

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

REVIDIRANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Ljubljana, september 2003

TOMAŽ KRAŠEVEC

IZJAVA

Študent, Tomaž Kraševac, izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, _____

Podpis:

KAZALO

1	UVOD	1
2	OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	2
2.1	OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	2
2.1.1	<i>Opredelitev glede umestitve v bilancah</i>	2
2.1.2	<i>Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev v SRS</i>	4
2.2	STROŠKI AMORTIZACIJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	10
2.3	PREVREDNOTEVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	13
3	REVIDIRANJE	14
3.1	REVIDIRANJE GLEDE NA POVEZANOST POSAMEZNIKA ALI SKUPINE, KI OPRAVLJA REVIZIJO, IN NAROČNIKA REVIZIJE.....	15
3.1.1	<i>Zunanje revidiranje</i>	16
3.1.2	<i>Notranje revidiranje</i>	16
3.1.3	<i>Državno revidiranje</i>	17
3.2	REVIDIRANJE GLEDE NA CILJ DELOVANJA	17
3.2.1	<i>Revidiranje poslovanja</i>	17
3.2.2	<i>Revidiranje računovodskih izkazov</i>	18
3.2.3	<i>Revidiranje skladnosti s predpisi</i>	18
3.2.4	<i>Revidiranju sorodne storitve</i>	18
4	REVIDIRANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	20
4.1	POTEK REVIZIJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	21
4.1.1	<i>Revizijski cilji</i>	23
4.1.2	<i>Revizijski dokazi</i>	25
4.1.3	<i>Revizijski postopki v primeru opredmetenih osnovnih sredstev</i>	27
4.2	PODROČJA IN CILJI REVIDIRANJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	28
4.2.1	<i>Delovanje notranjih kontrol pri opredmetenih osnovnih sredstvih</i>	30
4.2.2	<i>Testi opredmetenih osnovnih sredstev (preizkus konsistentnosti in preizkus analitičnih računov)</i>	31
5	SKLEP	39
6	LITERATURA	42
7	VIRI	43
8	PRILOGA	44

1 UVOD

Sredstva v organizacijah predstavljajo aktivno stran bilance stanja, pri čemer se njihova sestava med različnimi gospodarskimi subjekti razlikuje. Opredmetena osnovna sredstva so pogosto pomemben sestavni del stalnih sredstev organizacij in navadno največji del celotnih sredstev proizvodno usmerjene organizacije. Njihova vloga se prepleta s finančno varnostjo in stabilnostjo organizacije, zato ima proces revidiranja osnovnih opredmetenih sredstev v okviru procesa revizije računovodskih izkazov organizacije velik pomen za oblikovanje revizijskega mnenja. Njihovo ovrednotenje je za uporabnike izkazov pomembno, ker predstavljajo premoženje, ki je na voljo organizaciji, in lahko opozori na nekatere pokazatelje bodoče plačilne sposobnosti in denarnih tokov.

Revizijsko službo je sprožila potreba po t. i. resnični in pošteni sliki računovodskih izkazov podjetja in ustreznih ter zanesljivih računovodskih informacijah, ki so potrebne tako poslovodstvu organizacije kakor tudi delničarjem, posojilodajalcem, investitorjem, finančnim institucijam (bankam, zavarovalnicam), zavodom z javnimi pooblastili ter zakonodajnim in upravnim organom države na različnih ravneh odločanja. Revizija je eden od kontrolnih postopkov nadziranja poslovanja organizacije, s katerim želimo pravočasno vplivati na dolgoročno ravnanje tistih, ki imajo vpliv na uresničitev želenih ciljev organizacije. Pri tem pa je naloga revizorjev, da nepristransko iščejo in ocenjujejo dokaze, ki so potrebni za ugotovitev, ali so predstavitve organizacije usklajene z ustreznimi uveljavljenimi sodili. V slovenskem prostoru je revizija prisotna že iz časov sistema družbene lastnine, ko podjetja niso imela pravnih lastnikov, pri katerih bi obstajal interes po nadziranju poslovanja, ampak je bilo delovanje podjetij urejeno s predpisi. V nekdanji SFRJ je funkcijo revizije delno pokrivala nekdanja SDK.

Diplomsko delo, ki je pred vami, ima 4 dele. Prvi del je uvod, v katerem sem očrtal glavna pojma iz naslova, ki se v diplomski nalogi najbolj prepletata, to sta pojma opredmetenih osnovnih sredstev in revidiranje.

Drugi del diplomskega dela je vsebinska predstavitev in usmeritev v obravnavani pojem opredmetenih osnovnih sredstev. V okviru tematike opredmetenih osnovnih sredstev so smiselno navedene pomembnejše spremembe, ki vplivajo na izkazovanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev kot dela premoženja organizacije. Narejena je opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev, stroškov amortizacije in opisan vpliv prevrednotovanja na vrednost opredmetenih osnovnih sredstev.

V tretjem delu diplomskega dela je predstavitev vrst revidiranja in opredelitev samega pojma revidiranja in vrst revidiranja kot kontrolne dejavnosti.

Četrty del diplomskega dela je predstavitev dejstev, postopkov, metod, ki se uporabljajo pri zunanem revidiranju računovodskih izkazov v povezavi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Prikazani so tudi praktična uporaba podatkov pri revizorjevem delu, postopki, ki jih revizor uporablja, da uresniči cilje, ki jih zasleduje. Opisani so predvsem delo in postopki revizorja v 3. fazi revizije, tj. fazi preizkušanja podatkov. Celotno diplomsko delo je zasnovano v smislu

pristopa k procesu zunanje revizije opredmetenih osnovnih sredstev v okviru revizije računovodskih izkazov za proizvodno-storitveno organizacijo.

2 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

2.1 OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Opredmetena osnovna sredstva so širok pojem in pomemben sestavni del sredstev organizacije. Prva predstava o njih je kot o otipljivih dobrinah, ki jih vidimo kot delovna sredstva v proizvodnem procesu. Vendar se za imeni in za stroji skriva sistem, ki upravlja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in je gonilo obstoja ali celo razvoja organizacije. Vsakdo, ki hoče pregledati sistem opredmetenih osnovnih sredstev podjetja, mora najprej poznati njihov prostor v bilancah in izkazih ter sestavne dele opredmetenih osnovnih sredstev glede na Slovenske računovodske standarde (v nadaljevanju SRS).

2.1.1 Opredelitev glede umestitve v bilancah

Izkazi stanja, poslovnega izida, izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala so sestavni deli poslovnih poročil za velike in srednje organizacije. Njihove oblike morajo biti razčlenjene in predpisane v skladu z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah. Opredmetena osnovna sredstva so kot računovodska kategorija, ki se pojavlja v izkazu stanja, ta pa je hkrati del poslovnega poročila. Njihovo vrednost ali stanje ugotavljamo na določen datum, navadno je to zadnji dan v poslovnemu ali koledarskemu letu. Čeprav se nahajajo v izkazu stanja, pa posredno vplivajo tudi na izkaz poslovnega izida in izkaz finančnega izida.

Na izkaz finančnega izida vplivajo kot pritoki in odtoki iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev (npr. pritek → pobotano zmanjšanje opredmetenih osnovnih sredstev). Na izkaz uspeha najbolj vplivajo prek amortizacije, saj so ekonomski pojem, vezan na nastajanje prihodkov in odhodkov iz poslovanja. Kljub tej integriranosti opredmetenih osnovnih sredstev v ostala dva izkaza ima še vedno največjo vlogo izkaz stanja, saj se v njem vrednostno vidi, koliko opredmetenih osnovnih sredstev organizacija ima. Na izkaz gibanja kapitala pa vpliva prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev prek splošnega in posebnega popravka kapitala.

Izkaz stanja ima, tako kot bilanca stanja, aktivno in pasivno stran, ki morata biti enaki. Z bilančnega vidika so vsa sredstva aktivne postavke bilance stanja, na pasivni strani pa so obveznosti do virov sredstev.

Sredstva opredelimo kot ekonomske dejavnike, ki jih upravlja (uravnava) oziroma z njimi razpolaga organizacija in katerih vrednost je mogoče objektivno določiti v trenutku pridobitve. Glede na različne definicije sredstev jih opredeljujemo z različnih vidikov:

1.) *Glede na ročnost ločimo:*

- **Dolgoročna sredstva**, ki se preoblikujejo v obdobju, daljšem od leta dni. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in dolgoročne poslovne terjatve. Dolgoročna sredstva so sredstva, ki niso namenjena nadaljnji prodaji (Needles, Powers, 1998, str. 444).
- **Kratkoročna sredstva** so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od leta dni. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški, kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno nezaračunani prihodki (Needles, Powers, 1998, str. 444).

2.) *Glede na sodelovanje v poslovnem procesu, ki se odvija v organizaciji, ločimo* (SRS 24.28., 2003, str. 175):

- **Stalna sredstva** so sredstva, ki so navzoča in delujejo trajneje. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe. V nasprotju z dolgoročnimi sredstvi ne obsegajo dolgoročnih poslovnih terjatev.
- **Gibljava sredstva** so sredstva, ki se nenehno preoblikujejo. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški in kratkoročno nezaračunani prihodki. V nasprotju s kratkoročnimi sredstvi obsegajo tudi dolgoročne poslovne terjatve, v nasprotju z obratnimi sredstvi pa tudi kratkoročne finančne naložbe.

Vendar se struktura znotraj sredstev lahko med različnimi gospodarskimi subjekti razlikuje glede na enotni kontni načrt za gospodarske družbe (obstaja še poseben kontni načrt za zadrage). Banke in zavarovalnice imajo sredstva, ki imajo drugačno sestavo kot sredstva pri proizvodno-storitveni organizaciji. Pri bankah in zavarovalnicah imamo tudi opredmetena osnovna sredstva, ki so ponavadi manjši del sredstev, saj večino predstavljajo posojena sredstva strankam (posojila) v primeru banke in zavarovalne premije v primeru zavarovalnic. Ne glede na vrsto gospodarskega subjekta pa o pomembnosti opredmetenih osnovnih sredstev v bilancah pričajo statistični podatki. V letu 2000 je bilo v Sloveniji za investicije v opredmetena osnovna sredstva porabljenih 706.855 milijonov SIT od 745.609 milijonov SIT, namenjenih za bruto investicije v osnovna sredstva, pri čemer ni bila upoštevana vrednost investicij v zemljišča (Benedik, 2002, str. 11).

Trend naraščanja investicij v opredmetena osnovna sredstva se je v preteklosti nadaljeval in se je od leta 1996 do leta 2000 v Sloveniji povečal za 87 %. Iz tega je mogoče sklepati, da se podjetja zavedajo pomembnosti opredmetenih osnovnih sredstev za lastno prihodnost, saj so bilančni podatki že sestavni del vsakega poročila o organizaciji (npr. poročila za banko pri

najemu posojila). Vsakdo, ki hoče informativno preveriti stanje organizacije, daje velik pomen kazalnikom, katerih pomembni sestavni del so tudi opredmetena osnovna sredstva.

2.1.2 Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev v SRS

Poleg opredelitve opredmetenih osnovnih sredstev glede na strukturo izkaza stanja pa lahko posamezne vrste opredmetenih osnovnih sredstev definiramo v skladu s SRS. SRS so pravila stroke, ki so zakonsko določena, hkrati pa so to temeljna pravila in zahteve računovodenja. V skladu s SRS se sestavljajo tudi računovodskih izkazi organizacij v Sloveniji. Uporaba SRS je obvezna za vse družbe in podjetnike v Republiki Sloveniji. Ne smejo biti v nasprotju z Zakonom o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) in novelo ZGD-F, prav tako pa tudi ne v nasprotju s 4. in 7. družbenopravno smernico Evropske skupnosti. Rešitve iz Mednarodnih računovodskih standardov (v nadaljevanju MRS) se lahko uporabijo, če v SRS določeni problemi niso obravnavani ali v SRS ni predvidenih določenih postopkov za reševanje problemov in če SRS to dopuščajo.

Vsebino, ki je najtesneje povezana z definiranjem opredmetenih osnovnih sredstev v Sloveniji, obravnavajo naslednji SRS:

- SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva,
- SRS 13 – Stroški amortizacije in
- SRS 24 – Oblika bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

Iz MRS je za diplomsko delo predvsem pomemben MRS 16, ki obravnava tematiko opredmetenih osnovnih sredstev.

Preden se lotimo analize opredmetenih osnovnih sredstev, moramo najprej vedeti, kaj sploh so opredmetena osnovna sredstva in kakšna je njihova funkcija v organizaciji.

Če se osredotočimo na kategorije sredstev, ki spadajo pod opredmetena osnovna sredstva, vidimo, da jih sestavljajo zemljišča, zgradbe, oprema, osnovna čreda in večletni nasadi.¹ Imamo pa še rezervne dele, ki jih štejemo med opredmetena osnovna sredstva v gradnji, in drobní inventar. Obe zadnji naštetí kategoriji vrednostno nimata velikega pomena, zaslužita pa kljub temu dosti pozornosti, saj nemalokrat pride do zamenjave z materialom.

SRS jih glede na funkcijo v podjetju definirajo tudi kot »sredstvo v lasti ali v finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju« (SRS 1.1., 2003, str. 24). Med novostmi, ki izhajajo iz novih SRS, sta še dva dodatna pogoja za pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev, ki ju predvideva novi SRS 1.8.:

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

Definicija opredmetenih osnovnih sredstev se po MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) bistveno ne razlikuje.

Po SRS 1.1. imajo podjetja v evidencah zavedena tudi opredmetena osnovna sredstva, pridobljena na podlagi pogodb o finančnih najemih, saj ta opredmetena osnovna sredstva, kljub temu da ima najemnik le ekonomsko lastništvo, sestavljajo premoženje organizacije.

Poleg kategorij, ki jih v skladu s SRS štejemo med opredmetena osnovna sredstva, moramo poznati tudi načine, na katere lahko te kategorije zabeležimo v računovodskih izkazih in računovodskih evidencah ter jih vrednostno prikažemo.

Poseben ton jim daje tudi časovna neusklajenost donosov in stroškov, pravilno evidentiranje pa ima vpliv tako na izkaz stanja kot na izkaz poslovnega izida (Bajuk, 1999, str. 7).

Merjenje kategorij opredmetenih osnovnih sredstev je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se pripoznavajo opredmetena osnovna sredstva. Ker je knjigovodstvo tisto, kjer se zavede opredmeteno osnovno sredstvo v evidence podjetja, je pomembna knjigovodska vrednost.

Knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Če so na ločenih kontih popravkov vrednosti prikazani pribitki k vrednosti in odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva na obeh kontih (Uvod v SRS 2001, 2003, str. 15).

Knjigovodska vrednost, po kateri evidentiramo opredmeteno osnovno sredstvo, je lahko enaka eni izmed naštetih podlag za merjenje in pripoznavanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, ki so naslednje (Uvod v nove SRS, 2003, str. 15–16):

- izvorna vrednost, ki predstavlja vrednost ali znesek v denarni enoti v trenutku nakupa;
- dnevna vrednost je znesek plačane gotovine ali gotovinskih ustreznih, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili isto ali istovrstno opredmeteno osnovno sredstvo,
- iztržljiva vrednost so zneski gotovine ali gotovinskih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanosti prejeti s prodajo opredmetenih osnovnih sredstev;
- sedanja vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je sedanja diskontirana vrednost prihodnjih čistih denarnih tokov;

¹ Osnovna čreda je vsa živina, ki se pita (plemenska in delovna živina); večletni nasadi imajo biološko dobo trajanja daljšo od leta dni (hmeljniki, sadovnjaki in drugi večletni nasadi).

- poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati opredmeteno osnovno sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v preišljenem poslu, in
- tržna vrednost je enaka nadomestivni vrednosti, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (ko se šteje kot tržna vrednost čista iztržljiva vrednost) ali manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (ko se šteje kot tržna vrednost za kosmati dobiček zmanjšana čista iztržljiva vrednost).

Pomembno je vedeti, da so v računovodskih razvidih podatki o nabavni vrednosti in popravkih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev izkazani na ločenih kontih. Zato ugotovimo knjigovodsko vrednost posredno kot razliko med nabavno vrednostjo na enem kontu in popravkom vrednosti na drugem kontu. Ločeno izkazovanje na dveh kontih je potrebno zaradi obračunavanja stroškov amortizacije (Hieng et al., 2003, str. 32).

Po razlagi SRS sta nabavna vrednost in popravek opredmetenega osnovnega sredstva definirana kot:

- **Nabavna vrednost** je vrednost, po kateri se ovrednoti opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, ali – če poenostavimo – je to dejanska ali prevrednotena naložba v pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo.
- **Popravek vrednosti** je enak kumulativni vrednosti, ki je kot amortizacija prešla med stroške in se iz leta v leto povečuje in s tem hkrati zmanjšuje vrednost opredmetenega osnovnega sredstva.

Evidentiranje nabavnih vrednosti in popravkov vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, če jih imajo, v računovodstvu poteka na kontih, ki so predpisani z enotnim kontnim načrtom za gospodarske družbe. Če hočemo spremljati nabavno vrednost in popravek opredmetenega osnovnega sredstva in dogajanja na kontih, ki so predpisani za njih, moramo poznati tudi logiko enotnega kontnega načrta.

Za evidentiranje nabavnih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev imamo torej na razpolago naslednje kontne skupine:

- skupina 02 → nepremičnine (konto 020 – Zemljišča, 021 – Zgradbe, 027 – Nepremičnine v gradnji oz. izdelavi, 029 – Nepremičnine trajno zunaj uporabe),
- skupina 04 → oprema in druga opredmetena osnovna sredstva (040 – Oprema in nadomestni deli, 041 – Drobni inventar, 043 – Večletni nasadi, 044 – Osnovna čreda, 045 – Druga opredmetena osnovna sredstva, 047 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi in 049 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva trajno izven uporabe).

Za evidentiranje popravkov vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev pa sta predvideni kontni skupini:

- skupina 03 → popravek vrednosti nepremičnin (kto 031 – Popravek vrednosti nepremičnin, 039 – Popravek vrednosti nepremičnin trajno zunaj uporabe),
- skupina 05 → popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev (kto 050 – Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov, 051 – Popravek vrednosti drobnega inventarja, 053 – Popravek vrednosti večletnih nasadov, 054 – Popravek vrednosti osnovne črede, 055 – Popravek vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev).

Obstaja pa nekaj posebnosti pri evidentiranju opredmetenih osnovnih sredstev. Glede na drugi pogoj SRS 1.8. se mora vsakemu opredmetenemu osnovnemu sredstvu določiti nabavno vrednost, ker v poslovnih knjigah izkazujemo vsako opredmeteno osnovno sredstvo posebej. Le drobni inventar iste vrste ali podobnega namena se lahko izkazuje skupaj in vrednoti z zbirno vrednostjo. To pomeni, da se posamezna opredmetena osnovna sredstva, ki jih uvrščamo med drobni inventar, lahko vodijo skupinsko ali posamično. Po SRS 1.43 se lahko vsako opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov v tolarški protivrednosti, izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamične nabavne vrednosti ne presegajo 100 evrov v tolarški protivrednosti, se lahko razporedijo med material.

Posebno mesto med opredmetenimi osnovnimi sredstvi pa imajo rezervni deli, ki se navadno štejejo med osnovna sredstva v gradnji. Med osnovnimi sredstvi v gradnji pa ne izkazujemo nadomestnih delov, namenjenih sprotnemu vzdrževanju, pa tudi ne tistih, katerih doba koristnosti je krajša od enega leta, temveč jih izkazujemo med zalogami (Zupančič, 2003, str. 13).

Pri evidentiranju opredmetenih osnovnih sredstev v računovodske evidence moramo paziti, da ne zajamemo naložbenih nepremičnin in plemenitih kovin, dragih kamnov ter umetniških del, ki so posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb, če se z njimi trguje ali ustvarja donose. V primeru neevidentiranja sredstev obstaja tveganje, da je neevidentirano sredstvo poškodovano ali celo protipravno odtujeno, in takrat nastane problem, ker organizacija ne more zahtevati odškodnine ali drugega povračila, nima pa niti osnove, na kateri bi obračunala strošek amortizacije.

Ko vemo, kaj sodi med opredmetena osnovna sredstva in po kakšni vrednosti je lahko izkazano, moramo tudi vedeti, kaj je lahko vključeno v nabavno vrednost, po kateri je sredstvo usredstveno, kar je odvisno od tega, kako organizacija sredstvo pridobi:

Nakup osnovnega sredstva

Nabavna vrednost vključuje: nakupno ceno (zmanjšano za vse popuste), uvozne in nakupne davke ter stroške, ki jih je možno pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroške dovoza in namestitve. Različne državne podpore in donacije za nabavo sredstev se vštevajo med dolgoročne rezervacije in se porabljajo skladno z obračunano

amortizacijo. Med stroški so lahko izjemoma tudi interkalarne obresti posojil za nakup sredstva in njegovo usposobitev za uporabo, če gre za sredstvo z dolgo dobo koristnosti.

MRS vsebinsko zajemajo vse sestavine nabavne vrednosti kupljenega sredstva – tako kot novi SRS – razen interkalarnih obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva.

Izdelava osnovnega sredstva za lastno uporabo

V takem primeru so v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zajeti vsi stroški, ki jih povzroči njegova izdelava ali zgraditev, in posredni stroški njegove izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Lahko so zajeti tudi stroški obresti posojil, najetih za njegovo izdelavo. Nabavna vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne sme biti večja od nabavne vrednosti istovrstnega sredstva, pridobljenega z nakupom.

V MRS je določeno le, da je nabavna vrednost izdelanega opredmetenega osnovnega sredstva v organizaciji enaka tisti, ki jo podjetje določi za sredstvo, namenjeno prodaji. Nenavadne količine odpadnega materiala, dela in drugih stroškov, nastalih s proizvodnjo, niso vračunane v nabavno vrednost sredstva (Brkanić, Ratković, 2002, str. 15).

Zamenjava osnovnega sredstva

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za drugo neistovrstno opredmeteno osnovno sredstvo, se določi glede na pošteno vrednost pridobljenega sredstva. Če gre za zamenjavo za opredmeteno osnovno sredstvo, ki služi podobnemu namenu v istovrstni poslovni dejavnosti, se za nabavno vrednost upošteva neodpisana vrednost odtujenega opredmetenega osnovnega sredstva, upoštevajoč plačilo razlike, prejeto gotovino ali drugačna nadomestila. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z zamenjavo za delnice ali druge vrednostne papirje, se knjigovodsko evidentira po njegovi pošteni vrednosti ali po pošteni vrednosti vrednostnih papirjev. Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena z državnimi podporami in donacijami, se izkazujejo po njihovih nabavnih vrednostih, če je ni, pa po pošteni vrednosti.

Pridobitev s finančnim najemom

Nabavna vrednost tako pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva je enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, in sicer tisti, ki je manjša. Za finančni najem mora biti izpolnjen eden od naslednjih pogojev:

- a) na koncu najema se lastništvo prenese na najemnika;
- b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi;

- c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva;²
- d) na začetku je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali enaka kot skoraj celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema, zmanjšana za državne podpore in davke;
- e) sklenitev najemne pogodbe, s katero da najemodajalec najemniku sredstvo, ki je bilo zgrajeno samo zanj in ima na koncu najema gospodarski pomen samo zanj.

Pri vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev moramo poznati tudi naslednje podatke, ki lahko vplivajo na amortizacijske osnove, katere sestavni del je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva:

- pozneje nastali stroški,
- neodpisana vrednost,
- preostala vrednost.

Med **pozneje nastale stroške** po SRS štejemo stroške investicij in stroške vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev. Stroški vzdrževanja so stroški sprotnih popravil in ne vplivajo na višino nabavne vrednosti, kar ne velja za stroške investicij. Ti po SRS povečujejo nabavno vrednost sredstva le, če povečujejo tudi njegove prihodnje koristi v primerjavi s prej ocenjenimi, pri tem pa stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe uporabnosti osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani popravek vrednosti takšnega osnovnega sredstva (Jereb, Šircelj, 2001, str. 7).

Po MRS 16 je mogoče povečati prihodnje ekonomske koristi pri vlaganjih v nepremičnine, stroje in opremo za investicijo samo tedaj, če se:

1. podaljša doba uporabe sredstva ali povečuje kapaciteta,
2. poveča kakovost proizvodnje, ki se izdelava s pomočjo sredstva,
3. iznajde nove načine, s pomočjo katerih se doseže bistveno zmanjšanje prvotno ocenjenih stroškov poslovanja.

Neodpisana vrednost je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti. Ne more biti večja od vrednosti, nadomestljive v ostanku njegove dobe uporabnosti. Po tej vrednosti se izkažejo opredmetena osnovna sredstva v izkazu stanja.

Preostala vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je vrednost, po kateri je mogoče opredmeteno osnovno sredstvo po izteku dobe koristnosti prodati. Pomembna je, ker znižuje amortizacijsko osnovo in s tem tudi vpliva na zmanjšanje stroškov amortizacije v izkazu poslovnega izida. Preostala vrednost je ustrezno zmanjšana ali za stroške likvidacije, ki

² Za izpolnitev pogoja o finančnem najemu mora biti najemno obdobje dolgo vsaj 75 % dobe koristnosti.

postanejo poslovni odhodek v primeru odpisa nekoristnega opredmetenega osnovnega sredstva, ali za stroške odprodaje v primeru odprodaje opredmetenega osnovnega sredstva.

Na knjigovodsko vrednost opredmetenih osnovnih sredstev vplivajo (Zupančič, 2003, str. 35):

- amortiziranje;
- dodatne naložbe v osnovna sredstva (investicije);
- prevrednotenja zaradi okrepitve, oslabitve in odprave oslabitve;
- spremembe dolgoročnih dolgov v zvezi z osnovnimi sredstvi,

kar je v skladu s 6. točko MRS 16, po kateri je knjigovodska vrednost »znesek, s katerim je sredstvo pripoznano v bilanci stanja po odštetju amortizacijskega popravka vrednosti in nabranih izgub zaradi oslabitve, ki se nanašajo nanj« (MRS 16, 1998, str. 6).

2.2 STROŠKI AMORTIZACIJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Stroški amortizacije so pomembni za organizacijo, saj vplivajo na izkaz poslovnega izida in posledično na dobiček ter navsezadnje tudi na davek od dobička. Na tej točki postanejo izkazi podjetja zanimivi tudi za državo, kar še poveča pomembnost stroškov amortizacije. Da bi lahko natančno določili vpliv amortizacije na preostalo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in izkaz poslovnega izida podjetja, se z računovodskim pravilnikom v skladu s SRS 1 in 13 določijo:

- a) razporeditev letne amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev na posamezna obračunska obdobja,
- b) letne amortizacijske stopnje za posamezno skupino opredmetenih osnovnih sredstev,
- c) metoda amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev (metoda enakomerne, naraščajoče, padajoče ali funkcionalne časovne amortizacije).

Z namenom, da bi določili metodo amortiziranja in vzorec gospodarskih koristi,³ moramo najprej določiti dobo koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva, ki je odvisna od:

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

³ Če se ne da določiti vzorca gospodarskih koristi in prek tega metode amortiziranja, se odločimo za metodo enakomerne časovne amortiziranja.

Vedno uporabimo tisto dobo koristnosti, ki je glede na našete dejavnike najkrajša. Pri določanju dobe koristnosti si lahko pomagamo tudi z MRS, če po SRS ne najdemo bolj primerne rešitve. Po 6. točki MRS 16 je doba koristnosti:

- obdobje, v katerem se pričakuje, da bo organizacija uporabljala opredmeteno osnovno sredstvo, ki se amortizira, ali
- število proizvodov ali storitev, za katere se pričakuje, da jih bo ustvarilo s temi opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Metodo amortiziranja mora organizacija dosledno uporabljati v vseh obračunskih obdobjih. Metoda mora odsevati tudi vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva, ki se amortizira, kar je pogoj za pripoznanje stroškov amortizacije, povezanih z določenim opredmetenim osnovnim sredstvom. Pomen tega se najlažje vidi iz naslednje definicije:

»Osnovna sredstva z uporabo postopno prenašajo svojo vrednost na proizvode in storitve ali v prodajno vrednost prodanega trgovskega blaga. Ta vrednost se končno pojavi v obliki amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev, s katerimi organizacija nadomešča stara osnovna sredstva in kupuje nova.« (Turk, Melavc, 2001, str. 94.)

Metodo amortiziranja organizacija lahko tudi spreminja, vendar mora učinke spremembe izmeriti in jih opisati v poslovnem poročilu ter pojasniti razloge za spremembo.

Za delovanje vsake organizacije je amortizacija potrebna, saj nameravajo z njo doseči vsaj dvoje (Pučko, Rozman, 1996, str. 95):

1. zagotoviti enostavno reprodukcijo – to pomeni vnovično nabavo ali zamenjavo izrabljenih delovnih sredstev. To z amortiziranjem lahko dosežejo tako, da zaračunajo vrednostno izraženo obrabo delovnih sredstev proizvodom ali storitvam, ki so jih s pomočjo teh sredstev izdelali ali opravili. Če to vrednost ugotovijo nepravilno, se lahko proces proizvodnje ustavi, saj ne bo mogoče zagotoviti novega opredmetenega osnovnega sredstva s podobnimi značilnostmi;
2. omogočiti stvarnejše ugotavljanje stroškovne cene poslovnih učinkov. Če se ne bi upoštevali stroški delovnih sredstev, ki so ena od prvin poslovnega procesa, ugotovljen ekonomski izid poslovanja ne bi bil stvaren.

Da bi lahko razporedili letne zneske amortizacije v posamezna obračunska obdobja, moramo najprej poznati amortizacijsko osnovo (amortizirljiv znesek), od katere se glede na dobo koristnosti odreja znesek amortizacije v posameznem obračunskem obdobju. V Sloveniji se lahko v primeru enakomerne časovne amortizacijske politike pojavijo 3 amortizirljivi zneski, s pomočjo katerih ugotovimo strošek amortizacije, in sicer (Zupančič, 2001, str. 41):

- nabavna vrednost (izvirna nabavna vrednost + dodatna vlaganja), zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost (določimo jo le pri pomembnejših postavkah);

- nabavna vrednost, povečana za znesek prevrednotenja zaradi okrepitve, če se prevrednotovalna razlika iz naslova prevrednotenja zaradi okrepitve uporablja za splošno prevrednotenje kapitala;
- nabavna vrednost, zmanjšana za znesek prevrednotenja zaradi oslabitve.

V primeru degresivne amortizacijske politike se za amortizirljiv znesek poslovnega obdobja vzame vsakokratna neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva predhodnega obdobja.

Ob določitvi amortizacijske osnove nabavljenega opredmetenega osnovnega sredstva se to začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, potem ko se je začelo uporabljati.⁴

Poleg določanja amortizacijskih metod in amortizacijskih osnov podjetje določa tudi amortizacijske stopnje za posamezne kategorije osnovnih opredmetenih sredstev v skladu s SRS, za katere pa ni nujno, da veljajo tudi za davčne namene. Zakon o davku od dobička določa zgornjo mejo stroškov amortizacije,⁵ ki še zmanjšujejo davčno osnovo za obveznost plačila davka od dobička. Zgornja meja se izračuna po metodi enakomernega časovnega amortiziranja z najvišjimi dovoljenimi letnimi amortizacijskimi stopnjami, ki jih dopušča zakon. S tem država določi najkrajšo dobo koristnosti sredstva. Če je doba koristnosti po SRS krajša od z zakonom določene, se podjetju vsi stroški amortizacije ne priznajo kot odhodki, ki zmanjšujejo davčno osnovo (Slamič, 1997, str. 12).

Kljub temu pa imamo nekatere kategorije opredmetenih osnovnih sredstev, ki se ne amortizirajo (Zupančič, 2002, str. 81):

- zemljišča in druga naravna bogastva;
- opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi;
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena;
- spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč;
- opredmetena osnovna sredstva, izločena iz uporabe.

Pri teh vrstah opredmetenih osnovnih sredstev ni smotrno amortiziranje zaradi nenormalno dolgih življenjskih dob ali dolgotrajne neaktivnosti sredstev v poslovnem procesu ali pa

⁴ To je novost novega Slovenskega računovodskega standarda 1, ki velja od začetka leta 2002. Po starem SRS 1 se je opredmeteno osnovno sredstvo začelo amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko je bilo aktivirano. Amortizacija se je obračunavala tudi, če se sredstvo **ni uporabljalo**.

⁵ To so **maksimalne amortizacijske stopnje**, ki jih je predpisala država z Zakonom o davku od dobička. Problem je, če podjetje uporabi višjo amortizacijsko stopnjo za določeno kategorijo opredmetenih osnovnih sredstev, ker je s tem posredno zmanjšana tudi minimalna doba koristnosti, ki je določena z maksimalno amortizacijsko stopnjo. Iz tega sledi, da mora organizacija voditi dve evidenci za amortizacijo določene kategorije opredmetenih osnovnih sredstev, za lastne potrebe in evidenco za obračun davka od dobička. Po lastni evidenci prej zamortizira sredstvo kot po davčni. Povedano drugače: prej odpiše sredstvo in s tem tudi izgubi osnovo za obračunavanje amortizacije.

zaradi praktične nezmožnosti ocenitve nabavne vrednosti, ker se sredstvo še gradi in stroški še nastajajo, samo sredstvo pa še ne sodeluje v poslovnem procesu.

Pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so izločena iz uporabe, ločimo dve vrsti izločitev iz uporabe, in sicer

- začasna, ko so izločena (zaradi popravila ali višje sile) in se ne obračunava amortizacija, in
- trajna izločitev, ki nastopi, ko opredmetena osnovna sredstva, tudi če so še uporabna, izločijo iz uporabe in evidentirajo po knjigovodski vrednosti na dan, ko so izločena iz uporabe.

Če je opredmeteno osnovno sredstvo mogoče prodati, se razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti prenese na konto trajno izločenih opredmetenih osnovnih sredstev (029, 049), če pa opredmetenega osnovnega sredstva ni mogoče prodati, ga je treba vrednostno v celoti izločiti iz poslovnih knjig.

2.3 PREVREDNOTEVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Po definiciji SRS je prevrednotevanje sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, to pomeni spreminjanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, pri čemer se kot prevrednotevanje ne štejejo dodatne naložbe in njihovo amortiziranje. Prevrednotevanje opredmetenih osnovnih sredstev je sestavljeno iz splošnega in posebnega prevrednotevanja.

Splošno prevrednotevanje je ohranjanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila pridobljena v tujini z vrednostjo v tuji valuti. V takih primerih se splošno prevrednotevanje opravi zaradi spremembe menjalnega tečaja (Odar, 2000, str. 27). Ta vrsta prevrednotovanja se obvezno preračunava le pri kapitalskih postavkah glede na rast tečaja evra. Ob prenosu dela posebnega prevrednotevanega popravka kapitalskih postavk se v tem znesku poveča izvirna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. Namesto doslej uporabljenega koeficienta rasti maloprodajnih cen se po novem uporablja rast tečaja evra glede na tolar, do prevrednotovanja navzgor pride le, če je večja kot 5,5 % na letni ravni (Jereb, Šircelj, 2001, str. 38–39).

Posebno prevrednotevanje opredmetenih osnovnih sredstev nad izvirno vrednostjo je potrebno zaradi upoštevanja načela poštene vrednosti. Posebno prevrednotevanje je posledica spremembe cen gospodarskih kategorij.

Prevrednotevanje pomeni lahko okrepitev ali oslabitev ali odprava oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev. Novi SRS dajejo večji pomen poštenu vrednosti, ki bolje izraža trenutno stanje sredstev in obveznosti. Za vsako kategorijo posebej določajo, kako se ugotavljajo poštene vrednosti. Po opredelitvi iz MRS pa je določeno, da je poštena vrednost tisti znesek, za katerega lahko zamenjamo opredmeteno osnovno sredstvo, obveznosti pa poravnamo med dobro obveščeni in voljnimi strankami v preišljenem poslu.

Po SRS 1 so možne naslednje vrste prevrednotevanj opredmetenih osnovnih sredstev, in sicer:

- okrepitve, ki povečajo njihovo dotlej izkazano vrednost,
- oslabitve, ki zmanjšajo njihovo dotlej izkazano vrednost, in
- odprave oslabitev.

Prevrednotevanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve je prilagoditev njihove knjigovodske vrednosti pošteni vrednosti. Takšno prevrednotevanje je posledica povečanja vrednosti sicer nespremenjenih opredmetenih osnovnih sredstev; pride npr. do povečanja prihodnjih gospodarskih koristi opredmetenih osnovnih sredstev. Prevrednotevanje navzgor je dopustno, hkrati pa velja, da če se prevrednotuje eno opredmeteno osnovno sredstvo, se morajo prevrednotovati tudi ostala opredmetena osnovna sredstva iste vrste.

V primerjavi z okrepitvami opredmetenih osnovnih sredstev je knjiženje oslabitve osnovnih sredstev po SRS OBVEZNO, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se pri tem šteje čista prodajna vrednost ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve in se izkazuje kot prevrednotevalni poslovni odhodek (in ne kot povečanje stroška amortizacije).

Pošteno vrednost lahko ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti in tudi organizacija sama, če ima s pravilnikom opredeljeno metodo, po kateri se pride do poštene vrednosti. Prevrednotevanje opredmetenih osnovnih sredstev se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim.

Pri vseh treh navedenih načinih spremembe vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva je, da lahko uporabimo skupno amortizacijsko stopnjo za izračun amortizacije nabavne vrednosti in vrednosti za prevrednotenje, iz ocene cenilca mogoče izračunati nabavno vrednost in popravek vrednosti okrepitve oziroma oslabitve.

3 REVIDIRANJE

Za pojem revidiranja v Sloveniji obstaja več različnih definicij. Te so odvisne od predpisov, ki identificirajo to področje, in od samih vrst revidiranja.

Po Zakonu o revidiranju iz marca 2001, ki v Republiki Sloveniji ureja to področje, je revidiranje računovodskih izkazov »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njih sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s SRS« (Uradni list RS št. 11/01; 6. 7. 2001).

Po mednarodnih definicijah, kjer se revidiranje kot kontrolni postopek opravlja dlje kot pri nas in imajo več izkušenj, je najbolj uveljavljena naslednja definicija:

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

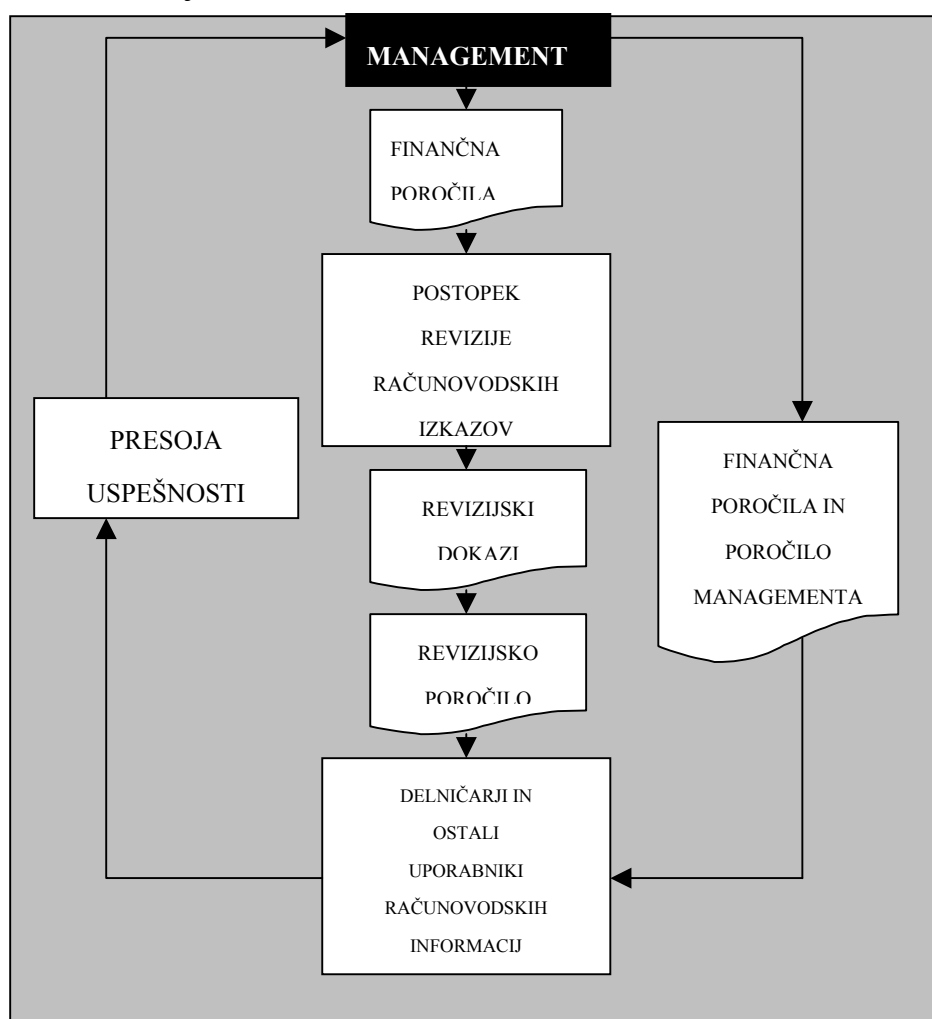
Revidiranje kot nadziralno dejavnost razvrščamo po dveh kriterijih (Taylor, Glezen, 1996, str. 33–41):

- a) glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo, in naročnika revizije
- b) glede na cilje njenega delovanja.

Ne glede na vrsto revizije so opredmetena osnovna sredstva v ospredju zanimanja revizorjev, kar pomeni, da so velikega pomena za zunanje, notranje ali državno revidiranje.

3.1 REVIDIRANJE GLEDE NA POVEZANOST POSAMEZNIKA ALI SKUPINE, KI OPRAVLJA REVIZIJO, IN NAROČNIKA REVIZIJE

Slika 1: Posredna vloga revizije računovodskih izkazov med različnimi uporabniki računovodskih informacij



Vir: Bešvir, 2003, str. 40.

Na proces revidiranja lahko gledamo kot na proces kumuliranja in sintetiziranja podatkov in njihovega nadaljnjega preoblikovanja v informacije, zaradi česar se med posrednikom, povpraševalcem in ponudnikom informacij oblikujejo določene povezave, ki jih ponazarja slika 1.

3.1.1 Zunanje revidiranje

Lastniki, upniki, poslovodstvo in drugi želijo imeti stalen ali občasen vpogled v resnično ekonomsko in finančno stanje organizacije. Vpogled v poslovne knjige je lahko neposreden ali posreden prek računovodskih poročil. Za upnike in lastnike pridejo največkrat v poštev letni obračuni, ki jih izdelajo poslovodstva s pomočjo računovodskih služb. Z obveznim revidiranjem letnih poročil oziroma obračunov podjetij dobijo sedanji in potencialni lastniki kapitala ter ostali upniki (lastniki vrednostnih papirjev, posojilodajalci, dobavitelji in drugi) zagotovilo, da računovodski izkazi na realen in objektivni način prikazujejo premoženjsko-finančni položaj in poslovno uspešnost. S poročilom zunanjega revizorja prejema uporabniki izkazov zanesljivejšo informacijo o položaju in uspešnosti organizacije. V poročilu daje revizor nepristransko mnenje, ali so stanja in uspehi prikazani skladno s sprejetimi računovodskimi načeli, standardi in državnimi predpisi (Koletnik, 1997, str. 113).

Zunanji, neodvisni revizorji niso uslužbenci organizacij, v katerih se izvaja revizija, temveč prihajajo iz njihovih okolij. Njihovo delo je pogojeno z različnimi sklenjenimi pogodbami, na podlagi katerih tudi izvajajo različne vrste revizij. Čeprav te storitve obsegajo različne vrste revizij, je večina revizij, ki jih izvajajo zunanji revizorji, revizij računovodskih izkazov, pri katerih se preverjajo računovodski izkazi, da bi bilo mogoče oblikovati mnenje o njihovi poštenosti v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) (Taylor, Glezen, 1996, str. 33).

O zasnovah in postopkih, ki so del zunanjega revidiranja, sledi več od poglavju 4.

3.1.2 Notranje revidiranje

Po klasični opredelitvi notranje revidiranje pomeni neodvisno ocenjevalsko funkcijo znotraj organizacije, ki proučuje in vrednoti njene dejavnosti, njegov namen pa je pomagati članom organizacije, da uspešno opravljajo svoje naloge. Je oblika posrednega nadzora, ki ugotavlja in vrednoti primernost in uspešnost vseh kontrol, njeni izsledki pa so namenjeni predvsem poslovodstvu. Temeljni namen notranjerevizijske službe je strokovno presojanje ukrepov za varovanje sredstev ter za dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, odkrivanje nesmotnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri sredstvih in poslovnem izidu, ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje. Dobra organiziranost notranjerevizijske službe omogoča poslovodstvu pravočasno odkrivanje odstopanj od zastavljenih ciljev poslovanja in pravočasen sprejem popravljalnih odločitev ter s tem čuvanje in možnost

krepite premoženja. Po zakonski definiciji notranja revizija izvaja stalen in celovit nadzor nad poslovanjem z namenom preverjanja, ali organizacija (Komar Jadek, 2001, str. 5):

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

3.1.3 Državno revidiranje

Računsko sodišče Republike Slovenije je najvišji organ nadzora državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v Republiki Sloveniji. Vsakoletno pregleda računovodske izkaze vse lokalne uprave in občin, javnih zavodov in izvrševanje proračuna ter izkaze določenih javnih podjetij, če so uvrščena v letni načrt dela. Revizorji so v tem primeru državni uslužbenci in revidirajo poslovanje javnih podjetij, področja financiranja in porabe proračunskih sredstev, sredstev javnih posojil in ostalih pridobljenih sredstev.

Državno revidiranje pomaga proračunskemu uporabniku doseči njegove cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov poslovanja. Hkrati je pripomoček, s katerim predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika ter višje vodstvo iz neodvisnega vira dobita zagotovilo, da notranje kontrole delujejo v skladu s cilji notranjega kontroliranja in da se tveganja obvladujejo na še sprejemljivi ravni.

3.2 REVIDIRANJE GLEDE NA CILJ DELOVANJA

Pri revidiranju glede na cilj delovanja imamo revidiranje skladnosti s predpisi, revidiranje računovodskih izkazov in revidiranje poslovanja. Pomen posameznih vrst revidiranja raste od revidiranja skladnosti s predpisi do revidiranja poslovanja, ki je hkrati tudi najbolj obširno med njimi. Imamo pa še revidiranju sorodne storitve, ki so informativne narave za poslovodstvo organizacije, niso pa predpisane.

3.2.1 Revidiranje poslovanja

Revidiranje poslovanja sodi v širše pojmovanje revidiranja. Najbolj pogosto ga srečamo kot »sistematično pregledovanje (dogovorjenega dela) poslovanja organizacije glede na določene cilje, katerega nameni so oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave in razviti priporočila za nadaljnje izboljšave« (Taylor, Glezen, 1996, str. 34). Ta vrsta revidiranja preverja tako gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja kot tudi odnos do okolja, pravičnost in etičnost in ne samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov.

3.2.2 Revidiranje računovodskih izkazov

Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov, katerega del je tudi revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev, je za določene vrste organizacij predpisano. Na ugotovitve takega revidiranja se pri svojih odločitvah opirajo lastniki organizacije in njihovi zunanji uporabniki. Revidiranje prispeva predvsem k zanesljivosti letnih izkazov, storitve pooblaščenih revizorjev pa izpopolnjujejo tudi računovodske informacije za potrebe posloводства (SRS 28, 2003, str. 204–205).

Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih organizacije in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti z računovodskimi standardi. Temelji na postopku, imenovanem uradno potrjevanje, ki se nanaša na neodvisno pristojno osebo. Ta sporoči sodbo ali uradne trditve v računovodskih izkazih podjetja. Te sodbe in trditve v vseh pomembnih pogledih ustrezajo uveljavljenim sodilom, v tem primeru SRS (Taylor, Glezen, 1996, str. 33). Pomen revidiranja računovodskih izkazov in njegovi informacijski vrednosti ter uporabnosti za različne uporabnike računovodskih informacij o organizaciji predstavlja slika 1.

3.2.3 Revidiranje skladnosti s predpisi

Vse revizije so v nekem pogledu revizije skladnosti s predpisi. Revizija računovodstva ugotavlja, ali so računovodski izkazi v skladu s SRS in revizijskimi načeli. Pri reviziji poslovanja se ugotavlja, ali je poslovanje podjetja v skladu s standardi učinkovitosti, ki jih je pripravilo ravnateljstvo organizacije ali pa revizor poslovanja (Taylor, Glezen, 1996, str. 102).

Revidiranje skladnosti s predpisi ugotavlja, ali podjetje oziroma njegovi zaposleni ravnajo v skladu s sodili, to so: zakoni, predpisi in sprejete usmeritve v organizaciji. Primer takšnega revidiranja je revidiranje davka od dobička, saj pokaže, kako je izračun davka od dobička povezan s predpisi (Taylor, Glezen, 1996, str. 34). Ta vrsta revidiranja poudarja pomen revizij državnih pravnih oseb, kjer je več zahtev po usklajenosti s predpisi kot pri nedržavnih pravnih osebah.

3.2.4 Revidiranju sorodne storitve

Organizacija se lahko odloči za uporabo teh postopkov, ko želi bolj podrobne specifične podatke samo v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, npr. podatke o opredmetenih osnovnih sredstvih v najemu, podatke o pravilnosti knjiženja nabavnih vrednosti, popravke vrednosti, podatke o pravilnosti amortizacijskih stopenj, ...

Po mednarodnih revizijskih smernicah obstajajo revidiranju sorodne storitve, to so: **preiskovanje, dogovorjeni postopki in kompiliranje (paberkovanje)**. To so revizijski posli, ki niso predpisani ali jih ne zahtevajo drugi organi in se štejejo kot svetovalni posli (SRS 28.34, 2003, str. 204).

Cilj preiskovanja je s postopki, ki ne ponujajo vseh dokazov, potrebnih za revidiranje, revizorju omogočiti opaziti tisto, na čemer temelji njegovo mnenje, da informacije niso resnična in poštena slika v skladu z uveljavljenimi temelji računovodstva. Odklonilno zagotovilo je oblikovano na poizvedovanju in analitičnih metodah preiskovanja, s katerimi je mogoče ugotoviti zanesljivost trditve, ki jo ena stranka ponuja drugi. Postopki te vrste ne vključujejo postopkov pregledovanja, potrjevanja ali opazovanja (Mednarodno združenje računovodij – IFAC, 1992, str. 13).

Cilj dogovorjenih postopkov je, da revizor sprejme obvezo za obnovitev postopkov revizijske narave, za katere se je dogovoril z naročnikom. O postopkih se dogovorita zato, da bi naročnik pridobil želene informacije. Revizorjevo poročilo o ugotovitvah dejanskega stanja mora biti omejeno zgolj na tiste stranke, ki so se z njim dogovorile za opravljanje postopkov, saj bi lahko druge stranke, ki niso seznanjene z razlogi za te postopke, njihove izsledke napačno razlagale (Mednarodno združenje računovodij – IFAC, 1992, str. 13).

V okviru kompiliranja se revizor zaveže, da bo pri zbiranju, razvrščanju in povzemanju računovodskih informacij uporabljal svoje računovodsko znanje, ne znanja iz revidiranja. Uporabljeni postopki v takem primeru niso namenjeni in ne zadostujejo za to, da bi lahko revizor ponudil kakršnokoli zagotovilo v zvezi z računovodskimi informacijami. Uporabniki pa se lahko sami odločajo o obsegu zagotovila, ki je plod revizorjevega dela, saj so bile revizorjeve storitve zasnovane na strokovnem znanju in poklicni vestnosti (Mednarodno združenje računovodij – IFAC, 1992, str. 13).

Na sliki 2 je predstavljena primerjava med revizijo in revidiranjem sorodnimi storitvami glede na podprtost revizorjevih ugotovitev z zagotovili.

Slika 2: Revidiranje in revidiranju sorodne storitve glede na vrsto in raven zagotovil



Vir: Mednarodne smernice za revidiranje. Mednarodno združenje računovodij – IFAC, 1992, str. 12.

4 REVIDIRANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

V večini organizacij investicije v zemljišča in opremo skupaj presegajo več kot 50 % vrednosti celotnih sredstev organizacije. Kljub temu je čas, ki jim je namenjen za pregled v okviru celotnega revizijskega programa, bistveno manjši. Zato pri reviziji opredmetenih osnovnih sredstev lahko uporabimo postopke, ki jih ne moremo uporabiti pri ostalih sredstvih, predvsem zaradi:

1. visoke vrednosti enote zemljišča, poslovnega prostora ali opreme in majhnega števila transakcij, ki so za to vrednostjo,
2. majhnih sprememb v fizičnem in računovodskem stanju zemljišč, poslovnih prostorov in opreme med daljšim časovnim obdobjem (vsako obdobje, daljše od 1 leta) – v nasprotju z ostalimi sredstvi, pri katerih prihaja do sprememb tudi večkrat v enem letu, in
3. pomembnosti časovnega preseka transakcij, ker za opredmetena osnovna sredstva v nasprotju z bolj gibljivimi vrstami sredstev, konec leta ni kritična točka. Npr.: vpliv novih nabav ali odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev konec leta na računovodske izkaze obstaja, vendar ni tolikšen kot pri sredstvih, ki se hitreje obračajo, ker ta sredstva bolj vplivajo na izkaz uspeha prek dobička in stroškov.

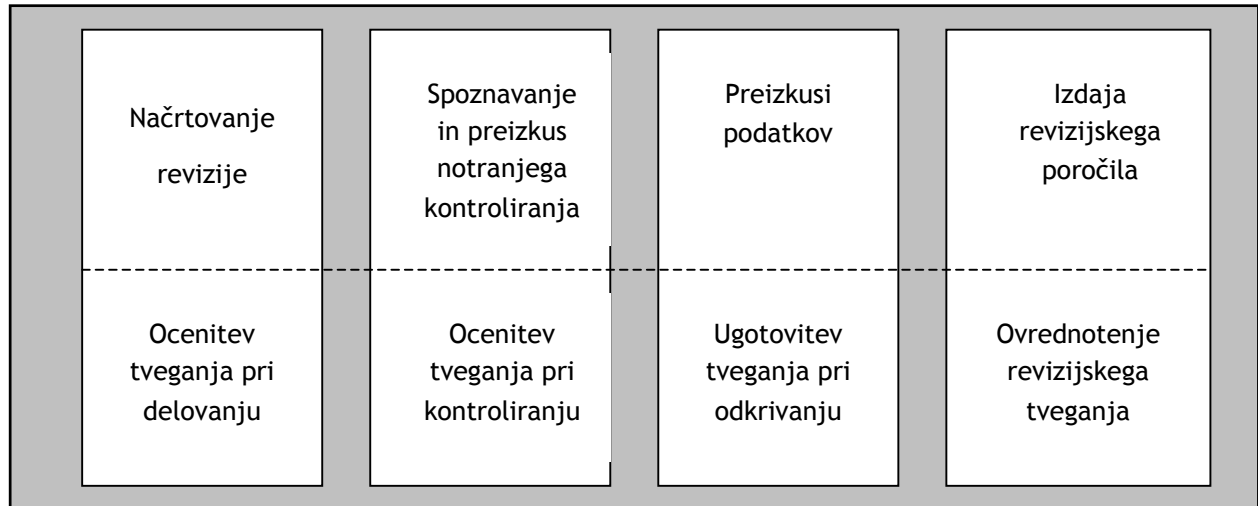
V odmerjenem času za revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev se morajo revizorji posvetiti naslednjim področjem:

- vpogled in razumevanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- fizična preveritev obstoja opredmetenih osnovnih sredstev,
- zbirni pregled kategorij opredmetenih osnovnih sredstev – tabela gibanja,
- uskladitev analitičnih evidenc (registra osnovnih sredstev) s konti glavne knjige in računovodskimi izkazi,
- pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev,
- odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev,
- amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev,
- prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- opredmetena osnovna sredstva, dana ali vzeta v najem,
- opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi,
- investicijsko vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev in
- zastava opredmetenih osnovnih sredstev.

4.1 POTEK REVIZIJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Z namenom izražanja revizijskega mnenja o računovodskih izkazih mora revizor najprej revizijo načrtovati, jo izvajati (treba je zbrati dokaze in jih ovrednotiti) in nazadnje pripraviti poročilo o izsledkih revizije za ustrezno osebo ali skupine. Najbolj splošna predstavitev poteka revizije je predstavljena na sliki 3.

Slika 3: Splošni naris poteka revizije



Vir: Glezen, Taylor, 1996, str. 239 in 570.

Pred samim začetkom si revizor pripravi načrt preizkusa podatkov za posamezno področje oziroma revizijski program – v konkretnem primeru za opredmetena osnovna sredstva. Program mora vsebovati čim bolj pregleden potek revizije z natančnim opisom predvidenih postopkov, potrebnega časa in osebja za njihovo izvedbo. Navadno načrt preizkušanja podatkov napravi vodja revizijske skupine, potrdi pa ga vodja revizijskega področja. Program je sestavljen iz 4 glavnih delov (Bajuk, 1999, str. 13):

1. opis konta s kratko navedbo vrste postavk,
2. ovrednotenje tveganja pri revidiranju,
3. revizijski postopki z opisi posameznih stopenj revizije, ki jih je treba izvesti, in z določitvijo, kdo jih mora izvesti, in
4. ocena potrebnega časa ter sklep, ki predstavlja mnenje članov revizijske skupine, ali so bili revizijski cilji doseženi.

Za načrtovanje procesa revizije so zelo pomembne uradne trditve ravnateljstva, ki jih je možno uporabiti pri revidiranju računovodskih izkazov, na splošno pa veljajo tudi pri revidiranju opredmetenih osnovnih sredstev. Take trditve so (Taylor, Glezen, 1996, str. 263):

1. Računovodska načela, uporabljena za pripravo računovodskih izkazov, se bistveno ne razlikujejo od tistih, ki so se uporabljala v preteklem obdobju, razen če je razkrita razlika.
2. Posli, povzeti v računovodskih izkazih, so se pojavili med neodvisnimi strankami, razen če so razkriti posli s povezanimi strankami.
3. Podjetje bo delovalo eno leto od datuma izkaza stanja, razen če je razkrita izjema od te uradne trditve.
4. Podjetje je spoštovalo vse ustrezne zakone in druge predpise, razen če je razkrita neskladnost z njimi skupaj z vplivom na računovodske izkaze.

Velikega pomena je, da se z zbranimi revizijski dokazi zmanjša revizijsko tveganje pri doseganju različnih revizijskih ciljev pri revidiranju opredmetenih osnovnih sredstev in predstavi napačne navedbe (*misstatements*). Poznamo več vrst tveganj, da navedemo v računovodskih izkazih napačne navedbe (Guy, 1996, str. 130, Taylor, Glezen, 1996, str. 238):

1. Tveganje pri delovanju (*inherent risk*) obstaja, če ni revizije računovodskih izkazov. To tveganje je del sistema, ki ga revizor revidira, npr.: če ravnateljstvo ni neoporečno, bo to tveganje večje. Ta vrsta tveganja se razlikuje glede na revizijski cilj, ki ga hočemo doseči, npr.: če hočemo preveriti zapleten postopek, kot so ocena poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, kompleksen izračun vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva ali presoja pomembne odločitve ravnateljstva, obstaja večje tveganje, da se bomo zmotili, kot če poizkušamo doseči revizijski cilj obstoja opredmetenih osnovnih sredstev.
2. Tveganje pri kontroliranju (*control risk*) je tveganje, da ustroj notranjih kontrol ne bo pravočasno odkril ali preprečil napačnih navedb podatkov, npr.: sredstvo se zaradi napačnega vnosa podatkov amortizira po napačni amortizacijski stopnji. Kljub temu pa odkritje rizičnega elementa ne odpravi tveganja, ki obstaja zaradi pomanjkljivosti v zgradbi ustroja notranjih kontrol.
3. Tveganje pri odkrivanju (*detection risk*) je tveganje, da revizor ne bo odkril pomembne napačne navedbe v računovodskih izkazih. To tveganje nastane, če revizor ne pregleda vseh postavk v bilanci ali vseh transakcij, povezanih z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Tveganje lahko poveča tudi sam revizor z nepravilno izbiro revizijskega postopka, proti čemur se da ukrepati z dobrim načrtovanjem aktivnosti, nadzorom in delovanjem v skladu s poklicnimi standardi.
4. Revizijsko tveganje (*audit risk*) je tveganje, da računovodski izkazi vključujejo napačne navedbe, ker jih sistem notranjih kontrol in revizor z izpeljanimi postopki ne zaznata.

Našteta tveganja revizor lahko zmanjša z zadovoljivim načrtovanjem, nadzorom in delom po pravilih stroke, ki se imenujejo GAAP (General Accepted Accounting Procedures) ali pa MrevS (Mednarodni revizijski standardi).

Revizor si mora organizirati zbiranje podatkov na različne možne načine, da bi glede na postavljene revizijske cilje in s čim manjšim tveganjem lahko oblikoval revizijsko mnenje. Možnih je več načinov zbiranja podatkov za revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev:

1. predhodna faza revizije (interim)
2. opis, ki ga predloži podjetje
3. pogovori z osebami, odgovornimi za opredmetena osnovna sredstva (revizor spozna navade dela z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ugotovi, kako pomembni se jim zdijo, naredi tudi fizični pregled)
4. ugotovi poslovne politike, povezane z opredmetenimi osnovnimi sredstvi
5. če je revizija prvič, potem je treba testirati vse postavke opredmetenih osnovnih sredstev, pri nadaljnjih revizijah pa samo spremembe na kontih, nastale v tekočem obdobju.

Za preveritev določenih revizijskih ciljev revizor zbere revizijsko dokazno gradivo, do katerega pride z različnimi revizijskimi postopki. Pri tem naj bi glede na 5 revizijskih ciljev ocenil povezanost gradiva s posameznimi postavkami v računovodskih izkazih in poslovnemu poročilu. Npr.: če si revizor prizadeva zbrati dokaze o fizičnem obstoju opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju, bo glede na revizijske cilje preveril, če so v izkazih enaki podatki kot v inventurnih listih in če so sredstva obstajala na datum izkaza stanja. Pri tem mora revizor zaupati poslovodstvu, da mu je dalo pravilne podatke.

4.1.1 Revizijski cilji

Ravnateljstvo v računovodskih izkazih in letnih poročilih navede določene trditve o postavkah v izkazih, ki jih mora revizor preveriti. To stori tako, da jih poveže in preveri z revizijskimi cilji, ki so hkrati uradne trditve ravnateljstva v zvezi s posamezno kategorijo v izkazu stanja.

Splošni revizijski cilji, ki jih revizor preverja, so (Taylor, Glezen, 1996, str. 260):

- **OBSTOJ ali POJAVITEV**

Ravnateljstvo trdi, da obstajajo vsa sredstva, dolgovi in kapital iz izkaza stanja ter da so se vsi prihodki, odhodki, dobički in izgube v izkazu uspeha pojavili v obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi.

Obstoj opredmetenih osnovnih sredstev revizor v konkretnem primeru lahko preveri tako, da sodeluje pri fizičnem popisu opredmetenih osnovnih sredstev (pisarniška oprema, avtomobili, zgradbe, ...).

- **PRAVICE in OBVEZNOSTI**

Ravnateljstvo uradno trdi, da ima podjetje neokrnjene pravice do opredmetenih osnovnih sredstev, prikazanih v računovodskih izkazih.

V tem primeru so ob popisu nekatera opredmetena osnovna sredstva lahko prisotna, pravno pa ne pripadajo revidiranemu podjetju. Revizor zato išče pravno veljaven dokaz o lastništvu (pogodbe o prodaji, račune, zemljiško-knjižne izpiske, prenos lastništva, pogodbe o najemih, ...).

- **POPOLNOST**

Ravnateljstvo uradno trdi, da računovodski izkazi vključujejo vsa sredstva, dolgove, kapital, prihodke, dobičke in izgube, ki morajo biti prikazani.

V okviru revidiranja opredmetenih osnovnih sredstev lahko revizor za izpolnitev tega cilja izvede revizijske postopke za zbiranje dokazov, da so vsa sredstva resnično zajeta v inventurnih zapisnikih.

- **OVREDNOTENJE in ČASOVNA RAZPOREDITEV**

Ravnateljstvo trdi, da so sredstva, dolgovi, kapital, prihodki, dobiček in izgube v računovodskih izkazih prikazani v primernih zneskih. Za večino splošno namenskih računovodskih izkazov so primerni tisti zneski, ki so določeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi).

Pri tej točki gre za preverjanje, ali so obstoječa opredmetena osnovna sredstva pravilno ovrednotena ter ali so stroški delovanja sredstva obračunani in prek amortizacije pravilno razporejeni v obračunsko obdobje.

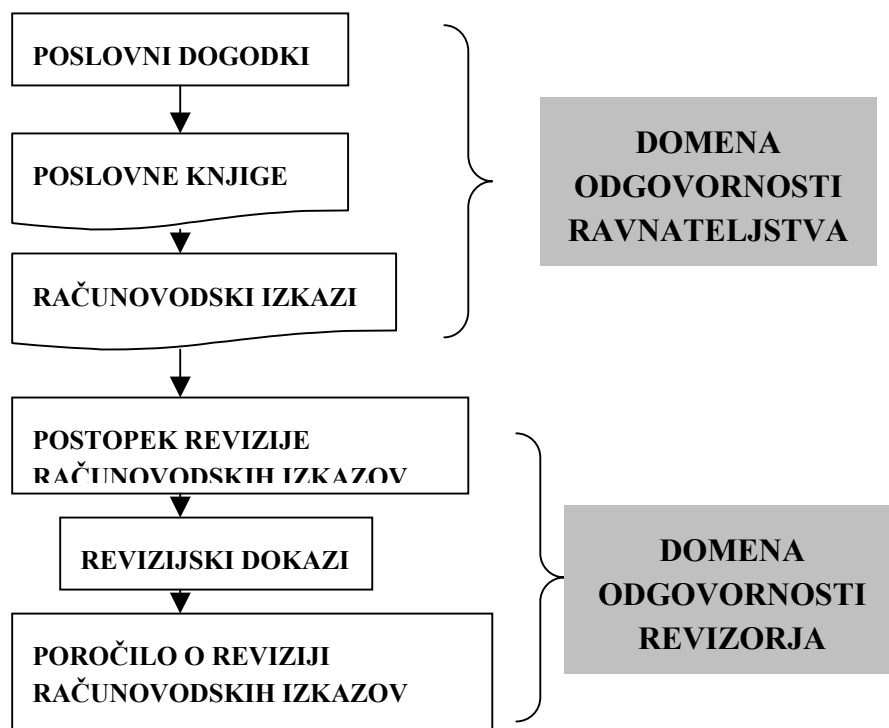
- **PREDSTAVITVE in RAZKRITJE**

Ravnateljstvo uradno trdi, da so zneski v računovodskih izkazih pravilno razvrščeni in da so razkritja usklajena s tistimi, ki jih zahtevajo splošno sprejeta računovodska načela (standardi).

Pri zasledovanju tega revizijskega cilja revizor pri opredmetenih osnovnih sredstvih npr. preveri, če so opredmetena osnovna sredstva obremenjena s hipotekami ali z zastavnimi pravicami in če je to izpostavljeno v predpisanih računovodskih izkazih ali poslovnem poročilu. Lahko pa preveri, ali stroški vzdrževanja oziroma popravil sodijo med stroške ali pa povečujejo prihodnje donose opredmetenih osnovnih sredstev in s tem zvišujejo vrednost teh sredstev.

Z izpolnitvijo in potrditvijo veljavnosti revizijskih ciljev revizor zagotovi, da so trditve ravnateljstva o postavkah v računovodskih izkazih pravilne. Revizor na podlagi revizijskih ciljev izpelje revizijske postopke, s katerimi preverja, razvija domneve, ki temeljijo na razumevanju naročnikovega poslovanja in dejavnosti. Z revizijskimi postopki se zbere dokaze, na podlagi katerih se oblikuje slika stanja opredmetenih osnovnih sredstev. Pri tem se revizor zanaša na odgovornost posloводства, da mu da pravilne podatke o opredmetenih osnovnih sredstvih.

Slika 4: Mesto zbiranja revizijskih dokazov s poudarkom na odgovornosti revizorja in ravnateljstva



Vir: Bešvir, 2003, str. 41.

4.1.2 Revizijski dokazi

Revizijski program, ki se ga revizor drži pri svojem delu, je sestavljen iz sklopa opravil, ki jih revizor mora izvesti, da lahko izrazi mnenje o računovodskih izkazih, v primeru iz mojega

diplomskega dela pa še podrobneje o opredmetenih osnovnih sredstvih. V okviru revizijskega programa se začrta postopke za zbiranje revizijskih dokazov, ki jih bo revizor potreboval za osnovo, na kateri bo oblikoval revizijsko mnenje. Tako kot se razlikujejo postavke v izkazih in poročilih, tako se tudi po obliki in zapletenosti razlikujejo revizijski programi. Osnovni namen revizijskega programa je (Guy, 1996, str. 152):

- predstavljajo osnovo za usmerjanje in nadziranje poteka revizije in porabo časa za revizijo,
- pomoč pri vodenju asistentov,
- predstavlja dokaz o pravilnem načrtovanju pregleda izbranega področja in predstavitev dela, ki je bilo opravljeno.

V praksi je za revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev revizorju na voljo 6 različnih revizijskih načinov zbiranja dokazov, za katere se revizor odloča, pri čemer upošteva načelo **mini – max** (zbrati čim več in čim boljše dokaze s čim manjšimi stroški):

1. *Fizični pregled, opazovanje* – revizor opazuje izvajanje kakšne naloge, npr.: preveri, da so opredmetena osnovna sredstva (oprema, avtomobili, ...) v podjetju, ali pa opazuje dogajanja, povezana s sredstvi, vendar hkrati ne potrdi lastništva ali pravilne ocene vrednosti in stanja nad določenimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi, kajti to mora biti podprto še z drugimi dokaznimi postopki.
2. *Potrditve tretjih oseb (konfirmacije)* – najpogostejše zbiranje dokazov je pridobivanje pisnih informacij kupcev, dobaviteljev, bank o poslovnih dogodkih, povezanih z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ali saldi; pisma odvetnikov, ki navedejo primere, povezane s podjetjem; in mnenja strokovnjakov.
3. *Analiziranje pridobljene dokumentacije* – revizor pri zbiranju dokazov te vrste pregleda dokumentacijo, ki spremlja računovodske transakcije. Dokumentacijo v primeru opredmetenih osnovnih sredstev lahko predstavljajo bančni izpiski za plačila, če je šlo za nakup ali najem opredmetenega osnovnega sredstva, naročila, predračuni, računi in pogodbe, ki jih izdajajo oziroma sklepajo prodajalci, in dokazila o plačilu nepremičninskih davkov. Pri tem se mora odločiti, koliko dokumentacije bo pregledal in kolikšnem delu bo zaupal. Lahko se odloči, da bo z *zasledovanjem* posamezno transakcijo, npr. nabavo osnovnega opredmetenega sredstva, pregledal po knjiženjih. S *pregledom* bo preveril sklenjene pogodbe in izpolnjevanje pogojev v pogodbah. S *primerjavo* dveh neodvisnih baz podatkov preverja pravilnost podatkov.

4. *Ponovna izvedba in ponovni izračun* – preračun strankinih izračunov, npr. preračun amortizacije za opredmetena osnovna sredstva in primerjava s predhodnimi leti in načrtom.
5. *Povpraševanje* – izjave in odgovori strankinega osebja na revizorjeva zastavljena vprašanja o poslovnih dogodkih v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in saldih v bruto bilanci.
6. *Primerjanje* – analitični postopki, s katerimi ocenimo finančne informacije, pridobljene pri preučevanju pričakovanih zvez med računovodskimi in neračunovodskimi podatki, npr. povezavo površine poslovnih prostorov s stroški najemnin ali prihodki iz najemnin.

Načini zbiranja revizijskih dokazov se med seboj razlikuje po zanesljivosti zbranih dokazov in se delijo na:

1. **Najvišji nivo zanesljivosti** – dokazi, zbrani z opazovanjem in s fizičnim pregledom ter dokazi, pridobljeni z vnovično izvedbo postopkov,
2. **Srednji nivo zanesljivosti** – dokazi, zbrani s konfirmacijami, z opazovanjem in analitičnimi postopki,
3. **Nizek nivo zanesljivosti** – dokazi, pridobljeni s povpraševanjem in z opazovanjem.

4.1.3 Revizijski postopki v primeru opredmetenih osnovnih sredstev

Revizor na podlagi revizijskih postopkov, ki jih izvede, lahko bistveno poveča obseg revizijskih dokazov in zmanjša revizijsko tveganje. Pozoren mora biti na to, da so revizijski postopki prilagojeni ciljem (glede na uradne trditve ravnateljstva), s katerimi so povezani.

Revizijski postopki zbiranja revizijskih dokazov, ki jih lahko uporabi v različnih fazah procesa revidiranja opredmetenih osnovnih sredstev za doseganje revizijskih ciljev, so natančno vidni na sliki 5.

Slika 5: Povezanost faz revizije, revizijskih ciljev in postopkov zbiranja revizijskih dokazov

<i>Faze revizije</i>	<i>Revizijski cilji</i>	<i>Postopki zbiranja revizijskih dokazov</i>
PREDHODNA REVIZIJA		
PREVZEM OBVEZE REVIZIJE	-	-
SPOZNAVANJE POSLOVANJA	-	Vpraševanje in analitični postopki
PLANIRANJE REVIZIJE	Obstoj in preveritev, popolnost, razkritje in predstavitev, ovrednotenje in razporeditev	Analitični postopki
VPRAŠEVANJE IN OCENITEV SISTEMA NOTRANJIH KONTROL	Obstoj in preveritev, popolnost, pravice in obveznosti, ovrednotenje in razporeditev, predstavitev in razkritje	Vpraševanje in potrjevanje, opazovanje
ZAKLJUČNA REVIZIJA		
ZBIRANJE DOKAZOV IN IZDELAVA DELOVNE DOKUMENTACIJE	Obstoj in preveritev, popolnost, pravice in obveznosti, ovrednotenje in razporeditev, predstavitev in razkritje	Inšpekcija, opazovanje, vpraševanje in potrjevanje, preračunavanje, analitični postopki
OBLIKOVANJE MIŠLJENJA IN IZDELAVA REVIZIJSKEGA POROČILA	Obstoj in preveritev, popolnost, razkritje in predstavitev, ovrednotenje in razporeditev	Analitični postopki (preveritev narejene revizije računovodskih izkazov)

Vir: Bešvir, 2003, str. 44.

4.2 PODROČJA IN CILJI REVIDIRANJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTVEV

Učinkovitost in struktura notranjih kontrol, ugotovljeni v predhodni reviziji, vplivata na obseg preveritve opredmetenih osnovnih sredstev. Obseg preveritve je lahko manjši, če notranje kontrole delujejo učinkovito, saj večja učinkovitost zmanjšuje tveganje napačnih navedb.

Revizija opredmetenih osnovnih sredstev obsega (Bajuk, 1999, str. 7):

- zemljišča,
- gradbeni objekti,
- oprema,

- opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo,
- opredmetena osnovna sredstva, ki so dana ali vzeta v najem,
- investicijsko vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev in
- opredmetena osnovna sredstva izven uporabe.

Za revizorja so pri tem koraku pomembni podatki iz bruto bilance obračunskega obdobja, za katerega se dela revizijski pregled. Hkrati s podatki bruto bilance mora podjetje revizorju pripraviti tudi podatke o računovodskih izkazih. S pridobljenimi podatki analizira pomembnost opredmetenih osnovnih sredstev v izkazu stanja podjetja.

Pomen vodilne tabele opredmetenih osnovnih sredstev

Za revizorja so relevantni podatki iz izkaza stanja in te tudi preverja. V računovodstvu organizacije pripravijo za revizorja vodilno tabelo opredmetenih osnovnih sredstev, v kateri so na enem mestu prikazani najpomembnejši podatki, povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Vodilna tabela ima pomembno vlogo, saj se veže na register osnovnih sredstev in izkaz stanja. Za revizorja je pomembna usklajenost začetnih in končnih stanj izkaza stanja in registra osnovnih sredstev, medtem ko ima vodilno tabelo opredmetenih osnovnih sredstev zgolj za vpogled v dogajanje z opredmetenimi osnovnimi sredstvi v poslovnem letu. Logika primera vodilne tabele, ki je predstavljen v prilogi 1 za podjetje X, je naslednja:

- v stolpcih vodilne tabele so posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev (zemljišča, zgradbe, investicije v teku, oprema, ...),
- v vrsticah so stanja in dinamika posameznih kategorij, ki so v stolpcih posebej za nabavno vrednost in posebej za popravke vrednosti (najprej so začetna stanja, nato imamo dinamiko, prikazano s povečanji, zmanjšanji med letom, nato so prikazani premiki med kategorijami in na koncu so končna stanja, ki se morajo tako kot začetna ujemati z vrednostmi iz bruto bilance in bilance stanja).

Revizorju vodilna tabela služi kot analitičen pripomoček za analizo dinamike opredmetenih osnovnih sredstev med letom, in sicer:

- za spremljanje stanj in prometov po posameznih kategorijah opredmetenih osnovnih sredstev,
- v stolpcih so kategorije opredmetenih osnovnih sredstev v konkretni situaciji (zemljišča, zgradbe, oprema, opredmetena osnovna sredstva v pridobivanju, predujmi za opredmetena osnovna sredstva, osnovna čreda, večletni nasadi),
- prvi del tabele zadeva nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, drugi del pa njihovo odpisano vrednost (razliko med njima predstavlja sedanja vrednost),

- za kontrolo pravilnosti seštevkov v vodoravni in navpični smeri,
- za pridobivanje informacij, kot so: obseg, stopnja obnavljanja, stopnja zastarelosti, letni znesek amortizacije, obseg letnih odtujitev in pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev,
- za usklajevanje in primerjanje dokumentacije s pravilniki, predpisi in zakoni,
- kot del poslovnega poročila ima informacijsko vrednost tudi za banke in poslovne partnerje.

Vodilna tabela opredmetenih osnovnih sredstev je eden od pripomočkov pri analitičnih postopkih v revizijskem programu za opredmetena osnovna sredstva, ker kaže dinamiko opredmetenih osnovnih sredstev ji lahko rečemo tudi tabela gibanja opredmetenih osnovnih sredstev.

Revizijski program za opredmetena osnovna sredstva je sestavljen tako, da poizkuša čim bolj raziskati doseganje revizijskih ciljev (Whittington, Pany, 2001, str. 543).

4.2.1 Delovanje notranjih kontrol pri opredmetenih osnovnih sredstvih

Preučitev in razumevanje delovanja notranjih kontrol

Preučitev delovanja in razumevanje notranjih kontrol pri opredmetenih osnovnih sredstvih poteka predvsem v predhodni fazi revizije, v zaključni fazi se preveri le, če se je sistem notranjih kontrol spremenil v primerjavi s tistim v predhodni fazi. Gre za pisni opis postopkov, ki potekajo v zvezi z opredmetenimi sredstvi, izdelava se diagraf poteka teh procesov, hkrati pa se naredi vprašalnik v zvezi z notranjimi kontrolami. Ko revizor pridobi podatke, oceni, ali notranje kontrole trenutno delujejo. Zato mora pregledati delitev dolžnosti in opravljanje funkcij pri pridobivanju novih opredmetenih osnovnih sredstev ter konte opredmetenih osnovnih sredstev. Če obstaja načrt izdatkov za nove pridobitve, mora revizor preiskati tudi odstopanja od načrta. Pri tem si pomaga tudi z vprašanji, kot so: Ali se stanje opredmetenih osnovnih sredstev redno usklajuje s kontrolnimi konti v glavni knjigi? Ali so popisi opredmetenih osnovnih sredstev usklajeni z glavno knjigo? Ali nadrejeni ali vodilni redno primerjajo načrt izdatkov za opredmetena osnovna sredstva s potroški? Ali je za premike in prenose osnovnih opredmetenih osnovnih sredstev potrebna avtorizacija vodstva? Ali obstaja politika razločevanja med stroški investicij in stroški vzdrževanja, popravil?

V naslednjem koraku revizor ovrednoti tveganje pri kontroliranju in ustvari načrt dodatnih preveritev opredmetenih osnovnih sredstev s testi za revizijske cilje. Za katerega od testov se odloči, je predvsem odvisno od časa, ki ga ima na razpolago. Vedno se odloči za tistega, ki

upraviči dodaten čas in potrošek, porabljen za testiranje. V tej fazi revizorji preverijo postopek na primeru, npr. za posamično večjo novo pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva ali odtujitev med letom. Pri nabavi jih zanima, kdo odobri nakup, računi, pogodbe, zastave, hipoteke, najemi in pravilno knjiženje teh poslovnih dogodkov ter kdo nadzoruje ali upravlja celoten proces nabave opredmetenih osnovnih sredstev. Pri odtujitvah pa jih predvsem zanima, kdo odloča o odpisu, prodaji opredmetenih osnovnih sredstev in kdo je odgovoren za odtujitve. Navedene podatke shrani v revizijski dokumentaciji, ki jo zbira v vseh fazah revizijskega procesa.

Svoja dognanja upošteva in uporabi v zaključni fazi revizije, ko preiskuje morebitne spremembe v procesu nabave ali odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev. Če so spremembe pomembne, revizor v zaključni fazi revizije ponovno ovrednoti tveganje pri kontroliranju opredmetenih osnovnih sredstev glede na revizijske cilje v povezavi z računovodskimi izkazi in na osnovi rezultatov testov ter po potrebi naredi spremembe revizijskega programa.

4.2.2 Testi opredmetenih osnovnih sredstev (preizkus konsistentnosti in preizkus analitičnih računov)

1. Pridobitev podatkov za skupno analizo sprememb pri opredmetenih osnovnih sredstvih in primerjava s podatki iz glavne knjige

Revizor mora preveriti podatke o začetnih stanjih opredmetenih osnovnih sredstev po skupinah (najlažji način orientacije po posameznih vrstah opredmetenih osnovnih sredstev ponuja vodilna tabela opredmetenih osnovnih sredstev → glej str. 29–30). To najlažje stori s primerjavo začetnih stanj s končnimi stanji opredmetenih osnovnih sredstev na 31. decembra predhodnega leta.

Za morebitne razlike, ki se pojavijo v primerjavi z izkazom stanja in registrom opredmetenih osnovnih sredstev, mora najti pojasnila in jih razkriti. Razlike se ponavadi pojavijo, ko se spremeni enotni kontni načrt in se določene postavke prekategorizirajo drugam, npr.: po kontnem načrtu iz leta 1997 so bile med opredmetenimi osnovnimi sredstvi še terjatve za predujme za opredmetena osnovna sredstva na kto 046, ki so sedaj med terjatvami v skupini 13, in na kto 049, na katerem se je nabirala revalorizacija opredmetenih osnovnih sredstev, ki je po novih SRS ni več. Skupna analiza bo poleg začetnih stanj pokazala tudi nove nabave in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev.

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

Cilja, ki ju mora revizor zasledovati, sta **cilj točnosti** in **cilj popolnosti**. Če so razlike, se preveri skladnost sintetičnih evidenc z analitičnimi in pojasni oz. ovrednoti razhajanja.

2. Preučitev novih nabav opredmetenih osnovnih sredstev, nastalih med letom

Obširnost preučitev novih nabav opredmetenih osnovnih sredstev je odvisna od revizorjeve presoje tveganja in pomanjkljivosti pri doseganju ciljev obstoja, pravic in ovrednotenja. Ponavadi se postopek razširi iz preverjanja kontrolnih kontov opredmetenih osnovnih sredstev v glavni knjigi na sledenje na podlagi dnevnikov in originalne dokumentacije, kot so pogodbe, dokazila o lastništvu, gradbeni načrti, računi, zavrtnjeni čeki in plačila, in na podlagi odobritve vodstva. Preverja se tudi pravilnost aktiviranja opredmetenih osnovnih sredstev, ki imajo v nabavno vrednost vključene npr. še stroške prevoza, montaže, carin in še katere. Če organizacija začne uporabljati opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga je samo izdelalo, pa revizor preveri stroške materiala, dela in ostale z opredmetenim osnovnim sredstvom povezane stroške, lahko pa razširi testiranje še na primerjanje s pošteno vrednostjo in ponudbe za enako sredstvo na trgu.

Nove nabave opredmetenih osnovnih sredstev so lahko neposredne (kupimo novo sredstvo) ali pa posredne (sredstva aktiviramo iz konta investicij v teku). V okviru novih nabav zato revizor preveri tudi investicije v teku: tiste, ki so še v teku, in tiste, ki so že zaprte. S preveritvijo po različnih skupinah opredmetenih osnovnih sredstev revizor ugotovi, ali je še kaj ostalo neaktiviranega in zakaj je tako. Dostikrat se zgodi, da organizacija že uporablja opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga ni še aktiviralo. Pri tem mora revizor ugotoviti, ali so v podjetju pozabili na aktivacijo ali pa se opredmeteno osnovno sredstvo še gradi. S primerjanjem načrta in realizacije stroškov za opredmetena osnovna sredstva v preteklem letu lahko revizor še na en način odkrije razlike in jih pojasni ter preveri, ali jih je pristojna oseba odobrila.

3. Fizični pregled/preštetje vseh večjih novih pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

Revizor lahko, če želi, prisostvuje fizičnemu popisu večjih opredmetenih osnovnih sredstev. Redko pa je revizor prisoten pri celotnem popisu opredmetenih osnovnih sredstev, saj je njegova prvenstvena vloga opazovati proces popisa. Proces popisa je revizorju lahko v veliko pomoč, ker se lahko seznanijo s procesi, ki potekajo pri opredmetenih osnovnih sredstvih in vnosih različnih vrst podatkov o opredmetenih osnovnih sredstvih v primerih novih nabav ali odtujitev. Z opazovanjem in sledenjem postavk v registru opredmetenih osnovnih sredstev revizor dokaže obstoj postavk. Lahko pa uporabi alternativni način testiranja in za izbrana opredmetena osnovna sredstva preveri podrobnosti (dokumentacija, knjižbe v glavni knjigi).

Revizor zasleduje naslednje cilje: **cilj obstoja, cilj točnosti in cilj pojavitve (cut off)**, tako da preveri način pridobitve (nakup, izgradnja v tuji ali domači režiji, rekonstrukcija, brezplačna pridobitev ali viški od popisa).

4. Analiza kontov stroškov vzdrževanja, popravil in investicijskega vzdrževanja ter rezervnih delov

Revizorjev cilj je v tem primeru ovrednotenje, ali gre za:

Redno investicijsko vzdrževanje → stroški tekočih in sprotnih popravil, ki so potrebna za tekoče delovanje osnovnih opredmetenih sredstev,

Veliko investicijsko vzdrževanje → dograditev, posodobitev, rekonstrukcija, ki navadno podaljšujejo dobo koristnosti sredstva.

Revizor želi videti, da je to vnaprej načrtovano in da so stroški v z načrtom predvidenih okvirih ter da stroški investicijskega vzdrževanja niso med stroški tekočega vzdrževanja. Zato revizor preišče konte stroškov vzdrževanja in popravil ter analizira visoke zneske stroškov. Potrditev lahko poišče v zapisnikih o porabljenih urah dela za neko opredmeteno osnovno sredstvo, v izstavljenih dobaviteljevih fakturah in podatkih o porabi materiala za izgradnjo opredmetenega osnovnega sredstva.

5. Raziskovanje/preveritev statusa opredmetenih osnovnih sredstev trajno izven uporabe

Zemljišča, nepremičnine in oprema, ki so trajno izven uporabe, so lahko le vir stroškov. Presoditi je treba, katera opredmetena osnovna sredstva bomo še lahko donosno uporabili ali prodali. Pri nepremičninah ni tolikšnega problema kot pri opremi. Opremo, ki se ne da več uporabiti (je prestara, zelo obrabljena, za podjetje neuporabna) in je že nekaj časa izven uporabe, je treba oceniti po pošteni tržni vrednosti in izločiti iz registra osnovnih sredstev. V takih primerih revizor, ki zasleduje cilja ovrednotenja in predstavitev, presoja, ali se bo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v prihodnosti povrnila in ali se na osnovi teh ugotovitev še splača obdržati opredmetena osnovna sredstva.

6. Raziskava možnih poškodb in s tem povezanih oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev

Zaradi možnih poškodb na opredmetenih osnovnih sredstvih, predvsem tistih, ki imajo dolge dobe koristnosti, obstaja nevarnost, da je vsota prihodnjih donosov iz naslova določenega opredmetenega osnovnega sredstva manjša, kot je njegova ocenjena vrednost. Revizorjeva naloga v tem primeru je biti pozoren na okoliščine, ki bi lahko vplivale na prihodnje donose opredmetenih osnovnih sredstev. Pretehtati mora, če lahko ravnateljstvo upravičeno oslabi opredmetena osnovna sredstva.

7. Preučitev odtujitev opredmetenih osnovnih sredstev, nastalih med letom

Pri tej točki revizor zasleduje cilja pravic in obstoja. Cilj preveritve je, da se glede na zmanjšanja v vodilni tabeli preveri, ali je bila to prodaja, poškodovanje, brezplačen odstop, primanjkljaj na popisu ali odpis opredmetenega osnovnega sredstva. Poročati je treba tudi o nastalih nepravilnostih in njihovih učinkih, odstotkih testiranja posamezne kategorije zmanjšanj opredmetenih osnovnih sredstev in odstotkih obsega testiranja celotnih zmanjšanj opredmetenih osnovnih sredstev. Sledi ugotavljanje razlik in povezovanje z vodilno tabelo, tudi če se revizorju na prvi pogled zdi, da so vsi podatki pravilni.

Preveriti je treba, ali so zmanjšanja odobrile pristojne osebe, ali je bilo pravilno razknjiženo (pri nabavni vrednosti in pri odpisani vrednosti), ali se je nehal obračunavati strošek amortizacije in ali obstajajo zapisniki o odtujitvi. Pozorni moramo biti na vzrok izločitve (poškodbe, prenehanje življenjske dobe). Organizacije pa lahko izločijo sredstva, ne da bi to bilo zabeleženo; na take zadeve mora revizor opozoriti. Nezabeleženo odtujitev lahko odkrije s pomočjo novih nabav enakih opredmetenih osnovnih sredstev, kot so bila odtujena. Naslednji način je, da s preveritvijo prihodkov od prodaje odkrije prodajo. Če revizor ve za kupnino, mora zabeležiti, kakšna je bila, ali je bila poknjžena v ustrezni vrednosti in ali je presegala sedanjo vrednost ob prodaji, kajti če je, potem revizor naredi še izračun presežka in prihodkov iz naslova prodaje. Testiranje opredmetenih osnovnih sredstev je testiranje dela izkaza stanja, če pa revizor testira tudi prihodke iz prodaj opredmetenega osnovnega sredstva, testira tudi izkaz poslovnega izida, kar kaže na pomembno povezanost opredmetenih osnovnih sredstev z izkazom poslovnega izida.

Možnost odkritja neevidentiranih odtujitev je povezana tudi s proizvodnjo. Če revizor opazi, da so med letom kakšen proizvod prenehali proizvajati, lahko pregleda, če so opredmetena osnovna sredstva še v organizaciji. Prav tako lahko vpraša zaposlene v podjetju, če so med letom opazili kakšno odtujitev.

Organizacije pri najemih denarnih sredstev nemalokrat dajejo kritja v obliki opredmetenih osnovnih sredstev. Revizor lahko preveri, če je zmanjšanje kritja lahko posledica odtujitve opredmetenega osnovnega sredstva.

8. Iskanje/pregled dokazov o lastništvu opredmetenih osnovnih sredstev

Za dokazovanje ciljev obstoja in pravic ter obveznosti do opredmetenih osnovnih sredstev ob ugotavljanju lastništva preverjamo, ali obstaja pravna omejitev za neomejeno uporabo in razpolaganje z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Pravna omejitev se preveri prek različnih dokazov o lastništvu, zavarovalnih polic (požarno, potresno, nezgodno zavarovanje), odločb o davku na premoženje ali nepremičnine, izpiskov iz zemljiških knjig, pogodb o zastavnih pravicah in hipotek na opredmetenih osnovnih sredstvih ter pogodb in računov o prodaji ali nakupu.

Fizični obstoj sredstev v knjigah, njihovo uporabno stanje in vključenost v proces delovanja organizacije najboljše odražajo popisni listi ali register osnovnih sredstev. Če pa je bil revizor prisoten ob popisu opredmetenih osnovnih sredstev, potem ima takšna in podobna dokumentacija, izdelana ob prisotnosti revizorja, v sebi manjši faktor tveganja ob delovanju.

9. Pregled donosov iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev, ki so v lasti organizacije, pa jih daje v najem drugim

Organizacija lahko pričakuje donose iz finančnih najemov le v primeru, da so opredmetena osnovna sredstva, ki jih je dalo v najem, pravno njegova. Najprej se pojavi vprašanje, katere vrste najemov sploh uporabljajo v organizaciji in ali so ti usklajeni s predpisi. Revizor, ki pri tej točki zasleduje revizijske cilje obstoja, pravic in obveznosti, popolnosti, predstavitev in razkritij, mora vsako sredstvo, dano v najem, posebej preveriti skupaj z najemnikovim in najemodajalčevim izpolnjevanjem dolžnosti, določenih v najemni pogodbi. To najlažje naredi, če pridobi spisek sredstev, danih v najem, in preveri fizični obstoj sredstev v najemu ali danih v najem (popisne evidence). To stori za vsakega posebej, kot dokazno gradivo si lahko kopira najemne pogodbe in načrte zgradb. Revizor mora upoštevati tudi vrsto najema:

Poslovni najem → najemodajalec da sredstvo v najem, vendar ga še vedno vodi v svojih evidencah, od nabavne vrednosti knjiži strošek amortizacije in vse z njim nastale stroške. Tveganje z lastništvom ostaja pri **najemodajalcu** (izguba, okvara, zastarelost, velikost preostale vrednosti), najemjemalec plačuje le najemnino.

Finančni najem → financiranje posla, sredstvo je v evidencah **najemjemalca**, prav tako pa tudi vse koristi in tveganja. Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni.

Natančen pregled najemnih pogodb pove, za kakšen najem gre, kar revizorju vnaprej služi za presojanje naslednjih dejstev:

- ali so računovodska politika in vknjižbe prihodkov od opredmetenih osnovnih sredstev, danih v najem, in odhodkov iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev, vzeti v najem, pravilni ter ali se stroški razmejujejo na obdobje najema.
- ali je amortizacija usklajena z dobo koristnosti oz. dobo najema (poslovni); hkrati mora preveriti še zneske obveznosti za ta sredstva in jih primerjati z vrednostjo najema samega in s plačili najemnin.
- kdo je odgovoren za kritje nekaterih operativnih stroškov, kot so stroški energije, vodarine in telekomunikacij.

10. Izvedba analitičnih postopkov za opredmetena osnovna sredstva

Analitični postopki so analize običajnih kazalcev in tendenc, vključujoč tudi rezultate raziskav v zvezi s spremembami in odnosi pri opredmetenih osnovnih sredstvih, ki jih ne moremo pridobiti z običajnimi postopki, in rezultati tistih postopkov, ki odstopajo od odrejenih predvidenih vrednosti (Bešvir, 2003, str. 43). Analitični postopki lahko vključujejo različne postopke, od najenostavnejših pa do kompleksnejših z uporabo statističnih metod. Izbor najrazličnejših postopkov, metod in ravni uporabe pa je odvisen od revizorjeve presoje.

Eden od postopkov je povezovanje testa opredmetenih osnovnih sredstev (glej poglavje 4.2.2., točke 1–12) z vodilno tabelo opredmetenih osnovnih sredstev in s popravki vrednosti. Analitični postopki, ki jih revizor navadno izvede in rezultate primerja s podatki v vodilni tabeli in v bilanci stanja na kontih opredmetenih osnovnih sredstev ter z njihovimi popravki vrednosti, so (Taylor, Glezen, str. 798):

- primerjava saldov za obravnavano leto z dejanskimi saldi iz preteklega leta,
- pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev s predračunom,
- primerjava zneska amortizacije za obravnavano in pretekla leta ter
- primerjava razmerij popravka vrednosti in zneska amortizacije za obravnavano leto s saldoma opredmetenih osnovnih sredstev za obravnavano in pretekla leta.

Pomembne nepričakovane spremembe ali njih odsotnost mora revizor raziskati zaradi napačno razvrščenih pridobitev (cilj predstavitve), neevidentiranih odstranitvev (cilj obstoja) ali napačnih izračunov amortizacije (cilj razporeditve).

11. Ovrednotenje/pregled predstavljenih podatkov in razkritij v poslovnem poročilu in računovodskih izkazih za finančne najeme, zemljišča, hipoteke, stroške, ...

V okviru te točke preverjanja opredmetenih osnovnih sredstev revizor zasleduje cilj predstavitve in razkritja. Izkaze stanja, poslovnega izida in finančnega izida s spremljajočimi pojasnili o glavnih kategorijah opredmetenih osnovnih sredstev mora pripraviti ravnateljstvo. Navedena naj bi bila razkritja zneskov amortizacije in metod njihovega izračuna, kakor to zahtevajo splošno sprejeta računovodska načela (v tem primeru SRS). V izkazu poslovnega izida mora biti razkrit celoten znesek letne amortizacije vseh opredmetenih osnovnih sredstev. Glede na zbrane podatke revizor preveri, ali je prišlo do sprememb računovodskih pravil v primerjavi s tistimi, ki so se uporabljala v predhodni fazi revizije.

Razkritja v zvezi s hipotekami ali obremenitve opredmetenih osnovnih sredstev z zastavnimi pravicami so pomembna zaradi ocene poslovnega tveganja za organizacijo. Opredmetena osnovna sredstva, ki jih organizacija zastavi pri svojem upniku, zato da na tak način zavaruje svoje obveznosti pri upniku, so zabeležena v izvenbilančni evidenci. Revizorjeva naloga je, da preveri, ali so vsa opredmetena osnovna sredstva pravilno

razkrita. Mnoge hipoteke se pojavijo pri začetnih nakupih posameznih nepremičnin. Pri reviziji pridobitev nepremičnin mora biti revizor pozoren na hipoteke, povezane z denarnimi pridobitvami nepremičnin.

Prevrednotovanje, kot je prisotno v MRS, je od izida novih SRS novost v slovenskem poslovnem prostoru. Če je organizacija v poslovnem letu prevrednotovala opredmetena osnovna sredstva, mora revizor preučiti cenitveno poročilo pooblaščenega cenilca ali od ravnateljstva pridobiti sklepe in metodo, na podlagi katere je to bilo narejeno. Podlaga splošno sprejetemu vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev so stroški. Pri vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev, ki so trajno izven uporabe, mora revizor paziti, da se vrednotijo po pošteni vrednosti in da v računovodskih izkazih ni vključeno imetje, ki je izven uporabe.

Hkrati s presojanji dejstev pa revizor pazi, da so pri vodilni tabeli opredmetenih osnovnih sredstev navedena razkritja v zvezi s finančnimi najemi, ki so novost. Po SRS 24.20 mora ravnateljstvo v letnem poročilu navesti, katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena s finančnimi najemi.

Revizor mora ravnateljstvo opozoriti, da morajo razkriti tudi obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove (SRS 1.40) in po isti točki SRS še znesek finančnih obvez zaradi nakupa opredmetenih osnovnih sredstev za vsa opredmetena osnovna sredstva skupaj.

Opredelelitev predstavljanja opredmetenih osnovnih sredstev, ki se nanaša na razkritja v računovodskih izkazih in poslovnemu poročilu, pravi, da je v računovodskih razvidih treba ločeno izkazovati (Zupančič, 2003, str. 33):

- opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi, opredmetena osnovna sredstva, usposobljena za uporabo, in opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe;
- opredmetena osnovna sredstva, usposobljena za uporabo, ki se že uporabljajo, in usposobljena za uporabo, ki se še ne uporabljajo;
- opredmetena osnovna sredstva v lasti in opredmetena osnovna sredstva, pridobljena na podlagi pogodbe o finančnem najemu;
- opredmetena osnovna sredstva, pridobljena z državnimi podporami in donacijami ali pridobljena brezplačno;
- deleže v opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so last več oseb;
- opredmetena osnovna sredstva, ki izhajajo iz organizacij v skupini, za katero se sestavljajo skupinski (konsolidirani) računovodski izkazi.

12. Preveritev amortizacijskih stopenj pri pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstvih

Amortizacijo sem obravnaval že v 2. točki 2. poglavja diplomskega dela, zato naj na kratko povzamem, zakaj je zanimiva za revizorje. Prvič, ker je ocena dobe koristnosti različnih kategorij opredmetenih osnovnih sredstev prepuščena subjektivnim odločitvam znotraj organizacije, in drugič, ker z uporabo različne metode lahko pridemo do drugačnih rezultatov. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v računovodskih izkazih predstavlja strošek in vpliva neposredno na izkaz poslovnega izida organizacije. Pri zasledovanju revizijskih ciljev je najbolj povezana s ciljema vrednotenja in popolnosti.

Revizor lahko amortizacijo, če ima podjetje količinsko majhno število opredmetenih osnovnih sredstev, obravnava hkrati z opredmetenimi osnovnim sredstvom v revizijskem programu. Druga možnost pa je, da revizor sestavi poseben program za amortizacijo (Whittington, Pany, 2001, str. 553):

a) Pregled amortizacijske politike opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z računovodsko politiko organizacije, ki je opredeljena v Pravilniku o računovodstvu ali v drugih internih aktih

Za pridobitev uporabnih rezultatov mora revizor pregledati postopke, ki jih izvaja ravnateljstvo pri procesu izračunavanja amortizacije. Pri pregledu ugotovitev glede uporabljene metode amortizacije iz predhodne revizije mora preveriti, ali se ta metoda v resnici uporablja. Ugotoviti mora sprejemljivost oz. racionalnost dobe koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, pa tudi, ali zunanji faktorji zahtevajo njeno pomanjšanje ali povečanje (npr.: če ima podjetje konstantne izgube ali dobičke, nam lahko ta informacija pove, da so dobe koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev v organizaciji prekratke ali predolge ali pa je uporabljena nepravna preostala vrednost).

Če ni podatkov o politikah in metodah, ki jih pri obračunavanju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev uporablja organizacija, jih je treba približno ugotoviti iz računovodskih izkazov. Višino stroškov amortizacije, preostale vrednosti in dolžino dobe koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev lahko primerjamo s podatki o opredmetenih osnovnih sredstvih, predstavljenih v poslovnih poročilih drugih organizacij, ki imajo enake politike in poslovne usmeritve.

b) Sistematična analiza med letom nabrane amortizacije

Za izvedbo analize moramo imeti že neke podatke, tako da lahko dosežke primerjamo. Za zagotavljanje primerljivosti in da bi ocenil razlike revizor uporabi podatke iz revizijskega poročila izpred enega leta, hkrati pa tudi preveri, ali se zneski po posameznih kategorijah

opredmetenih osnovnih sredstev ujemajo z letnim stroškom amortizacije v glavni knjigi in izkazu poslovnega izida.

Pregledati mora, za katera sredstva se obračunava amortizacija, in preveriti pravilnost izračuna (to vključuje preveritev uporabe pravih amortizacijskih stopenj na reprezentativnem vzorcu opredmetenih osnovnih sredstev, kakšne so predpisane zakonske amortizacijske stopnje, preveritev metode amortiziranja in stopenj, ki so jih uporabljali predhodna leta). S tem namenom revizor izračuna delež, ki ga predstavljajo stroški amortizacije glede na strošek nabave opredmetenih osnovnih sredstev v tem letu, in naredi primerjavo s prejšnjim letom. Če opazi pomembna odstopanja od podatkov, ki jih je pripravilo ravnateljstvo, se pogovori s primernim članom ravnateljstva ali vodjo računovodstva v podjetju.

Revizor v teh primerih s pomočjo pravilnika o računovodstvu, registra osnovnih sredstev, seznama amortizacijskih stopenj po skupinah osnovnih sredstev in lastnih računalniških preračunov ugotovi pravilnost obračunavanja amortizacijskega stroška na nekaj vrednostno večjih primerih opredmetenih osnovnih sredstev. Za hitro preveritev amortizacije na letni ravni za posamezno kategorijo ali skupino opredmetenih osnovnih sredstev revizorju služi podatek povprečne amortizacijske stopnje za to kategorijo ali skupino, pomnožen s skupno nabavno vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev v tej skupini ali kategoriji.

c) Testiranje amortizacije za odtujena opredmetena osnovna sredstva glede na datum odtujitve

Revizor preveri, ali so bila zmanjšanja odobrena, ali so bili pravilno razknjiženi popravki vrednosti in nabavna vrednost in ali se je nehala obračunavati amortizacija, ko je bilo sredstvo odtujeno, ter ali obstaja dokumentacija, na podlagi katere je bilo opredmeteno osnovno sredstvo umaknjeno iz uporabe (zapisniki o odtujitvi).

5 SKLEP

Opredmetena osnovna sredstva so računovodska kategorija, ki je v okviru sredstev proizvodne ali storitvene organizacije navadno vrednostno največja. Med njimi se nahajajo zemljišča, zgradbe, oprema, drobni inventar, rezervni deli, večletni nasadi, osnovna čreda, trajno neuporabljana sredstva in investicije v teku. Večina, razen drobnega inventarja in rezervnih delov, ima visoko vrednost na enoto in posledično ob spremembah vrednosti tudi večji vpliv na vrednost aktivne bilance stanja in računovodskih izkazov podjetja. Med dejavnika, ki lahko vplivata na posamično vrednost opredmetenega osnovnega sredstva,

štejemo prevrednotovanje vrednosti nespremenjenih opredmetenih osnovnih sredstev in amortizacijo. Druga dva dejavnika, ki pa spremenita vrednost celotnih opredmetenih osnovnih sredstev v organizaciji, sta nove pridobitve in nove odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev. Vsi štirje dejavniki imajo vpliv tako na izkaz stanja kot na izkaza poslovnega in finančnega izida. Opredmetena osnovna sredstva so zato v okviru sredstev organizacije precej pomembna tudi z vidika analiz bilanc.

Njihova pomembnost ne pride do izraza le v organizacijah z zasebnim kapitalom, ampak tudi v javnih podjetjih in na ravni lokalne uprave ter v samem državnem aparatu. Na ravni slovenskega gospodarstva je bilo po statističnih podatkih leta 2000 za 706.855 milijonov SIT investicij v opredmetena osnovna sredstva, kar je 95 % vseh investicij v osnovna sredstva na ravni države. Od tega je bilo 70 % investicij financiranih iz lastnih sredstev. Višanje investicij v opredmetena osnovna sredstva pomeni bolj tehnološko podprto in kapitalno intenzivno proizvodnjo, kar posledično vpliva na višje dobičke in razvoj organizacije, panoge ali celo regije.

Napredek organizacij se najprej pokaže v njegovih računovodskih izkazih in poslovnih poročilih, ki predstavljajo stik organizacije z lastniki, poslovnimi partnerji, finančnimi ustanovami, državo in javnostjo. Računovodstvo in ravnateljstvo morata zato spremljati poslovno dogajanje in pokazati vplive poslovnih dogodkov posamezne organizacije na njeno gospodarsko in finančno uspešnost.

Znana je pomembnost revizije računovodskih izkazov, ki uporabnikom revizijskih poročil ponuja dokaz realnega in objektivnega predstavljanja informacij o organizaciji ne glede na vrsto revizije. Revizor, da bi lahko s svojim poročilom izrazil mnenje o računovodskih izkazih, ki jih je pripravila uprava organizacije, med postopkom revidiranja zbira dokaze v obliki izvorne dokumentacije in drugih oblikah, opisanih v diplomskem delu.

V okviru revizije računovodskih izkazov revizorji naredijo tudi programe za posamezna računovodska področja. Zbiranje dokazov pri opredmetenih osnovnih sredstvih poteka med postopkom izpolnjevanja revizijskih ciljev, ki so obstoj ali pojavitev, pravice in obveznosti, popolnost, ovrednotenje in časovna razporeditev ter predstavitev in razkritje. Glavni revizijski postopki za zbiranje revizijskih dokazov pri opredmetenih osnovnih sredstvih so inšpekcija, opazovanje, vpraševanje in potrjevanje, preračunavanje in analitični postopki. Vendar se tveganje za nepravilnosti pri uporabi različnih postopkov v različnih fazah revidiranja razlikuje.

»Napaka je prej v sredstvih kot v načelih,« je v svojih pismih zapisal Napoleon Bonaparte. Če ta izrek prenesemo na revidiranje opredmetenih osnovnih sredstev, je jasno, da vedno obstaja tveganje za napake, če npr. uporabljamo napačno računovodsko politiko opredmetenih osnovnih sredstev ali sestavimo zgrešen investicijski načrt. Revizor poizkuša tveganje zmanjšati s skrbno organizacijo dela (revizijski program). Po končani reviziji v okviru revizijskega poročila o računovodskih izkazih izrazi tudi mnenje o stanju opredmetenih osnovnih sredstev.

6 LITERATURA

1. Bajuk Andreja: Revidiranje osnovnih sredstev. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 39 str.
2. Benedik Boža: Investicije v osnovna sredstva 2000. Rezultati raziskovanj št. 789. Ljubljana: Statistični urad republike Slovenije, 2002. 62 str.
3. Bešvir Bruno: Revizijski dokaz. Strokovni članek. Računovodstvo, revizija i financije, št. 5/2003. Zagreb, 2002, str. 40–47.
4. Brkanić Snježana, Ratković Tomo: Godišnji obračun troškova amortizacije za 2001. godinu. Računovodstvo, revizija i financije, št. 1/2002. Zagreb, 2002, str. 11–22.
5. Guy M. Dan, Alderman C. Wayne, Winters J. Alan: Auditing. ZDA : International edition,. The Dryden Press, Fourth edition, 1996, str. 889.
6. Hieng Romana et al.: Bilanca stanja. IKS Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2003, 1–2, str. 29–78.
7. IFAC – International Federation of Accountants: Mednarodne smernice za revidiranje. Ljubljana: Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji in Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1992. 217 str.
8. Jereb Samo, Šircelj Andrej: Računovodstvo osnovnih sredstev. Ljubljana: LM Veritas, 2001. 67 str.
9. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
10. Komar Jadek Dagmar: Vloga in pomen službe notranjega revidiranja : banke in zavarovalnice. Pravna praksa, Ljubljana, 2001, št.1, str. 4–6.
11. Needles Belverd E., Powers Marian: Financial Accounting. Boston: Houghton Mifflin Comany, 1998. 819 str.
12. Odar Marjan: Prevrednotevanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 17–38.
13. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 328 str.
14. Slamič Sara: Revidiranje osnovnih sredstev. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 44 str.
15. Taylor H. Donald, Glezen G. Wiliam: Revidiranje - Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
16. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.

17. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547 str.
18. Whittington O. Ray & Pany Kurt: Principles of Auditing and Other Assurance Services, 13th edition. Singapore : McGraw-Hill International editions, 2001. 816 str.
19. Zupančič Vera: Osnovna sredstva v prenovljenih standardih. IKS, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 12, str. 28–42.
20. Zupančič Vera: Izkaz uspeha – amortizacija. IKS Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2002, št. 1–2, str. 80–87.
21. Zupančič Vera, Štrekelj Vlado: Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2003, št. 3, str. 11–43.

7 VIRI

1. Kodeks računovodskih načel. IKS, Ljubljana, 1995, 5, priloga.
2. Mednarodni računovodski standard 16 (spremenjen 1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 20 str.
3. Osnovna sredstva. Gradivo za izobraževanje, 2002, PricewaterhouseCoopers.
4. Predpisi o gospodarskih družbah z uvodnimi pojasnili dr. Marka Brusa in sodnem registru. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije, 2001. 480 str.
5. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 339 str.
6. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ljubljana: Ministrstvo za finance. 2003, str. 46, http://www.sigov.si/mf/slov/nadz_proracuna/usmeritve.pdf.
7. Zakon o davku od dobička pravnih oseb. Ljubljana : Uradni list RS, št.14/2003; 29.1.2003.
8. Zakon o revidiranju. Ljubljana : Uradni list RS št. 11/01; 6. 7. 2001, http://www.si-revizija.si/o_siru/zakon_statut.shtml

8 PRILOGA

Priloga 1: Vodilna tabela podjetja X

VODILNA TABELA - OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA							
	Zemljišča	Zgradbe	Proizvajalna oprema	Drobni inventar	OOS v pridobivanju	Predujmi za OOS	Skupaj
Nabavna vrednost							
Stanje 31. 12. 2001	1.578.890	20.325.615	18.303.950	134.040	1.410.472	171.542	41.924.509
Popravki po otvoritveni bilanci							
Stanje 1. 1. 2002	-	-	-	-	-	-	-
Neposredna povečanja-investicije	-	-	3.175	-	3.163.345	-	3.166.520
Neposredna povečanja – avansi	-	-	-	-	-	57.805	57.805
Prenos z investicij v teku	30.887	948.846	2.318.557	3.697	(3.301.987)	-	-
Zmanjšanja med letom	(30.670)	(319.890)	(572.244)	(64.695)	(33.966)	-	(1.021.465)
Prevrednotenje zaradi oslabitve/krepite	-	-	-	-	-	-	-
Premiki med grupami	-	-	-	-	-	-	-
Stanje 31. 12. 2002	1.579.107	20.954.571	20.053.438	73.042	1.237.864	229.347	44.127.369
Popravek vrednosti							
Stanje 31. 12. 2001	-	9.075.337	13.070.805	100.206	-	-	22.246.348
Popravki po otvoritveni bilanci							
1. Januarja 2002	-	-	-	-	-	-	-
Amortizacija v letu	-	495.869	1.326.425	17.639	-	-	1.839.933
Zmanjšanja med letom	-	(218.681)	(543.406)	(64.644)	-	-	(826.731)
Prevrednotenje zaradi oslabitve/krepite	-	-	-	-	-	-	-
Premiki med grupami	-	241	(241)	-	-	-	-
Stanje 31. 12. 2002	-	-	-	-	-	-	-
Sed.vred. 31. 12. 2002	1.579.107	11.601.805	6.199.855	19.841	1.237.864	229.347	20.867.819
Sed. vred. 31. 12. 2001	1.578.890	11.250.278	5.233.145	33.834	1.410.472	171.542	19.678.161

