer je treba poznati del podjetja, nepremičnine, opreme ali celotnega podjetja;

- zavarovanja, obdavčenje.

Ker predpisi ne dajejo prednosti nobenemu načinu ocenjevanja vrednosti, ne moremo govoriti o najbolj ustreznem načinu, saj jih obstaja več in je potrebno izbrati tistega, ki ima za naročnika najboljšo izrazno moč. Po teoriji vrednosti je določen predmet več vreden kot drugi le, če narašča njegova koristnost pri uporabniku. Tako se običajno vzpodbudi povpraševanje in posledično se poveča tudi cena. Iz tega sledi, da ceno določajo naslednji trije dejavniki: koristnost, ponudba in povpraševanje (Torkar, 2002, str. 12).

4.1 NAČINI OCENJEVANJA VREDNOSTI

Ocenjevanje vrednosti temelji na splošno znanih ekonomskih načelih, kot so koristnost, možnost ustvarjanja donosov, nadomeščanje in druga. Vse metode, ki jih bomo obravnavali, veljajo za ocenjevanje vrednosti nepremičnin, za opremo pa je najbolj značilen nabavnovrednostni način, ki se prav tako uporablja za ocenjevanje vrednosti nepremičnin. V svoji vlogi ugotavljanja tržne vrednosti kot podlage za določitev poštene vrednosti sredstva ocenjevalec naročniku predloži poročilo o ocenjeni tržni vrednosti sredstva, ki je predmet ocenjevanja in je ocenjeno v skladu z MSOV. S tem je naloga ocenjevalca končana, naloga posloводства pa je, da presodi, ali bo računovodstvo takšno ocenjeno tržno vrednost tudi upoštevalo (Praznik, 2006, str. 52).

Tržno vrednost lahko oceni ocenjevalec vrednosti na podlagi treh načinov ocenjevanja vrednosti.

a) Način primerljivih prodaj

Pri tem načinu določa ocenjevalec vrednosti tržno vrednost s pregledovanjem cen, ki so bile plačane za sredstva, konkurenčna obravnavanim sredstvom za kupce. Ocenjevalec vrednosti mora analizirati izvedene prodaje, da lahko ugotovi, kakšna je bila motiviranost strank. Če ugotovi, da so to cene, ki izražajo pričakovanje, drugačno od značilnega predstavnika na trgu, jih mora izločiti. Običajno so to transakcije, ki jim neko sredstvo nadpovprečno veliko pomeni. Tako so zanj pripravljeni plačati več, kot je realno vredno. Obravnavano premoženje se primerja s cenami podobnega premoženja, ki je bilo pred kratkim predmet transakcije. Prodajne cene se analizirajo z uporabo ustreznih primerjalnih enot in se prilagodijo razlikam glede na osnovo sestavin primerjave. Prav tako mora ocenjevalec upoštevati premoženjske pravice, katerih vrednost je treba oceniti in tako zagotoviti, da so pravice do ocenjevanega premoženja enake kot tiste, ki so povezane s primerljivim premoženjem. Način primerljivih prodaj se uporablja in je uspešen, če so o trgu na voljo dovolj natančni podatki. Zanesljivost načina je omejena, če se razmere na

trgu zelo hitro spreminjajo ali je premoženje zelo redko in nimamo primerjave. Če je na razpolago dovolj razpoložljivih podatkov, je ta način najbolj neposreden in sistematičen način ocenjevanja tržne vrednosti.

b) Način kapitalizacije donosa

Ta način se uporablja predvsem pri presojanju vrednosti, ki jih lastnik sredstev namerava oddati ali uporabiti v nadaljnjem poslovanju. Večinoma se uporablja za nepremičnine in zelo redko za druga opredmetena osnovna sredstva. Način kapitalizacije donosa določa vrednost premoženja na podlagi izračuna sedanje vrednosti ocenjenih pričakovanih donosov, ki jih prinesejo sredstva oziroma izbrano premoženje, in tveganj, ki jim je sredstvo izpostavljeno, če upoštevamo časovno vrednost denarja. Pri tem načinu uporabljamo metodo neposredne kapitalizacije, kjer normalno pričakovani donos pretvorimo v vrednost s pomočjo mere kapitalizacije, ki je zahtevana mera donosa, zmanjšana za pričakovano rast donosa. Druga možna metoda je metoda diskontiranja, kjer pričakovane donose naslednjih obdobj pretvorimo v sedanjo vrednost s pomočjo diskontne mere, ki je zahtevana mera donosa.

c) Nabavnovrednostni način

Pri tem načinu se upošteva možnost, da je izbrano premoženje mogoče ne le kupiti, temveč tudi zgraditi ali proizvesti tako, da je enako izvirnemu premoženju (reprodukcijska nabavna vrednost), ali pa tako, da lahko daje enako koristnost (nadomestitvena nabavna vrednost). Pri ocenjevanju konkretnega premoženja se uporablja metoda zmanjšane nadomestitvene vrednosti, kjer se poleg reprodukcijske ali nadomestitvene nabavne vrednosti upoštevajo še značilnosti ocenjevanega premoženja z vidika fizičnega, funkcionalnega in ekonomskega zastaranja, ki mu je premoženje izpostavljeno. S temi dejavniki se ustrezno zmanjša reprodukcijska ali nadomestitvena vrednost (MSOV, 2005, str. 22).

V primeru, da ocenjevalec vrednosti zaradi pomanjkljivih tržnih podatkov pri ocenjevanju premoženja uporablja le nabavnovrednostni način, moramo za določanje tržne vrednosti preveriti, ali donosnost podjetja upravičuje vrednost, ki jo dobimo z nabavnovrednostnim načinom. Odgovornost in pristožnost za ta način je na strani posloводства, torej ni naloga ocenjevalca vrednosti, razen če se o tem ne dogovori posebej.

4.2 METODA ZMANJŠANE NADOMESTITVENE VREDNOSTI (DRC-METODA)

Kot je bilo omenjeno pri nabavnovrednostnem načinu ocenjevanja vrednosti, je treba v primeru, da ne moremo narediti tržnih primerjav, to rešiti drugače, in sicer z DRC-metodo. MSOV pravijo, da je to sprejemljiva metoda, ki se uporablja za računovodsko poročanje, da lahko pridemo do nadomestka za tržno vrednost posebnega ali tržno omejenega predmeta lastništva, kjer tržni dokazi niso na razpolago. Metoda je zasnovana na oceni tržne vrednosti uporabe obstoječega lastništva, ki se ji prišteje sprotno kosmato reprodukcijsko oziroma nadomestitveno nabavno vrednost izboljšav in odšteje popravek vrednosti fizičnega poslabšanja ter ustrezne oblike zastarelosti in optimizacije. Mogoče jo je opisati kot metodo ocenjevanja vrednosti ali kot podlago za opredeljevanje vrednosti. Metodo se lahko uporablja pri nepremičninah, ob razumevanju MSOV pa tudi na področju premičnin. Poudariti je potrebno, da ima metoda določene poenostavitve, na katere je treba biti pozoren pri uporabi (Stošicki, 2006, str. 49).

Ker so za metodo DRC pomembne značilnosti ocenjevanja premoženja z vidika fizičnega funkcionalnega in ekonomskega zastaranja, so vzroki zastaranja opreme naslednji (Torkar, 2002, str. 17).

- Pri fizičnem zastaranju so ti vzroki dotrajanost zaradi starosti, obraba zaradi uporabe, utrujenost in obremenitve materiala, izpostavljenost podnebnim razmeram, pomanjkljivo vzdrževanje in drugi vplivi na fizično stanje.
- Pri funkcionalnem zastaranju so to premajhna izkoriščenost zmogljivosti v primerjavi z normalno pričakovano, predimenzionirana zmogljivost, spremembe v konstrukciji, energetska, materialna in delovna učinkovitost ali neučinkovitost.
- Pri ekonomskem zastaranju pa so vzroki zmanjšanje povpraševanja po proizvodih in storitvah, povečanje konkurenčnosti, povečanje stroškov surovin, dela, storitev in drugih stroškov, problematika varstva okolja, onesnaževanje, predpisi, motnje v dobavi in drugi vplivi okolja.

4.3 OCENJEVANJE VREDNOSTI NEPREMIČNIN

V MSOV kot predmet ocenjevanja vrednosti opredeljujejo nepremičninske pravice, in ne nepremičnine. Nepremičninsko pravico obravnavajo kot pravni pojem, ki predstavlja lastninsko pravico nad neko nepremičnino kot fizičnim pojmom. Ker je pri nas bolj uveljavljen termin nepremičnina, ga bomo v nadaljevanju uporabljali, vsebinsko pa se bo po MSOV navezovalo na nepremičninske pravice.

MSOV posebej opozarja na povezanost med ocenjevanjem vrednosti nepremičnin in ocenjevanjem vrednosti podjetij in s tem tudi na jasno razumevanje vloge ocenjevalcev v tem razmerju. Vrednost nepremičnine se ocenjuje kot fizična enota, na katero se nanašajo lastniške pravice in ki predstavlja funkcionalno povezavo med gradbenim objektom in zemljiščem. Pri oceni vrednosti podjetja pa je lahko nepremičnina sestavni del tega podjetja. Ampak pri tem predstavlja tržno vrednost nepremičnine njena ocenjena vrednost po metodah ocenjevanja vrednosti, ki ustrezajo tržnim vrednostim. Nikakor pa ne predstavlja tržno vrednost nepremičnine na nepremičnine razporejeni del tržne vrednosti podjetja. To pomeni, da je v večini primerov vrednost nepremičnine v kontekstu celotne vrednosti podjetja drugačna od njene tržne vrednosti, saj izraža vrednosti pri uporabi, ki je lahko višja ali nižja od njene tržne vrednosti (Praznik, 2004, str. 51).

4.3.1 Metode ocenjevanja vrednosti nepremičnin

Za izdelavo ocene vrednosti zemljišča se po MSOV 1.5.9 uporablja več metod, ki se razlikujejo glede na vrsto ocenjene vrednosti in razpoložljivost podatkov.

- a) Metoda primerljivih prodaj vključuje neposredno primerjavo premoženja s podobnimi zemljiškimi parcelami, o katerih imamo dejanske podatke o pred kratkim izvršenih transakcijah. Prav tako nam je lahko v pomoč tudi analiza pogodb in ponudbenih cen, ki so konkurenčne ocenjevanemu premoženju.
- b) Metoda razčlenitve gradnje predvideva razčlenitev določenega premoženja na dele, določitev prihodkov in odhodkov, ki so povezani s procesom, in diskontiranje dobljenih čistih donosov v izkazano vrednost
- c) Metoda razporejanja je metoda, kjer primerjamo posredno, saj določimo razmerje med vrednostjo nepremičnine in vrednostjo izboljšav.
- d) Metoda izločevanja je tudi posredna metoda, ki ocenjuje vrednost izboljšav z uporabo stroškov, ki jih zmanjšamo za analizo amortizacije in izločevanjem rezultata iz celotne cene sicer primerljivega premoženja. Ostanek je indikacija možne vrednosti nepremičnine.
- e) Metoda zemljiškega ostanka uporablja za ocenjevanje vrednosti zemljišča podatke o prihodkih in odhodkih. Na podlagi finančne analize se določi čisti donos, ki ga lahko dobimo z uporabo, odšteti pa je treba finančni donos, ki ga zahtevajo izboljšave. Preostali donos pojmuje kot ostanek in ga kapitaliziramo v izkaz vrednosti.
- f) Metoda kapitalizacije, kjer vrednost nepremičnine določimo s kapitalizacijo zemljiške rente.

Rezultat ocenjevanja vrednosti nepremičnine je lahko tržna ali kakšna druga netržna vrednost. Odvisno je od namena ocenjevanja vrednosti in tudi od dogovora z naročnikom. Tržna vrednost se od drugih vrednosti razlikuje, ker jo je moč izpeljati le takrat, ko obstaja zadosti tržnih podatkov, ki podpirajo ocenjevanje vrednosti (Praznik, 2004, str. 53).

4.4 OCENJEVANJE VREDNOSTI STROJEV IN OPREME

Pri ocenjevanju vrednosti strojev in opreme so uporabljene teorije, zasnove in procesi pravzaprav enaki kot tisti, ki se uporabljajo za druge vrste ocenjevanja vrednosti (MSOV 5.1.3).

Stroje in opremo lahko razvrstimo v tri skupine.

- a) Tovarniška oprema, ki predstavlja sestavljena sredstva. Ta lahko vključujejo specializirane nestalne zgradbe, stroje in opremo.
- b) Stroji, ki predstavljajo zbirko strojev ali samo posamezni stroj.
- c) Podporna oprema, ki predstavlja sredstva, ki se v podjetju uporabljajo kot pomoč pri delovanju (Praznik, 2004, str. 53).

Ocenjevalci vrednosti in uporabniki storitev ocenjevanja vrednosti morajo biti pozorni, da razlikujejo tržne sestavine in ustrezne tržne vrednosti premičnin. Primer takšnega razlikovanja je lahko tržna vrednost premičnin, ki so prodane v prodaji na debelo, v primerjavi s tržno vrednostjo istih predmetov v prodaji na drobno (MSOV 5.1.4).

Ker prenovljeni slovenski računovodski standardi dajejo veliko večji poudarek vrednosti osnovnih sredstev, bom na podlagi napisanega v svoji raziskavi skušal ugotoviti, kakšen pomen se vrednosti osnovnih sredstev daje v praksi oziroma v našem primeru v malih podjetjih lesne industrije.

5 RAZISKAVA

Namen raziskave je ugotoviti, kateri načini vrednotenja se uporabljajo v malih podjetjih lesne industrije. Poudarek bo na določanju nabavne vrednosti stroja pri njegovem nakupu, določanju dobe koristnosti, razlikah med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, prevrednotenju in izrabi oziroma izkoriščenosti stroja.

5.1 DOLOČITEV VZORCA IN ZBIRANJE PODATKOV

Podatke za raziskavo o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji sem zbral z anketnim vprašalnikom, ki sem ga poslal po pošti. Prvo obliko vprašalnika sem testiral pri treh podjetjih (znanci). Zanimalo me je, kako so posamezna vprašanja in odgovori razumljiva, kako dolg je vprašalnik in katera metoda spraševanje bi bila najbolj primerna.

Pokazalo se je, da so vprašanja zelo dobro razumljiva in da ne delajo anketirancem nobenih težav. Popravil sem edino to, da sem na začetku vprašalnika napisal, da se morajo osredotočiti samo na pet najpomembnejših strojev, saj so pri reševanju razmišljali tudi o tistih, ki predstavljajo zelo majhen vpliv na celotno vrednost vseh strojev.

Tudi dolžina vprašalnika se je izkazala za primerno, saj se nihče od prvih anketirancev ni zamudil več kot 10 minut.

Ker so vprašanja zaprtega tipa, sem hitro ugotovil, da je najbolj preprosto vprašalnike poslati po pošti, saj bi telefonsko anketiranje vzelo mnogo več časa in tudi strošek izvedbe bi bil veliko višji.

Naslednji korak je bila določitev raziskovalne populacije. Moral sem izbrati podjetja, ki imajo vsaj toliko osnovnih sredstev, da se z njimi tudi ukvarjajo, in računovodski servis ni edini, ki ima stik z osnovnimi sredstvi. Sprva sem se nagibal k temu, da bi se omejil na podjetja, ki imajo od 6 do 50 zaposlenih. Vendar bi s to omejitvijo avtomatsko izključil preveč podjetij v tej panogi, poleg tega pa sem ugotovil, da imajo tudi podjetja z manj kot tremi zaposlenimi osnovna sredstva zelo visokih vrednosti. Zato sem se odločil za omejitve pri vrednosti osnovnih sredstev in številu zaposlenih. Postavil sem najnižjo vrednost 5 milijonov sit, najvišjo pa maksimalno 50 zaposlenih. Med zbiranjem podjetij, primernih za sodelovanje v anketi, sem ugotovil, da obstaja dosti takih, ki imajo visoke vrednosti osnovnih sredstev in zelo malo prihodkov. Ko sem raziskal malo bolj natančno, sem ugotovil, da večina teh podjetij ne deluje več oziroma so v postopku prisilne poravnave ali stečaja. Ker sem se takšnim podjetjem hotel izogniti, sem postavil dodaten kriterij, in sicer, da so imeli v letu 2005 vsaj 10 milijonov sit prihodkov.

Pri določanju vzorca sem izbral neverjetnostni namenski vzorec, saj sem pri zbiranju podatkov potreboval posameznike, ki bodo o proučevani zadevi dali čim bolj natančne podatke. Ker je bila, glede na določene kriterije, celotna Slovenija prevelika, sem moral število anketirancev omejiti tudi geografsko. Odločil sem se, da se bom omejil glede na

obrtne zbornice, saj sem pri njih pridobil podatke o podjetjih. Zajel sem celotno Gorenjsko, Osrednjo ljubljansko in Severo-vzhodno ljubljansko regijo obrtnih zbornic. Tako sem prišel do podatkov iz 13 obrtnih zbornic, pomembno pa mi je bilo tudi, da so bile med njimi zajete tako mestne kot podeželske obrtne zbornice, da bi bila populacija čim bolj raznolika.

V teh trinajstih obrtnih zbornicah ustreza izbranim kriterijem 144 podjetij. Od tega je 94 podjetij registriranih kot samostojni podjetnik in 50 podjetij kot družba z omejeno odgovornostjo. Drugih pravnih oblik, ki bi ustrezale kriterijem, ni bilo. Če vemo, da je v Sloveniji 62 obrtnih zbornic, pomeni da sem zajel v raziskavo 20 % vseh zbornic. Glede na to, da sta Ljubljana in Gorenjska najmočnejši v lesni industriji, je zagotovo odstotek vseh zajetih podjetij v Sloveniji precej višji kot 20 %.

Podjetja, ki so prejela vprašalnike, so imela v povprečju na leto 7 zaposlenih, njihova osnovna sredstva so konec leta 2005 povprečno znašala 68,5 milijona sit na podjetje. Povprečni prihodki v letu 2005 so bili 108,5 milijona sit. Bolj podrobno razvrstitev podjetij pa prikazujejo spodnje tri tabele.

Tabela št. 1: Število podjetij glede na vrednost OS

vrednost OS v mio sit na dan 31. 12. 2005	s. p.	d. o. o.	skupaj
od 0 do 10	22	8	30
od 11 do 20	20	8	28
od 21 do 40	23	3	26
od 41 do 100	24	11	35
več kot 100	5	20	25

Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41)

Tabela št. 2: Povprečno število zaposlenih v letu 2005

povprečno število zaposlenih v letu 2005	s. p.	d. o. o.	skupaj
od 0 do 2	39	4	43
od 3 do 4	31	11	42
od 5 do 6	10	5	15
od 7 do 10	7	9	16
več kot 11	7	21	28

Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41)

Tabela št. 3: Število podjetij glede na promet v letu 2005

promet v mio sit v letu 2005	s. p.	d. o. o.	skupaj
od 0 do 10	5	1	6
od 11 do 20	13	6	19
od 21 do 40	31	7	38
od 41 do 100	34	9	43
več kot 100	11	27	38

Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41)

Iz tabel št. 1, 2 in 3 je razvidno, da so veliko večja podjetja tista, ki imajo pravno obliko d. o. o. S tem, ko se povečuje vrednost osnovnih sredstev, promet in zaposleni, se zmanjšuje število samostojnih podjetnikov in se povečuje število družb z omejeno odgovornostjo. Tako lahko vidimo, da se vse tri spremenljivke spreminjajo v približno enakem razmerju.

5.2 KREDIBILNOST MERJENJA

Kredibilnost raziskovanja je pojem, s katerim na splošno označujemo, kako zelo celoten postopek raziskovanja ustreza pojavu, ki ga raziskujemo, in ciljem, ki smo si jih zastavili. Pod kredibilnostjo razumemo opis, zakaj smo izbrali neki postopek in zakaj je prav ta najprimernejši za obdelavo posameznih hipotez ali vprašanj (Tratnik, 2002, str. 56).

Prav tako moramo upoštevati še dva zelo pomembna kriterija, in sicer veljavnost ter zanesljivost.

Veljavnost merjenja nam pove, ali so rezultati dejanski odraz stanja, ki smo ga dobili z raziskavo. Z veljavnostjo odkrivamo sistematične in slučajne napake, ki se utegnejo pojaviti med raziskovanjem. Pomaga nam ugotoviti, koliko izbrani merski postopek meri tisto, kar smo želeli meriti. Na zmanjšanje veljavnosti predvsem vpliva pet nevarnosti (Tratnik, 2002, str. 58). Ob vsaki nevarnosti bom tudi napisal, kakšen vpliv bi lahko imela na mojo raziskavo.

- a) Preteklost: glede na to, da je bila anketa anonimna in da so anketiranci vedeli, da rezultati le-te ne morejo vplivati nanje, preteklost ne bi smela vplivati na veljavnost merjenja.
- b) Testiranje: ker testiranja ni bilo, ni moglo vplivati na raziskavo.
- c) Mortalitet: težava lahko nastane, če raziskava traja dalj časa (več let), kar se v konkretnem primeru ni zgodilo.
- d) Zorenje: zanj velja enako kot za mortaliteto
- e) Negotove smeri odvisnosti: velja podobno kot za preteklost. Anketiranci so bili popolnoma neodvisni od tega, kako bodo odgovarjali, kar pomeni, da tudi ta nevarnost ne bi smela vplivati.

Zanesljivost preverimo z dvema vprašanjema.

- a) Ali bi ponovna enaka raziskava prinesla enake rezultate?
- b) Ali bodo drugi raziskovalci v drugih okoljih uporabili podobne metode?

Z zanesljivostjo merjenja želimo odkriti navzočnost slučajnih spremenljivk, saj želimo ugotoviti, ali vplivajo na rezultate analize raziskave. Zanesljivost je potreben, ne pa tudi zadosten pogoj za dober merski postopek (Ferligoj, 1995, str. 10). Za zanesljivost merjenja so značilne tudi nevarnosti, ki ga zmanjšujejo. Zato bom za le-te napisal, kakšen vpliv bi lahko imele na mojo raziskavo.

Napaka subjekta: značilna je predvsem pri raziskovanju stopnje zadovoljstva in pri intervjujih, kjer ima lahko vpliv, saj se na primer rezultati anketiranja v ponedeljek zjutraj lahko razlikujejo od tistih v petek popoldne. Ker je šlo pri moji raziskavi za vprašalnik, ki so ga anketiranci izpolnili, takrat ko jim je najbolj ustrezalo, ta napaka ne bi smela vplivati na zanesljivost.

Priistranskost: za to napako je značilno, da se pojavi, ko nekdo hoče komu ugajati in mu odgovarja tako, kot mu je všeč, ali pa se hoče pohvaliti in odgovarja tako, da sebe oziroma podjetje prikaže v boljši luči. Ta napaka bi se znala pojaviti predvsem pri tistih, ki so vrnili vprašalnik s podatki o svojem podjetju. Ker pa je bilo takšnih samo približno 25 % vseh vrnjenih vprašalnikov, menim, da ne bi smela bistveno vplivati na rezultate.

Napaka in priistranskost opazovalca: ti dve napaki se lahko zgodita, če je več spraševalcev. V mojem primeru jih ni, zato lahko omenjeno nevarnost izključim.

5.3 REZULTATI RAZISKAVE

Analizo sem naredil na podlagi podatkov, ki sem jih zbral z vprašalnikom. Od poslanih 144 vprašalnikov sem jih dobil vrnjenih 41, to je 28,5 %. Glede na to, da sem vprašalnike pošiljal po pošti, in sicer zelo zaposlenim osebam, menim, da sem bil pri tem uspešen. Vsi vrnjeni vprašalniki so bili pravilno izpolnjeni, tako da ni bilo treba nobenega izločiti iz obdelave. Podatke sem najprej analiziral po posameznih vprašanjih, nato pa določena vprašanja tudi povezal. Vso statistično obdelavo podatkov sem izvedel s statističnim programom SPSS za Windows.

Statistično značilnost oziroma moč povezanosti med spremenljivkami bom izračunal s Pearsonovim koeficientom korelacije (p).

Ker je lahko statistična značilnost različno močna, sem glede na število anketirancev določil naslednje kriterije.

- a) $p < 0,01$ – močno statistično značilno
- b) $0,01 < p < 0,05$ – statistično značilno
- c) $0,05 < p < 0,10$ – malo statistično značilno
- d) $p > 0,10$ – ni statistično značilno

V nadaljevanju bom najprej predstavil demografske značilnosti anketirancev, nato pa bom nadaljeval z analizo vprašanj, in sicer v enakem vrstnem redu kot na vprašalniku, ki je bil poslan anketirancem.

5.4 ANALIZA OSNOVNIH DEMOGRAFSKIH PODATKOV

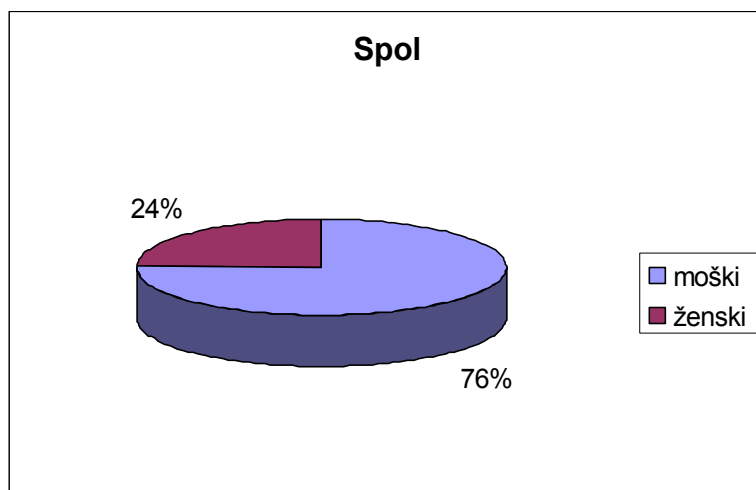
Splošno znano je, da se lahko vodenje podjetja in s tem tudi vrednotenje strojev zelo razlikuje, pač glede na to, kdo ga vodi. Vsekakor na vodenje vplivajo tudi demografske

značilnosti vodje. Tu mislim predvsem starost in izobrazbo, vendar lahko tudi spol pomembno vpliva na osnovna sredstva v podjetju, saj naj bi bile ženske racionalnejše in bolj pretehtajo tveganje, prav tako so tudi zelo odgovorne, stvari delajo premišljeno in nimajo pretirane želje po razkazovanju (Pahor 2005). Zato v tem poglavju predstavljam demografske značilnosti anketiranih. Prikazujem strukturo vzorca po spolu, starosti in zaključeni stopnji izobrazbo. V ta del sem vključil tudi strukturo po funkcijah, ki jih imajo anketiranci v podjetju.

5.4.1 Spol anketirancev

V raziskavi je sodelovalo 44 oseb, med katerimi je bilo 10 žensk in 31 moških. Takšen rezultat se je tudi pričakoval, saj je za lesnopredelovalna podjetja v Sloveniji značilno, da v njih prevladujejo moški (glej sliko št. 1, str 39).

Slika št. 1: Prikaz sodelujočih anketirancev glede na spol v odstotkih

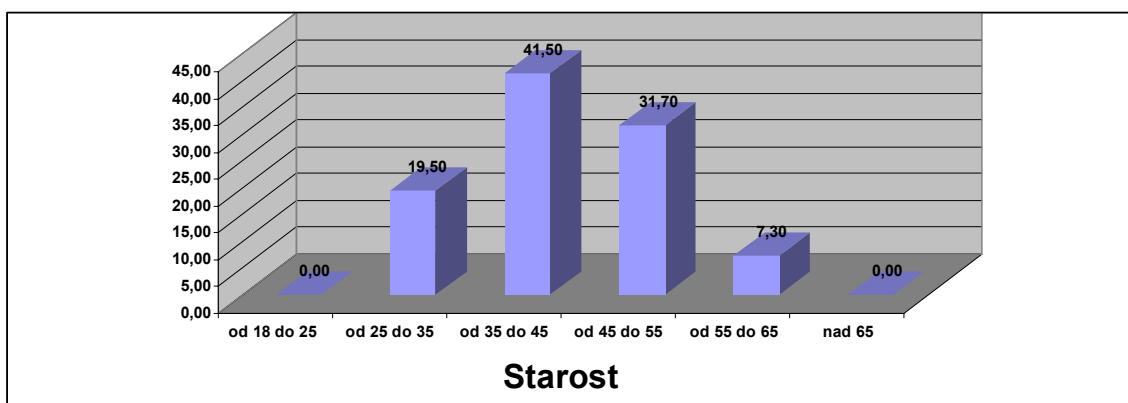


Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41)

5.4.2 Starostna struktura anketirancev

Starostna struktura anketirancev je prikazana na sliki št. 2, kjer je razvidno, da je največ anketirancev starih od 35 do 45 let, in sicer kar 41 %. Najmanj anketiranih je starih od 55 do 65 let. V starostnih razredih od 18 do 25 let in nad 65 let ni nobenega anketiranca.

Slika št. 2: Prikaz sodelujočih anketirancev glede na starost

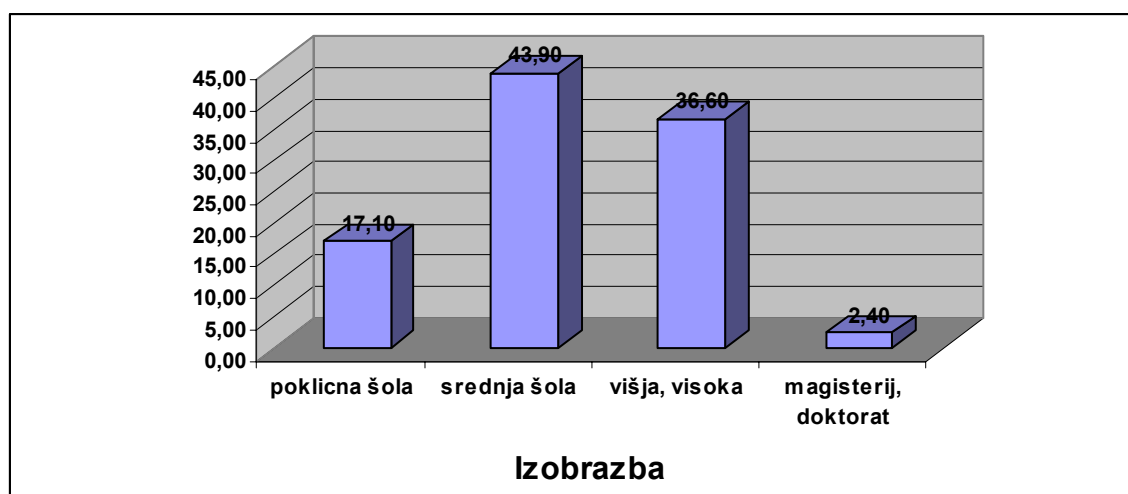


Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41)

5.4.3 Izobrazbena struktura anketirancev

Izobrazbena struktura anketirancev je razvidna s slike št. 3. Med anketiranci prevladujejo tisti, ki imajo srednješolsko izobrazbo (43,9 %), sledijo pa anketiranci z višjo oziroma visoko šolo (36,6 %). Najmanjši delež v vzorcu predstavljajo tisti, ki imajo zaključen doktorski ali magistrski študij, in sicer 2,4 %.

Slika št. 3: Prikaz sodelujočih anketirancev glede na zaključno stopnjo izobrazbe v odstotkih



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41)

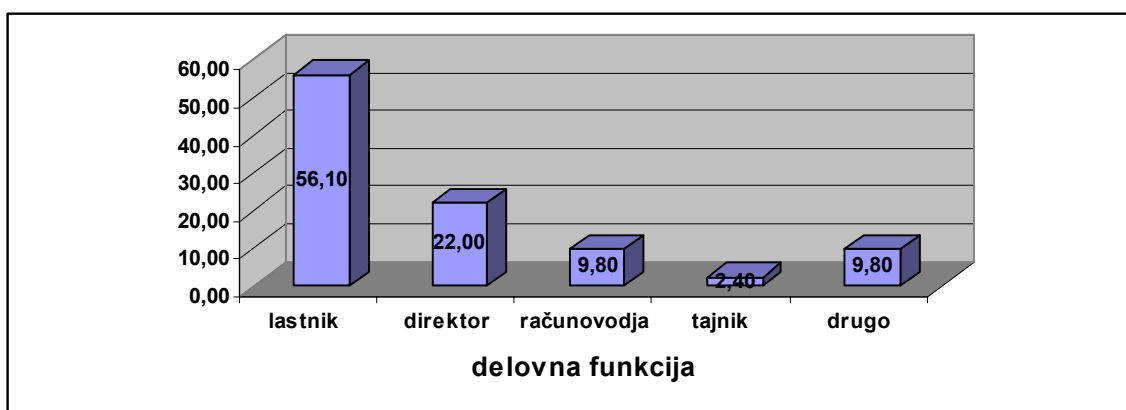
- Statistična povezava med starostjo anketirancev in njihovo izobrazbo

Pričakoval sem, da bo primerjava statistično značilna in da bodo mlajši anketiranci imeli višjo izobrazbo. Vendar se to ni zgodilo, saj je statistična analiza pokazala, da povezava ni statistično značilna ($p = 23,3$). Podatki kažejo, da so anketiranci, ki imajo visoko izobrazbo, zelo enakomerno porazdeljeni v treh starostnih razredih od 25 do 55 let. Le v starostnem razredu od 55 do 65 let ni nikogar z višjo izobrazbo, vendar ta podatek ni primerljiv, saj je bilo iz tega razreda samo 7,3 % vseh anketirancev.

5.4.4 Anketirančeva funkcija v podjetju

Želel sem izvedeti, kakšne funkcije v podjetjih imajo osebe, ki so odgovarjale na moja vprašanja. Zanimalo me je predvsem zato, ker sem se bal, da bi anketo izpolnjevali za to ne dovolj izobraženi ljudje. Prav tako sem želel dobiti potrdilo, da so rezultati ankete izraz realnega stanja na področju vrednotenja osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji. Rezultati tega vprašanja so vidni na sliki št. 5.

Slika št. 5: Prikaz sodelujočih anketirancev glede na njihovo funkcijo v podjetju v odstotkih



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41).

Iz rezultatov je razvidno, da je 78 % vseh anketirancev lastnikov in direktorjev, skupaj z računovodji pa tvorijo 87,8 % vseh anketirancev. Glede na te podatke lahko zanesljivo potrdim, da so rezultati raziskave natančni, saj se pričakuje, da ljudje, ki v podjetjih zasedajo omenjene funkcije, poslovanje podjetja zelo dobro poznajo.

- Statistična povezava med spolom in funkcijo v podjetju

Izvedel sem tudi analizo povezanosti spola in funkcije anketirancev v podjetju. Rezultati so pokazali, da je povezava močno statistično značilna, kar pomeni, da spol vpliva na to, kakšno funkcijo ima zaposleni v podjetju ($p < 0,01$). Bolj natančen pregled nam pokaže, da je med anketiranci samo 4,9 % žensk s funkcijo lastnika in direktorja ter kar 73,2 % vseh moških. Pri ostalih naštetih možnostih (računovodja, tajnik in drugo) je samo 2,4 % moških in 19,5 % žensk. Iz rezultatov je razvidno, da so izredno redke ženske, ki vodijo podjetje lesne industrije, saj je to zelo močna domena moških. Funkcija računovodja ali tajnika pa v veliki večini pripada ženskam.

5.5 ANALIZA ODGOVOROV O VREDNOTENJU OSNOVNIH SREDSTEV V MALIH PODJETJIH V LESNI INDUSTRIJI

V nadaljevanju podajam analizo posameznih vprašanj, uporabljenih v vprašalniku.

Slovenski računovodski standard 1 v 10. členu pravi: *»Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za priznanje, se ob začetnem priznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve ter ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnove.«* Odločil sem se, da bom skušal ugotoviti, kaj v nabavno vrednost stroja vključijo anketiranci. Zato sem postavil naslednje vprašanje.

1. vprašanje

Ker verjamem, da vsak podjetnik v nabavno vrednost stroja vključi njegovo nakupno vrednost, sem pri tem vprašanju naštel nekaj možnosti, ki jih je anketiranec lahko obkrožil.

Ali ob nakupu novega stroja v nabavno vrednost vključite tudi:

- a) stroške carine?
- b) stroške prevoza?
- c) manipulacije stroja na njegovo mesto?
- d) stroške priprave delovnega mesta oz. prostora, kjer bo stroj nameščen?
- e) stroške delavcev, ki izhajajo neposredno iz pridobitve stroja?
- f) stroške preizkušanja stroja, ki so nastali med pripravo stroja v delovno stanje?

Na vprašanje, če vključijo v nabavno vrednost stroja stroške carine, jih je 61 % odgovorilo z da in 39 % z ne. Lahko rečem, da je že prvi rezultat presenetljiv, saj nisem pričakoval, da bo kdo odgovoril negativno. Glede na to, da se je delež carine v nabavni vrednosti stroja znatno zmanjšal z vstopom v EU, to ne predstavlja več tako velike razlike. Ker pa je odstotek tistih, ki carine ne vključijo, skoraj 40-odstoten, to pokaže, da je že zaradi carine v povprečju knjigovodska nabavna vrednost nižja od realne.

Pri stroških prevoza je 65,9 % anketirancev odgovorilo, da prevoz vključijo v nabavno vrednost. Eden od razlogov za takšen odstotek je zagotovo ta, da veliko prodajalcev strojev nudi prevoz stroja vključen v ceno, tako da kupci stroška prevoza sploh nimajo. Če prevoz ni vračunan v ceno, je večinoma zaračunan na istem računu kot stroj, tako da ga kupec avtomatično s strojem vključi v nabavno vrednost le-tega. Glede na napisano je potem 34,1 % takšnih, ki prevoza ne vključijo v ceno, visok odstotek. To sta tudi edini podvprašanji, kjer je bilo pozitivnih odgovorov več kot 50 %.

Strošek manipulacije stroja na njegovo delovno mesto vključi v nabavno vrednost stroja veliko manj anketirancev kot strošek prevoza, in sicer 26,8 %. Ta odgovor že bolj nazorno kaže nepoznavanje računovodskih standardov, saj so redki stroji, pri katerih poskrbi za razkladanje prodajalec, večinoma namreč to organizira kupec.

- Statistična povezava med vključenimi stroški prevoza in vključenimi stroški manipulacije v nabavno vrednost stroja

Ker sta prevoz stroja in manipulacija zelo povezana med seboj, saj se delovni proces po zaključku prevoza nadaljuje z manipulacijo, me je zanimalo, kako sta povezana pri vključevanju v nabavno vrednost. Na osnovi analize sem ugotovil, da sta zelo močno povezana ($p < 0,01$). Rezultati so pokazali, da prav vsi, ki vključijo v nabavno vrednost stroške manipulacije, vključijo tudi stroške prevoza. Razlika pa je, da kar 34,1 % anketirancev vključi stroške prevoza, medtem ko stroške manipulacije ne.

V nabavno vrednost stroja pa le 17,1 % anketirancev vključi strošek priprave delovnega mesta. Mogoče bi tako majhen odstotek lahko pojasnili z dejstvom, da ta strošek vključijo v nabavno vrednost nepremičnine, v kateri je stroj postavljen. Vendar mislim, da pride do te možnosti le, če se gradi nova stavba. Če stroj postavimo v stavbe, ki se že amortizirajo, pa gre lahko strošek priprave delovnega mesta samo še direktno v stroške, saj bi bilo zelo nelogično posebej voditi amortizacijo.

Stroške, ki izhajajo neposredno iz pridobitve stroja, zajame v svojo nabavno vrednost samo 14,6 % anketirancev. Zelo dober primer takšnega stroška je izobraževanje delavcev za uporabo prav tega stroja. Ker so takšna izobraževanja običajno zelo draga, je lahko ravno iz tega razloga knjigovodska nabavna vrednost tudi za odstotek ali več nižja od realne nabavne vrednosti.

Stroške preizkušanja stroja, ki so nastali med pripravo stroja v delovno stanje, vključi samo 2,4 % anketirancev, kar je resnično malo.

Poglejmo primer. Podjetje se odloči za nakup najnovejšega CNC stroja z novimi računalniškimi programi, ki se razlikujejo od prejšnjih. Po vsej verjetnosti bodo zanj zadolžili najbolj sposobnega operaterja. Ker ni dobro, da tako pomemben stroj obvlada samo en v podjetju, bodo zagotovo izobrazili še enega delavca. Dela s takšnim strojem se običajno ne naučiš tako hitro, zato bo gotovo minil en mesec, preden bodo začeli upravljati z njim. Tako lahko vzamemo povprečno mesečno bruto plačo v Sloveniji, ki trenutno znaša približno 250.000 sit in vidimo, da strošek preizkušanja stroja za dva delavca stane 500.000 sit. Pri stroju, vrednem 20 milijona sit, tako znaša strošek kar 2,5 % celotne nabavne vrednosti. Poleg tega delavci, ki stroj preizkušajo, ne opravljajo svojega dela in podjetje izgublja tudi na ta način.

Če na koncu prvega vprašanja naredim še skupni pregled, pridem do rezultata, da je bilo na možnih 246 podvprašanj (41 anketirancev krat 6 vprašanj) odgovorjeno, da anketiranci naslednje možne stroške vključijo v nabavno vrednost samo pri 77 odgovorih, kar je le 31,3 %. Naredil sem primer na realnih vrednostih. Če so imeli anketiranci v povprečju za 68,5 milijonov neodpisanih osnovnih sredstev in ker v naslednjih odgovorih pridemo do rezultata, da je kar 50 % vseh strojev brez knjigovodske vrednosti, lahko trdimo, da je bila povprečna nabavna vrednost vseh strojev vsaj enkrat večja. Tako pridemo do rezultata, da je minimalna nabavna vrednost strojev znašala najmanj 137 milijonov sit. Glede na ugotovljene podatke lahko z gotovostjo trdimo, da so stroški, ki nastanejo ob nakupu stroja in niso zajeti v nakupno ceno, predstavljajo minimalno 3 % nabavne vrednosti. Tako dobimo, da je v povprečju teh stroškov v podjetju ravno 4 milijonov sit. Glede na to, da se vključi v nabavno vrednost samo 31,3 % teh stroškov, dobimo rezultat, da je v malih podjetjih v lesni industriji v Sloveniji samo zaradi napačne ocenitve nabavne vrednosti v povprečju skoraj 2,8 milijona nižja knjigovodska vrednost, kot je bila nabavna vrednost strojev. Prepričan sem, da so zneski še dosti višji, saj menim, da je lahko odstotek stroškov, ki nastanejo poleg nakupne vrednosti, še mnogo višji.

2. vprašanje

Kako ob nakupu stroja določite amortizacijsko stopnjo?

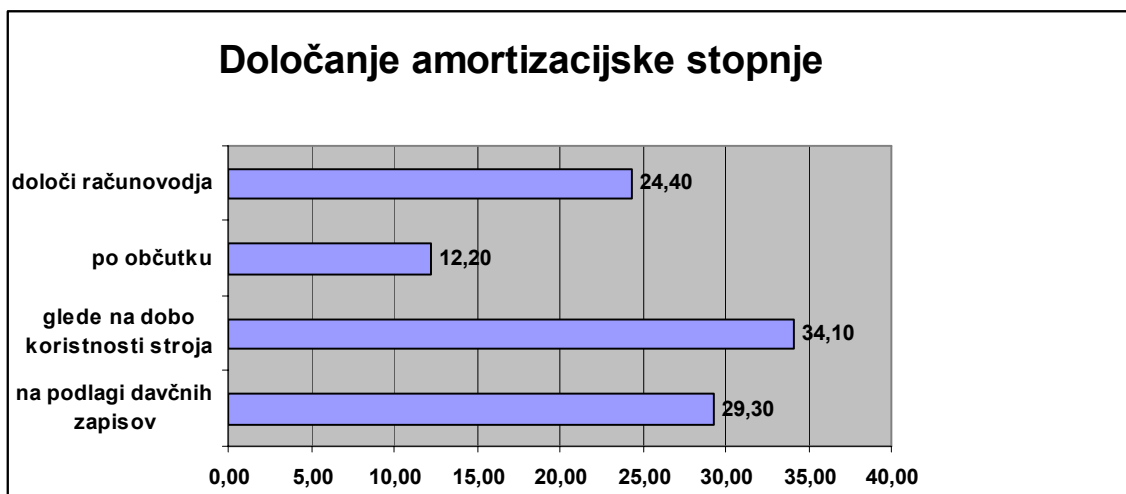
Sedmi člen v slovenskih računovodskih standardih 13 navaja, da je doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva odvisna od:

- a) pričakovanega fizičnega izrabljanja,
- b) pričakovanega tehničnega staranja,
- c) pričakovanega gospodarskega staranja,
- d) pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe.

Kot doba koristnosti posameznega sredstva se upošteva tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

Pri tem vprašanju sem želel izvedeti, ali anketiranci tej odločitvi dajejo pomen oziroma ali je njihov namen, da se stroju določi čim bolj realna vrednost ali gledajo predvsem na to, kakšne stroške trenutno potrebuje podjetje. Zato sem zastavil naslednje vprašanje: Kako ob nakupu stroja določite amortizacijsko stopnjo?

Slika št. 6: Načini določanja amortizacijske stopnje v odstotkih



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41).

Iz rezultatov je razvidno, da nobeden od odgovorov bistveno ne odstopa od ostalih, kar pomeni, da anketiranci zelo različno določajo amortizacijsko stopnjo. Pričakoval sem, da bo veliko več odgovorov glede na dobo koristnosti stroja, vendar očitno dostikrat prevladajo drugi interesi in se amortizacijska stopnja in s tem doba amortiziranja določi drugače. Predvsem 24,4 % anketirancev, ki so odgovorili, da pri njih določi računovodja in 29,3 %, ki so odgovorili, da na podlagi davčnih zapisov, kaže, da več kot polovica anketirancev (53,7 %), daje večji pomen temu, da se stroj amortizira tako, da je bolj

ugodno za podjetje. Predvidevamo lahko, da so to podjetja, ki potrebujejo čim višje stroške zato, da na koncu leta v izkazu uspeha zmanjšujejo dobiček, lahko pa so med njimi tudi takšni, ki namenoma amortizirajo počasneje, da prikrivajo izgubo. S tem eni in drugi lahko delajo škodo podjetju, saj se zaradi tega knjigovodska vrednost začne gibati drugače kot realna tržna vrednost. Poleg tega lahko naredijo podjetju škodo tudi v prihodnosti, saj ne bodo več imeli stroška amortizacije, ker bodo stroji že amortizirani, čeprav bodo še vedno uporabni oziroma še ne bo potekla njihova doba koristnosti.

- Statistična povezava med določanjem amortizacijske stopnje in izobrazbo anketirancev

Ker je določanje amortizacijske stopnje ena najpomembnejših nalog pri knjiženju osnovnih sredstev, sem se odločil, da bom opravil statistično analizo, če obstaja povezava z izobrazbo. Pričakoval sem, da bodo bolj izobraženi določali amortizacijsko stopnjo glede na dobo koristnosti stroja, saj je to najbolj pravilen način. Statistična analiza je pokazala, da je povezava malo statistično značilna ($p = 0,07$). Spremenljivki pa nista povezani tako, kot sem razmišljal, saj se je pokazalo, da ima večina anketirancev (64,3 %), ki določajo amortizacijsko stopnjo glede na dobo koristnosti stroja, srednješolsko izobrazbo. Anketiranci, ki so končali fakulteto, se v večini (73,3 %) odločajo za določitev amortizacijske stopnje na podlagi davčnih zapisov ali določitve računovodje. Pričakovane rezultate sem dobil pri anketirancih s poklicno izobrazbo, saj jih kar 85,7 % določa amortizacijsko stopnjo po občutku ali pa jo določi računovodja.

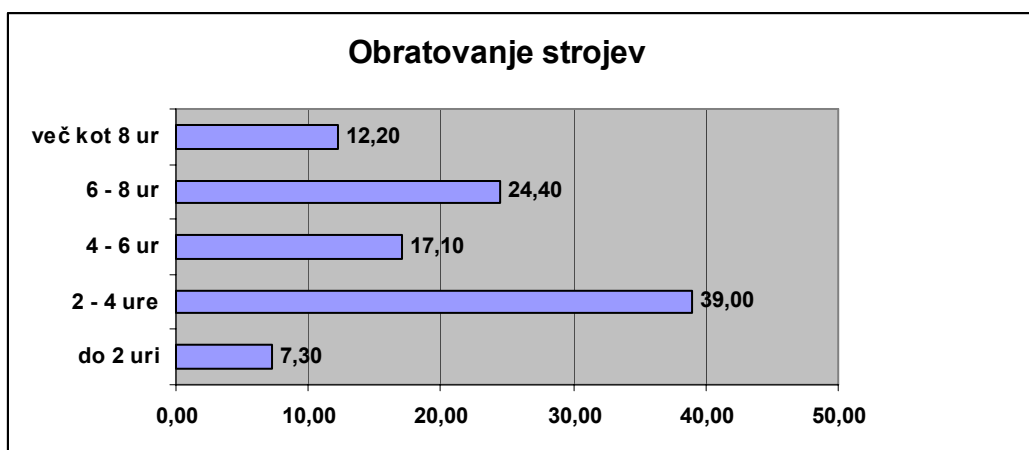
3. vprašanje

Koliko ur na dan vaši stroji polno obratujejo?

Vprašanje, ki se nanaša na obratovanje strojev, je bilo postavljeno predvsem zato, da bi ugotovil približno obremenjenost strojev. Prav tako je vprašanje zelo primerno za primerjavo z drugimi vprašanji, saj lahko potrdi ali ovrže marsikatero sklepanje.

Odgovori na vprašanje so naslednji.

Slika št. 7: Polno obratovanje strojev na dan v odstotkih



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij, 2006 (N = 41)

Rezultati kažejo, da so stroji v malih podjetjih v lesni industriji zelo slabo izkoriščeni, saj jih kar 46,3 % vseh dela v povprečju manj kot 4 ure na dan, medtem ko samo 36,6 % strojev dela več kot 6 ur, kar sem iz izkušenj sicer pričakoval za večino strojev. To nam kaže, da se strojem, ki se uporabljajo tako malo, doba koristnosti podaljšuje. Takšna podjetja bi zagotovo morala daljšo dobo koristnosti strojev upoštevati pri določanju amortizacijske stopnje. Razloge za tako majhno porabo gre iskati v premajhnem številu zaposlenih, saj so nekateri delavci zadolženi za več strojev in s tem, ko upravljajo en stroj, drugi stojijo.

- Statistična povezava med določanjem amortizacijske stopnje in polnim obratovalnim časom strojev na dan

Kar 46,3 % anketirancev je odgovorilo, da njihovi stroji v povprečju polno obratujejo manj kot 4 ure na dan. Želim izvedeti, če potemtakem ta podjetja določajo amortizacijsko stopnjo glede na dobo koristnosti, saj bi pričakovali, da imajo nizke amortizacijske stopnje, ker zaradi majhne obrabe stroji zdržijo dalj časa. Statistična analiza je pokazala, da povezava ni statistično značilna ($p = 0,27$). Rezultati kažejo, da ni nobene povezave med tema dvema spremenljivkama, kar kaže na to, da anketiranci pri določanju amortizacijske stopnje ne upoštevajo, koliko bodo stroj uporabljali.

Analiza dokazuje, da je amortizacija nerealna zaradi napačno določenih amortizacijskih stopenj.

- Statistična povezava med polnim obratovalnim časom strojev na dan in tistimi, ki so izvedli prevrednotenje

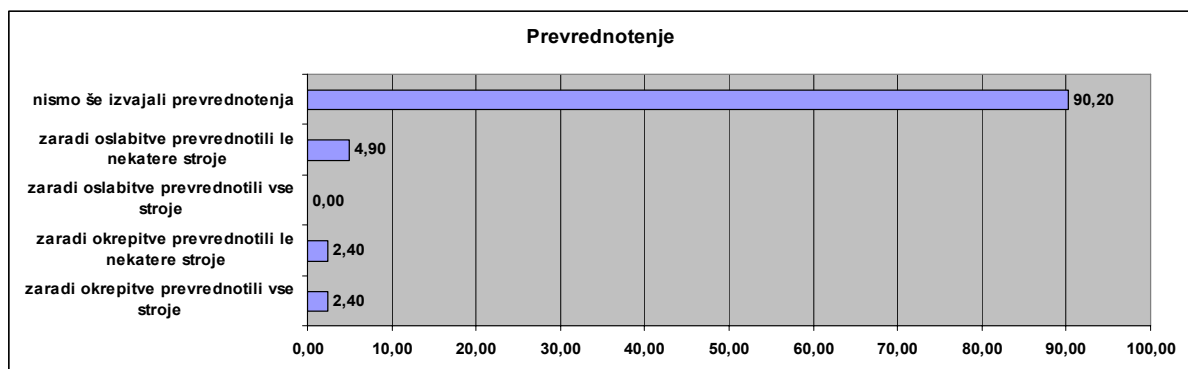
Pričakovati je bilo tudi, da bodo zaradi okrepitve vrednosti izvajala prevrednotenje tista podjetja, pri katerih je polni obratovalni čas manj kot 2 uri na dan, saj se zaradi zelo majhne obrabe stroja življenjska doba stroja povečuje. Ker se je to dogajalo samo v dveh podjetjih, povezava zaradi majhnega števila spremenljivk ni značilna. Poznavanje razmer pove, da so redki, ki se odločijo za dovoljeno drugo rešitev, zato bom vseeno analiziral to povezavo. Rezultati pokažejo ravno nasprotno od pričakovanj, saj sta stroje oslabili ravno tisti dve podjetji, ki delata več kot 6 ur na dan. Razloge za takšne rezultate lahko iščemo v napačno določeni amortizacijski stopnji ali v tem, da se podjetje pripravlja na prodajo oziroma da vodstvo namerava izvesti notranji odkup podjetja.

4. vprašanje

Kakšen je bil razlog, da ste v podjetju izvedli prevrednotenje?

Slovenski računovodski standardi št. 13 v 16. in 17. členu določajo, da je prevrednotenje stroškov amortizacije sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Stroški amortizacije se za poslovno leto prevrednotijo, če so predpostavke o dobi koristnosti, postavljene pri določanju nabavne vrednosti, zaradi spremembe okoliščin neprimerne. Skrajšanje prvotno predvidene dobe koristnosti poveča, podaljšanje prvotno predvidene dobe koristnosti pa zmanjša že obračunane stroške amortizacije v obravnavanem poslovnem letu, kar zmanjša oziroma poveča tudi knjigovodsko vrednost sredstev za amortizacijo. Ker lahko prevrednotenje zelo pomembno vpliva na višino vrednosti osnovnih sredstev in ker iz izkušenj vem, da je v manjših podjetjih to zelo redek pojav, sem želel preveriti, kakšno je stanje na področju, ki ga preučujem. Tako sem dobil naslednje rezultate.

Slika št. 8: Prevrednotenje osnovnih sredstev v odstotkih



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41)

Po SPSS bi odgovore na to vprašanje morali obravnavati kot neverjetne, saj so bili skoraj popolnoma enotni. Več kot 90 % anketiranih jih je namreč odgovorilo, da še nikoli niso izvajali prevrednotenja. Vendar poznavanje situacije pove, da so redki, ki se odločijo za dovoljeno drugo rešitev in da je rezultat popolnoma realen. Po mojem mnenju so razlogi za takšen rezultat predvsem v nepoznavanju računovodskih standardov in tudi v tem, da se vodilni bolj posvečajo tekočemu poslovanju kot stvarjem, ki so vpeljane in s katerimi imajo opravke samo pri zaključnem računu na koncu leta. Prav tako je prevrednotenje strošek, saj je treba stroje oceniti. Za zadnji razlog, ki vpliva na tako malo prevrednotenih strojev, bi navedel tudi neznanje računovodij oziroma računovodskih servisov. Menim namreč, da bi se marsikdo od vodilnih odločil za prevrednotenje, če bi računovodje oz. računovodski servisi znali vodstvu pravilno predstaviti, kakšne prednosti lahko prinese.

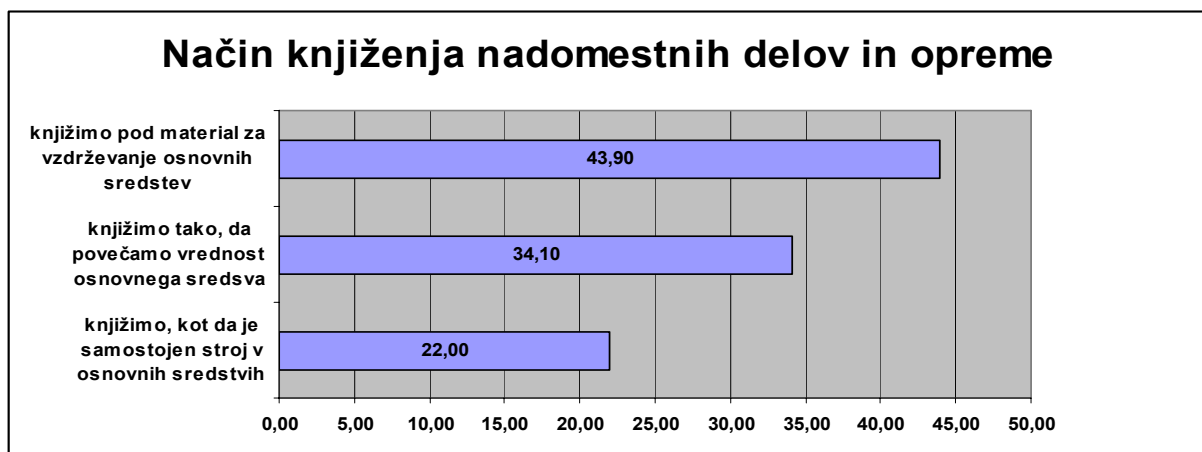
5. vprašanje

Na kakšen način knjižite pomembnejše rezervne ali nadomestne dele stroja, ki imajo večjo vrednost (npr. nakup dodatnega agregata na robni furnirki)?

Mednarodni računovodski standardi številka 16 v svojem 43. členu določajo naslednje: *»Vsako posamezno opredmeteno osnovno sredstvo z visoko nabavno vrednostjo v primerjavi s celotno nabavno vrednostjo sredstva se mora amortizirati posebej.«* V 8. členu pa določa, kako se pripoznava nabavna vrednost nadomestnih delov in opreme za vzdrževanje. Navadno se obravnavajo kot zaloga in se v poslovnem izidu pripoznajo kot porabljeni. Toda pomembnejši nadomestni deli in nadomestna oprema so opredmetena osnovna sredstva, če podjetje pričakuje, da jih bo uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

Pri anketiranju sem predvideval, da večina podjetij pri pomembnejših rezervnih ali nadomestnih delih stroja knjiži, kot da so samostojen stroj v osnovnih sredstvih. Želel sem zastaviti izziv, zato sem vključil vprašanje, ki je v bistvu nedovoljeno – kot eno izmed možnosti sem postavil tudi odgovor Knjižimo tako, da povečamo vrednost tistega osnovnega sredstva, zaradi katerega je bil agregat kupljen. Rezultati na to vprašanje so naslednji.

Slika št. 9: Način knjiženja nadomestnih delov in opreme



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41)

Odgovori na to vprašanje so bili zame zelo veliko presenečenje, saj je samo 22 % anketirancev obkrožilo, da nadomestne dele knjiži, kot da so samostojen stroj, kar je najbolj pravilno z računovodskega in poslovnega vidika, saj povečujemo vrednost sredstva na pravilno predpisan način.

Tretjina anketirancev knjiži v nasprotju s SRS, ker preprosto povečajo vrednost osnovnega sredstva. Ta možnost bi bila pravilna, če bi se ravnali po 15. členu slovenskega računovodskega standarda 1, ki pravi, da stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi; pri tem stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti.

Najbolj sem bil presenečen, ker kar 43,9 % vseh anketirancev stroška pomembnejših nadomestnih in rezervnih delov ne amortizira, ampak ga knjiži kot material za vzdrževanje. To pomeni, da lahko prihaja do velikih odstopanj pri vrednosti osnovnih sredstev v knjigah v primerjavi z realno vrednostjo, saj nekateri nadomestni in rezervni deli lahko dosežejo tudi do 30 % vrednosti stroja. Sploh pri podjetjih s starejšimi stroji, kjer je možnost okvare in s tem zamenjave dela stroja še toliko večja, je pomembno, da se takšne dele amortizira, saj je po vsej verjetnosti strošek amortizacije starih in strojev, ki so že bili amortizirani, nizek.

Če še enkrat povzamem vse odgovore, lahko rečem, da se tudi tu kaže veliko nepoznavanje računovodskih standardov in da tudi to vprašanje potrjuje, da so tržne vrednosti strojev višje kot knjigovodske.

6. vprašanje

Ocenite, koliko se v povprečju razlikuje tržna vrednost vaših strojev od njihove knjigovodske vrednosti.

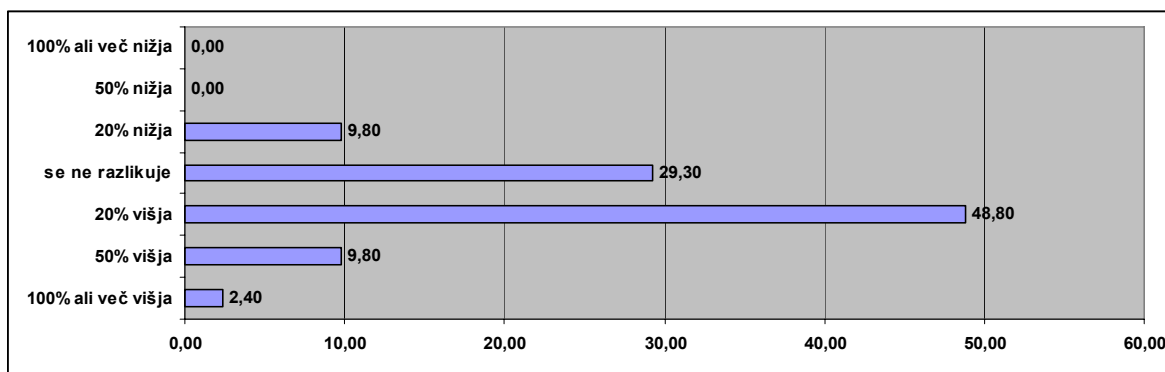
Po SRS 1 je v 33. členu določeno, da knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ne sme presegati njihove nadomestljive vrednosti. Kot nadomestljiva vrednost se šteje poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega:

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

Vrednost pri uporabi se lahko ugotavlja tudi za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, večinoma neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Razumem, da se je po tem standardu težko ravnati, sploh če imaš majhno podjetje. Če bi želel, da bi imel vedno knjigovodsko vrednost enako poštenu vrednosti, bi bilo treba vsako leto redno izvajati prevrednotenje, kar v malih podjetjih ni praksa. Zato sem zastavil vprašanje, kjer so anketiranci sami ocenili, za koliko se njihova knjigovodska vrednost razlikuje od realne tržne vrednosti.

Slika št. 10: Za koliko je tržna vrednost višja od knjigovodske vrednosti



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41).

Rezultati so pokazali, da samo 29,3 % vseh anketiranih meni, da je knjigovodska vrednost njihovih strojev enaka tržni vrednosti. Medtem pa skoraj polovica vseh anketirancev (48,8 %) meni, da je njihova tržna vrednost za 20 % višja od knjigovodske, 12,2 % pa je takšnih, ki menijo, da je njihova tržna vrednost višja za 50 % ali več. Samo 9,8 % je

takšnih podjetij, ki menijo, da je tržna vrednost nižja od knjigovodske. Na podlagi teh podatkov lahko pridemo do spoznanja, da je po mnenju anketirancev v povprečju tržna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev vseh podjetij na trgu višja vsaj za 10 % od knjigovodske vrednosti. Edini zadržek, ki nam preprečuje, da tega ne morem popolnoma trditi, je, da so to subjektivne ocene, ki so včasih lahko tudi napačne.

- Statistična povezava med polnim obratovalnim časom strojev na dan in povprečno razliko tržne vrednosti od knjigovodske vrednosti

Ker so rezultati pokazali, da večina anketirancev meni, da so tržne vrednosti njihovih strojev višje od knjigovodskih vrednosti, sem se odločil za povezavo z vprašanjem, kjer so anketiranci odgovarjali, koliko časa njihov stroj polno obratuje. Pričakovali bi, da stroji, ki delajo več ur na dan, hitreje izgubljajo tržno vrednost, saj se hitreje trošijo in obrabljajo. Statistična analiza je pokazala, da je povezava statistično značilna ($p = 0,059$). Rezultati kažejo, da kar 75 % anketirancev, ki delajo manj kot 4 ure na dan, meni, da je tržna vrednost njihovih strojev za 50 % ali več višja od knjigovodske. Prav tako vsi tisti, ki menijo, da je njihova knjigovodska vrednost nižja od tržne vrednosti, delajo več kot 6 ur na dan. Ta analiza je pokazala, da ima obremenjenost strojev zelo velik vpliv na njihovo tržno vrednost. Očitno je, da anketiranci poznajo razmere na trgu in razumejo, da so njihovi stroji bolj ali manj obrabljeni. Zato bi to morali pri nakupih novih strojev upoštevati tudi pri določanju amortizacijske stopnje, prav tako pa bi morali razmisliti o prevrednotenju strojev.

- Statistična povezava podjetij, ki so izvedla prevrednotenje in povprečno razliko tržne vrednosti od knjigovodske vrednosti

Če podjetje izvede prevrednotenje, se pričakuje, da bo tržna vrednost v takšnem podjetju čim bolj enaka knjigovodski vrednosti strojev, saj je smiselnost prevrednotenja ravno v tem, da se ti dve vrednosti izenačita. Statistična analiza je sicer pokazala, da spremenljivki nista značilni, vendar pa do te značilnosti ne manjka veliko ($p = 0,13$). Ker so prevrednotenje izvajali samo štirje anketiranci, bom rezultate analize predstavil kar v številkah, ne v odstotkih. In sicer sta tista dva anketiranca, ki sta delala prevrednotenje zaradi oslabitve, odgovorila, da sta knjigovodska in tržna vrednost popolnoma enaka, kar je statistično značilno, kar je tudi pričakovani rezultat. Medtem sta anketiranca, ki sta izvajala prevrednotenje zaradi okrepitve, podala različne odgovore; eden je trdil, da je knjigovodska vrednost 20 % višja od tržne, drugi pa ravno nasprotno. Zaradi teh dveh odgovorov povezava ni značilna. Razlogov za takšne odgovore je lahko več. Kot prvi bi bil lahko, da so izvajali prevrednotenje iz drugih nagibov, kot je ta, da bi bila tržna vrednost enaka knjigovodski. S tem so želeli povečati ali zmanjšati vrednost podjetja v primeru nakupa ali prodaje le-tega. Drugi razlog bi lahko bil, da se anketiranec ne strinja z rezultati

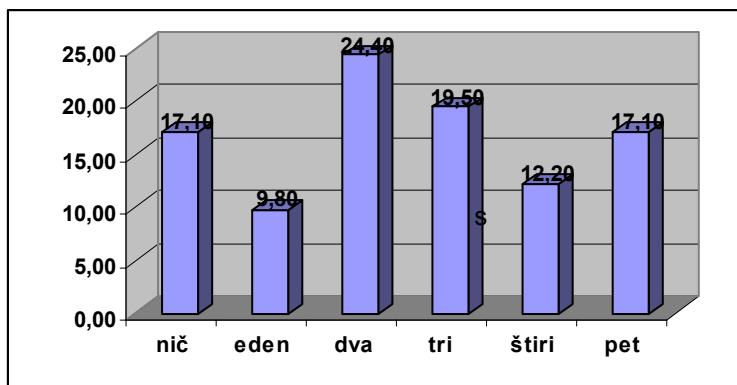
prevrednotenja oziroma misli, da je bilo narejeno napačno. Ker v vprašalniku nisem zastavil vprašanja, kdaj so delali prevrednotenje, je lahko razlog tudi ta, da je bilo narejeno že pred časom in so se vrednosti strojev ponovno spremenile.

7. vprašanje

Koliko vaših najpomembnejših strojev nima več knjigovodske vrednosti oziroma je le-ta enaka 0?

Ker sem zaposlen v lesnem podjetju, vem, da imajo nekateri lesni stroji dolgo dobo koristnosti in da se marsikateremu obrtniku oz. podjetniku zgodi, da stroj še vedno polno obratuje, čeprav nima več nobene knjigovodske vrednosti. Zato sem se odločil, da preverim, kakšno je realno stanje na tem področju. Prav tako je to tudi dober pokazatelj tega, koliko mala podjetja v lesni industriji investirajo v nove stroje, saj le to vodi k napredku in s tem k izboljšanju poslovanja in kvalitete izdelkov. Ponovno poudarjam, da sem že na začetku vprašalnika napisal, naj anketiranci v svojih odgovorih upoštevajo samo pet najpomembnejših strojev v svojem podjetju. Tako se tudi to vprašanje nanaša na teh pet strojev.

Slika št. 11: Število najpomembnejših strojev brez knjigovodske vrednosti



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41).

Rezultati so pokazali, da moja ocena o velikem številu strojev brez knjigovodske vrednosti popolnoma drži. Samo 17,4 % podjetij je takšnih, ki med petimi najpomembnejšimi stroji nimajo nobenega stroja, ki bi bil brez knjigovodske vrednosti. Pri vseh ostalih pa imajo enega ali več takšnih strojev. Neverjetnih 49 % ima kar 3 ali več strojev brez knjigovodske vrednosti. To vprašanje nam da možnost, da izračunamo, koliko strojev je v povprečju brez knjigovodske vrednosti. V raziskavo je bilo zajetih 205 strojev. Od tega jih ima knjigovodsko vrednost 102, kar pomeni, da so 103 stroji brez knjigovodske vrednosti. Če

to izrazimo v odstotkih, potem v malih podjetjih v lesni industriji kar neverjetnih 50,2 % strojev nima knjigovodske vrednosti.

- Statistična povezava med polnim obratovalnim časom strojev na dan in številom najpomembnejših strojev, ki jih ima podjetje brez knjigovodske vrednosti.

Če stroji obratujejo manj kot 4 ure na dan, bi pričakovali, da njihova tržna vrednost pada počasneje kot knjigovodska, zato se lahko zgodi, da je stroj še popolnoma uporaben, vendar brez knjigovodske vrednosti. Primerjava teh dveh spremenljivk nam bo pokazala, če to drži. Statistična analiza je sicer pokazala, da primerjava ni statistično značilna ($p = 0,32$). Kljub temu pa nekateri rezultati potrjujejo naša pričakovanja. Tako imajo vsa podjetja, ki so odgovorila, da njihovi stroji polno obratujejo manj kot 4 ure na dan, najmanj 2 stroja brez knjigovodske vrednosti.

- Statistična povezava med podjetji, ki imajo tržno vrednost strojev višjo za več kot 20 % glede na knjigovodsko, in podjetji, kjer imajo 2 ali več najpomembnejših strojev brez knjigovodske vrednosti.

Ker so rezultati pokazali, da večina podjetij meni, da je tržna vrednost višja od knjigovodske, sem naredil statistično analizo, če obstaja kakšna povezava med podjetji, ki imajo 2 ali več strojev brez knjigovodske vrednosti. Statistična analiza je pokazala, da povezava med tema dvema spremenljivkama malo značilna ($p = 0,087$). Kar 46,3 % vseh anketirancev ima tržno vrednost strojev višjo za več kot 20 % glede na knjigovodsko in 2 ali več najpomembnejših strojev brez knjigovodske vrednosti. Iz tega lahko ugotovimo, da je eden najpomembnejših razlogov za tako veliko število strojev z višjo tržno vrednostjo od knjigovodske ta, da so to starejši stroji, ki so že bili amortizirani in so brez knjigovodske vrednosti. Vsak podjetnik pa ve, da imajo še vedno neko malo vrednost, če se odločijo, da stroj prodajo.

8. vprašanje

Ali vrednotite in vpišete v knjigo osnovnih sredstev tudi tiste stroje in naprave, ki jih izdelate sami (npr. razne delovne mize, podajalne naprave ...)?

Vprašanje je bilo postavljeno zato, ker iz lastnih izkušenj vem, da se v mizarstvu, če vodstvo vzpodbuja kreativnost, lahko izdelata razne pripomočke in naprave, s katerimi se naredi uporabo že obstoječih strojev bolj preprosto. Te naprave potem spadajo pod osnovna sredstva. Seveda so zelo pomembna osnovna sredstva, ki jih večina lesnih podjetij lahko izdelata sama, tudi pisarniško pohištvo za lastno uporabo, ki pa lahko dosega tudi

vrednosti več milijonov tolarjev. Zato me je zanimalo, kako s temi sredstvi upravljajo anketiranci. Tudi slovenski računovodski standardi 1 v 12. členu zajemajo in določajo, »da nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju, tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne tvorijo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, lahko pa jo tvorijo stroški izposojanja za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo.«

Na vprašanje je bilo možnost odgovarjati samo z da ali ne. Izkazalo se je, da zgolj 19,5 % podjetij vpiše v knjigo osnovnih sredstev tudi lastne izdelke. Vseh ostalih 80,5 % jih tega ne stori.

9. vprašanje

Ali stroj ponovno ovrednotite, če ga predelate, dodelate ali dokupite nov del?

- Statistična povezava med stroji, ki jih podjetja naredijo sama, in stroji, ki se ob predelavi ponovno ovrednotijo.

9. vprašanje je nadaljevanje 8., saj me je zanimalo, če tisti, ki osnovna sredstva lastne izdelave ne knjižijo med osnovna sredstva, morda ponovno ovrednotijo stroj, pri katerem so naredili predelavo. Zato sem naredil primerjavo s statistično analizo, ki je pokazala, da so odgovori na 8. in 9. vprašanje zelo močno povezani med seboj in da je povezava statistično zelo značilna ($p < 0,01$). Kar 92,6 % vseh anketirancev je na obe vprašanji odgovorilo popolnoma enako. Od tega je na obe vprašanji negativno odgovorilo 78 % vseh anketirancev. Rezultati pri teh dveh odgovorih nam povedo, da večina anketiranih predelavam, dodelavam in lastnemu izdelovanju opreme iz knjigovodskega vidika ne daje posebnega pomena, ampak stvari raje naredijo in jih začnejo uporabljati, z ocenjevanjem vrednosti strojev pa se ne obremenjujejo.

10. vprašanje

Ali so vaši stroji materialno potratni? Menite, da bi z nakupom novejšega stroja lahko »škart« bistveno zmanjšali?

Materiali za obdelavo so vedno dražji, zato se tudi v lesni industriji teži k čim večjemu izkoristku materiala in s tem k čim manjšim odstotkom »škarta«. Z vprašanjem sem želel izvedeti, ali so anketiranci zadovoljni s svojimi stroji, če jih ocenijo s tega vidika, ali menijo, da bi bilo potrebno investirati v novejše, bolj natančne stroje. Rezultati so

pokazali, da kar 82,9 % vseh anketirancev meni, da z novimi stroji ne bi bili nič na boljšem in ne bi uspeli zmanjšati škarta.

- Statistična povezava med polnim obratovalnim časom strojev na dan in njihovo materialno potratnostjo

Statistična analiza je pokazala, da spremenljivki nista popolnoma nič povezani med seboj in da povezava ni statistično značilna ($p = 0,62$). Glede na to, da bi bilo logično, da imajo tisti, ki so zadovoljni s stroji tudi novejši stroje oziroma v našem primeru stroje z visoko knjigovodsko vrednostjo, ki niso bili amortizirani, sem pričakoval, da bodo spremenljivke med seboj povezane. Vendar se je pokazalo popolnoma nasprotno, saj so s svojimi stroji zadovoljni tako tisti, ki imajo novejši stroje, kot tudi tisti, ki delajo na starejših strojih brez knjigovodske vrednosti, ki so bili že amortizirani.

11. vprašanje

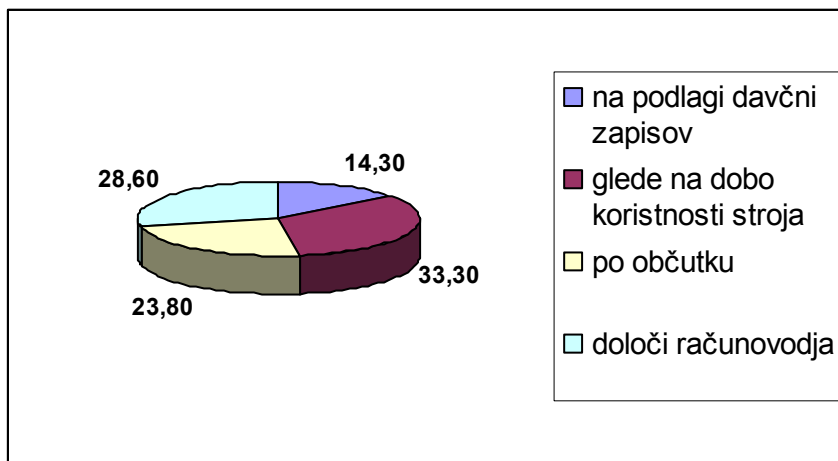
Se vam je že zgodilo, da ste ob pričetku uporabe stroj napačno ocenili ter ga prehitro ali prepočasi amortizirali, zaradi česar je potem njegova realna vrednost zelo odstopala od knjigovodske?

Vemo, da določanje dobe koristnosti stroja ni preprosta naloga, saj je zelo težko za več let naprej predpostavljati, kako se bo spreminjala situacija na trgu. Na to vplivata dva zelo pomembna dejavnika. Prvi predvideva, v kakšno smer bo šel razvoj strojev in opreme, drugega pa predstavljajo trendi, ki so v določenem času značilni za pohištvo. Poglejmo si konkreten primer. Pred petnajstimi leti so večino pohištva izdelovali iz furnirane iverice. Nato se je začela strma rast izdelkov iz iverala, v zadnjih dveh letih pa furnirana iverica ponovno pridobiva na veljavi, tako da se vedno več ljudi odloča zanj. Kdor je pred petnajstimi leti veliko vlagal v proizvodnjo furnirane iverice, je naredil strateško napako, saj strojev skoraj zagotovo ni toliko uporabljal, kot je načrtoval. Tako so stroji hitro izgubili na vrednosti, če si jih hotel prodajati, po drugi strani pa so vrednost zgubljali počasneje, ker so bili manj izrabljeni. Z vprašanjem sem želel izvedeti, koliko napak so naredili anketiranci, ko so določali dobo koristnosti stroja. Rezultati so pokazali, da se jih je 51,2 % vsaj enkrat zelo zmotilo pri določanju dobe koristnosti, tako da je knjigovodska vrednost zelo odstopala od realne tržne vrednosti. Tudi ta rezultat dokazuje, da je zelo težko pravilno določiti amortizacijsko stopnjo.

- Statistična povezava med načinom določanja amortizacijske stopnje in tistimi podjetji, ki so priznali, da so ob nakupu popolnoma napačno ocenili stroj in določili amortizacijsko stopnjo.

Statistična analiza je pokazala, da primerjava je statistično značilna ($p = 0,039$). Izkazalo se je, da anketiranci, ki so priznali, da so popolnoma napačno določili amortizacijsko stopnjo, le-to določajo na vse štiri možne načine in da nobeden od načinov bistveno ne izstopa.

Slika št. 12: Kako anketiranci, ki so priznali, da so popolnoma napačno določili dobo koristnosti stroja, določajo amortizacijsko stopnjo (N = 21).



Vir: Anketa o vrednotenju osnovnih sredstev v malih podjetjih v lesni industriji, julij 2006 (N = 41).

Pri anketirancih, ki so odgovorili, da še nikoli niso bistveno narobe določili amortizacijske stopnje, pa je rezultat drugačen, saj je takšnih, ki so odgovorili, da določajo na podlagi davčni zapisov in glede na dobo koristnosti stroja, kar 80 %. Iz tega lahko sklepamo, da obstaja veliko večja verjetnost, da se bo realna tržna vrednost razlikovala od knjigovodske, če se določa amortizacijska stopnja po občutku ali če jo določi računovodja.

- Statistična povezava med podjetji, ki imajo 2 ali več najpomembnejših strojev brez knjigovodske vrednosti, in tistimi podjetji, ki so priznali, da so ob nakupu stroj popolnoma napačno ocenili in določili amortizacijsko stopnjo.

Statistična povezava med zgornjima spremenljivkama ni značilna ($p = 0,15$), vendar ne manjka veliko. Zato bomo vseeno pogledali rezultate, ki pa kažejo, da ima kar 40 % vseh anketirancev, ki so priznali, da so se pri določanju amortizacijske stopnje močno ušteli, tudi 2 ali več najpomembnejših strojev brez knjigovodske vrednosti. Tako lahko rečemo, da ima začetno določanje amortizacijske vrednosti velik vpliv na to, ali stroj ostane brez knjigovodske vrednosti, a kljub temu še polno obratuje.

12. vprašanje

Menite, da bi lahko podaljšali dobo koristnosti vaših strojev z boljšim odnosom delavcev do stroja?

Odgovori na to vprašanje so pokazali, da se 46,3 % anketirancev strinja, da bi se doba koristnosti stroja lahko podaljšala, če bi delavci imeli boljši odnos. Odgovori do skoraj porazdeljeni, tako da ne morem postaviti konkretne trditve, ki bi veljala za večino. Vprašanje je bilo sicer zastavljeno predvsem zaradi primerjave z drugimi vprašanji. Želel sem ugotoviti, kako je to vprašanje povezano s 6. in 7. vprašanjem, vendar sem s statistično analizo ugotovil, da ni med njimi nobene povezanosti in da nobena primerjava ni statistično značilna (za obe vprašanji je $p > 0,8$).

13. vprašanje

Ali pri nakupu novega stroja dajete pomen njegovi energetski potratnosti?

V Sloveniji energija, v našem primeru elektrika, še ni tako zelo draga oziroma zajema zelo majhen delež celotnih stroškov podjetja. Po mojih izkušnjah ne bi smel strošek elektrike za mizarско delavnico presegati 0,50 % celotnih stroškov, pravzaprav bi moral biti še nekoliko nižji. Zato sem pričakoval, da bo večina odgovorov negativnih. Preveril sem tudi nekaj podatkov o novejših in starejših strojih in ugotovil, da so nekateri novejši stroji bolj energetsko varčni, vendar ne bistveno, zato to pri celotnih stroških predstavlja minimalen del. Kljub temu pa je 51,2 % anketirancev odgovorilo, da dajejo pri nakupu stroja pomen tudi porabi energije. Razloge za ta odgovor lahko iščemo v tem, da je v lesni industriji zelo velika konkurenca in je treba gledati popolnoma na vsak tolar. Drugi razlog pa bi bil lahko tudi strah pred podražitvijo energije.

6 SKLEP

Po SRS in MRS se opredmeteno osnovno sredstvo ob začetnem pripoznavanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Vendar za mala podjetja v lesni industriji na Gorenjskem in v Ljubljani tega ne moremo trditi, saj bi bila zanje trenutno bolj pravilna definicija, da vrednotijo opredmeteno osnovno sredstvo po nakupni ceni, ki je le del nabavne vrednosti.

Analiza odgovorov je pokazala, da mala lesna podjetja različno uporabljajo računovodske standarde. Ker poleg nakupne cene lahko podjetje v nabavno vrednost vključi tudi druge stroške, povezane z nakupom stroja, so anketiranci na podlagi naštetih možnosti obkrožili tiste, ki jih vključijo tudi sami. Rezultati so pokazali, da sta edini sestavini nabavne vrednosti, ki jih vključi vanjo več kot 50 podjetij, carina in prevoz. Pri vseh ostalih pa je

odstotek za najmanj 25 odstotnih točk nižji. Evidentno je, da velika večina podjetij v nabavno vrednost vključi samo znesek na računu, ki ga dobijo od dobavitelja opredmetenega osnovnega sredstva, na vse ostale možne stroške pa preprosto pozabijo.

Pri določanju amortizacijske stopnje so v raziskavo zajeta podjetja orientirana predvsem kratkoročno, saj samo 34 % podjetij določa amortizacijsko stopnjo glede na dobo koristnosti, kar naj bi bilo za podjetje tudi najboljše. Več kot 50 % anketirancev določanje raje prepusti računovodstvu ali pa jo določijo glede na davčne zapise. Ker računovodstvo ne more biti dovolj dobro strokovno poučeno o dobi koristnosti stroja, vodstvo pa pri tem ne sodeluje, računovodjem ne preostane drugega, kot da določijo amortizacijo glede na davčne zapise oziroma glede na trenutno stanje podjetja. Če torej potrebujejo višje stroške zaradi visokega dobička, določijo višjo amortizacijsko stopnjo, če se jim obeta izguba, pa nižjo. Seveda je to na kratek rok za podjetje bolj ugodno, na dolgi rok pa ravno zaradi takšnih nihanj lahko pridejo v težave zaradi prenizke ali previsoke amortizacije. Prav tako zaradi takšnega določanja amortizacijske stopnje pride v daljšem časovnem obdobju do velikih odstopanj pri vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja.

Ker sem v nalogi obravnaval mala podjetja, sem pričakoval, da bodo redki, ki se bodo odločili za prevrednotenje, kar se je tudi zgodilo. Tako je več kot 90 % podjetij takšnih, ki še niso delali prevrednotenja. Nasprotno pa samo 30 % vseh podjetij meni, da je njihova knjigovodska vrednost enaka čisti tržni vrednosti, vsi ostali pa so prepričani, da se razlikujeta za 20 % ali več. Zakaj se podjetja kljub temu da so seznanjena z odstopanji, ne odločijo za prevrednotenje, je težko reči. Eden glavnih razlogov je zagotovo ta, da se daje premajhen poudarek računovodstvu, saj se vse sile usmerjajo v proizvodnjo in komercialo. Poleg tega iz izkušenj vem, da ima veliko malih podjetij za vodenje računovodstva najete računovodske servise, ki so visok strošek že samo, če vodijo zgolj tekoče poslovanje. V primeru dodatnih nalog ta strošek še naraste. Ker je situacija v lesni industriji za mnoge zelo težka, si takšnega stroška ne morejo privoščiti. V redkih podjetjih z lastnim računovodstvom morajo računovodje opravljati še mnoga druga opravila, ki nimajo povezave z računovodstvom, zato za stvari, ki za poslovodstvo niso prioriteta, zmanjka časa.

Prvo rešitev za izboljšanje trenutne situacije vidim v izobraženju poslovodstva, saj je odgovorno za pravilno izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev. Prav tako ima poslovodstvo možnosti oziroma pooblastila, da usmeri računovodstvo k večji pozornosti in bolj natančnemu analiziranju opredmetenih osnovnih sredstev. Vsekakor je tudi računovodje potrebno izobraziti. Zato je dolžnost poslovodstva, da v podjetju z lastnim računovodstvom računovodjem omogoči tovrstno izobraževanje, računovodski servis pa seznani z večjimi pričakovanji in zahteva, da si pridobijo aktualna znanja na tem področju. Poleg tega bo pri določanju nabavne vrednosti potrebno večje sodelovanje med poslovodstvom in računovodstvom. Pri nakupih strateško pomembnih strojev bi bila smiselna povezava z ocenjevalci vrednosti. S tem bi se v prihodnjih letih izognili

prevelikim odstopanjem knjigovodske vrednosti od poštene vrednosti in posledično tudi prevrednotenju.

Pri osveščanju podjetij bi lahko pomembno vlogo odigrala tudi obrtna zbornica, saj bi lahko v publikacijah opozorila na to težavo, prav tako pa bi se na izobraževanjih za računovodje tej temi lahko posvetilo več pozornosti.

7 LITERATURA

1. Accountants Guide. London: The Certified Accountants Educational Trust. 1996, 1154 str.
2. Business Valuation Standards (BVS). New York: American Society of Appraisers, 2002. 39 str.
3. Chasteen Lanny G. et al.: Intermediate Accounting, 6. izdaja. Boston: Irwin McGraw – Hill, 1998. 1284 str.
4. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. Ljubljana: Revizor št. 1/01. Slovenski inštitut za revizijo, 2001. Str. 28–43.
5. Duhovnik Meta, Praznik Bojan: Revidiranje vrednotenja po poštenu vrednosti. 8. strokovno srečanje revizorjev, Radenci, 8. do 10. september 2004. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 15 str.
6. Ferligoj Anuška et al.: Zanesljivost in veljavnost merjenja. Ljubljana: Metodološki zvezki, Fakulteta za družbene vede, 1995. 173 str.
7. Hieng et al.: Bilanca stanja. Iks št. 1–2/04. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 23–30.
8. Holmes et al.: Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov. Ljubljana: GV Založba, 2005. 452 str.
9. International Accounting Standards 2001. London: International Accounting Standards Committee, 2001. 1265 str.
10. International Financial Reporting Standards (IFRSs) including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as at 31 March 2004. London: International Valuation Standards Committee, 2003, 496 str.
11. International Valuation Standards (IVS). London: International Valuation Standards Committee, sixth edition, 2002. 496 str.
12. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 1357 str.
13. Odar Marjan: Merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin po SRS 2006 z zgledi. Zbornik referatov 9. letne konference računovodij slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 43–62.
14. Odar Marjan: Predpostavka previdnosti ter vrednotenje sredstev in dolgov po poštenu vrednosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 326 str.
15. Pahor Nives: Izziv 21. stoletja – žensko podjetništvo. Ljubljana: Podjetnik št. 5/05. Podjetnik, 2005.

16. Praznik Bojan: Ocenjevanje vrednosti v luči novih SRS. Ljubljana: Revizor št. 4–5/02. Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 80–97.
17. Praznik Bojan: Prevrednotenje sredstev v skladu z računovodskimi standardi (praktični primeri). 9. strokovno srečanje revizorjev, Radenci, 8. do 9. september 2005: Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005A. str. 65–83.
18. Praznik Bojan: Pripoznavanje nepremičnin v računovodstvu. Ljubljana: Revizor št. 2/06. Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 40–56.
19. Praznik Bojan: Problemi ugotavljanja in določanja poštene vrednosti sredstev. Zbornik referatov 8. letne konference računovodij slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005b. str. 65–83.
20. Praznik Bojan: Standardi ocenjevanja vrednosti. 7. letna konferenca ocenjevalcev vrednosti, Otočec, 3. do 4. junij 2004. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004. str. 43 –63.
21. Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and fo the Council on the Application of International Accounting Standards. Official Journal L 243, Brussels, 2002.
22. Stošicki Slavko: Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor, predmet: Poslovne finance. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 11. str.
23. Stošicki Slavko: Pričakovana doba koristnosti, povezana z ocenjevanjem vrednosti strojev in opreme. 7. letna konferenca ocenjevalcev vrednosti, Otočec, 3. do 4. junij 2004. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004. str. 73–94.
24. Štubelj Igor: Ocenjevanje čiste prodajne vrednosti strojev in opreme za računovodsko poročanje. 7. letna konferenca ocenjevalcev vrednosti, Otočec, 3. do 4. junij 2004. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 97–106.
25. Torkar Milan: Bilanca stanja. Iks št. 8/02. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002, str. 9–18.
26. Tratnik Monika: Osnove raziskovanja v managementu. Koper: Visoka šola za management, 2002. 93 str.
27. Turk et al.: Finančno računovodstvo (Splošni del). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
28. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547 str.
29. Uniform Standards of Professional Appraisal Practice (USPAP). New York: The Appraisal Foundation, 2006.
30. Vezjak Blanka: Amortizacije delov opredmetenih osnovnih sredstev. Zbornik referatov 8. letne konference računovodij slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 49–65.

31. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije osnovnih sredstev. Ljubljana: Iks št. 12/05. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005, str. 74–85.
32. Zupančič Vera: Opredmetena osnovna sredstva. Ljubljana: Iks št. 1–2/04. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 26–30.
33. Zupanič Nataša: Problematika prevrednotenja osnovnih sredstev. Ljubljana: Iteó, d. o. o., 2002. 4 str.

8 VIRI

1. Slovenski poslovnofinančni standardi. Ljubljana : Uradni list RS, št 56/2001.
2. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Uradni list RS št. 118/05.
3. Zakon o gospodarskih družbah. Ljubljana: Uradni list RS št. 42/06.

KAZALO PRILOG

Priloga št. 1: Vprašalnik.....	1
--------------------------------	---

Priloga št. 1: Vprašalnik

Anketni vprašalnik

VPRAŠALNIK O VREDNOTENJU OSNOVNIH SREDSTEV V MALIH PODJETJIH V LESNI INDUSTRIJI

Informacije, zbrane s tem vprašalnikom, bodo podlaga za ugotavljanje načina vrednotenja strojev v malih podjetjih v lesni industriji. Obravnaval jih bom predvsem z vidika nabavne vrednosti oziroma bom poskusil ugotoviti, kateri načini vrednotenja strojev se še uporabljajo v teh podjetjih. Rezultate vprašalnika bom uporabil v okviru specialističnega dela, ki ga pripravljam na to tematiko.

Zagotovljena je popolna zaupnost odgovorov. Prav tako ime vašega podjetja in vaši odgovori ne bodo nikjer posebej izpostavljeni.

Anketa se nanaša samo na pet najpomembnejših strojev v vašem proizvodnem obratu.

Prosim, če obkrožite, podčrtate, odebelite tisk ali vpišete odgovor.

1. Ali ob nakupu novega stroja v nabavno vrednost vključite tudi (obkrožite ali podčrtate lahko več odgovorov):

- stroške carine?
- stroške prevoza?
- manipulacije stroja na njegovo mesto?
- stroške priprave delovnega mesta oziroma prostora, kjer bo stroj nameščen?
- stroške delavcev, ki izhajajo neposredno iz pridobitve stroja (izobraževanje)?
- stroške preizkušanja stroja, ki so nastali med pripravo stroja v delovno stanje?

2. Kako ob nakupu stroja določite amortizacijsko stopnjo?

- Na podlagi davčnih zapisov.
- Glede na dobo koristnosti stroja.
- Po občutku.
- Določi računovodja.

3. Koliko ur na delovni dan vaši stroji polno obratujejo?

- | | |
|-----------|----------|
| • 0–2 uri | • 6–8 ur |
| • 2–4 ure | • 8–ur |
| • 4–6 ur | |

4. Kakšen je bil razlog, da ste v podjetju izvedli prevrednotenje?
- Zaradi okrepitve vrednosti smo prevrednotili vse stroje.
 - Zaradi okrepitve vrednosti smo prevrednotili le nekatere stroje.
 - Zaradi oslabitve vrednosti smo prevrednotili vse stroje.
 - Zaradi oslabitve vrednosti smo prevrednotili le nekatere stroje.
 - Nikdar še nismo izvajali prevrednotenja.
5. Na kakšen način knjižite pomembnejše rezervne ali nadomestne dele stroja, ki imajo večjo vrednost (npr. nakup dodatnega agregata na robni furnirki)?
- Knjižimo, kot da je samostojen stroj v osnovnih sredstvih.
 - Knjižimo tako, da povečamo vrednost tistega osnovnega sredstva, zaradi katerega je bil agregat kupljen.
 - Knjižimo kot material za vzdrževanje osnovnih sredstev.
6. Ocenite, za koliko se v povprečju razlikuje realna tržna vrednost vaših strojev od njihove knjigovodske vrednosti.
- Več kot za 100 % višja.
 - Za 50 % višja.
 - Za 20 % višja.
 - Ne razlikuje se.
 - Za 20 % nižja.
 - Za 50 % nižja.
 - Za 100 % nižja.
7. Koliko vaših najpomembnejših strojev nima več knjigovodske vrednosti oziroma je le-ta enaka 0?
- 0
 - 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
8. Ali ovrednotite in vpišete v knjigo osnovnih sredstev tudi tiste stroje in naprave, ki jih izdelate sami (npr. razne delovne mize, podajalne naprave ...)?
- DA
 - NE
9. Ali stroj ponovno ovrednotite, če ga predelate, dodelate ali dokupite nov del?
- DA
 - NE
10. Ali so vaši stroji zelo materialno potratni? Ali menite, da bi z nakupom novejšega stroja lahko »škart« bistveno zmanjšali?
- DA
 - NE
11. Se vam je že zgodilo, da ste ob pričetku uporabe stroj napačno ocenili ter ga prehitro ali prepočasi amortizirali, zaradi česar je potem njegova realna vrednost zelo odstopala od knjigovodske?

- DA

- NE

12. Ali menite, da bi lahko podaljšali življenjsko dobo vaših strojev z boljšim odnosom delavcev do stroja?

- DA

- NE

13. Ali pri nakupu novega stroja dajete pomen njegovi energetski potratnosti?

- DA

- NE

Prosim vas, da odgovorite še na nekaj vprašanj o vas samih.

14. Spol

- moški
- ženski

15. Starost

- od 18 do 25 let
- od 25 do 35 let
- od 35 do 45 let
- od 45 do 55 let
- od 55 do 65 let

16. Zaključena stopnja izobrazbe

- osnovna šola
- poklicna šola
- srednja šola
- višja, visoka
- magisterij, doktorat

17. Vaša funkcija v podjetju

- lastnik
- direktor
- računovodja
- tajnik
- drugo