

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**REVIDIRANJE POŠTENE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH
SREDSTEV**

Ljubljana, oktober 2006

VALENTINA MATEKOVIČ

Študentka VALENTINA MATEKOVIČ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. MARKA HOČEVARJA, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 4.10.2006

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. PREDSTAVITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH IN MEDNARODNIH STANDARDIH RAČUNOVODSKEGA POROČANJA	2
2.1. Opredmetena osnovna sredstva v SRS	3
2.1.1. SRS – njihov razvoj in sprejemanje, s poudarkom na opredmetenih osnovnih sredstvih.....	3
2.1.2. Opredelitev in pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS (2006).....	5
2.1.3. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v SRS (2006).....	7
2.2. Opredmetena osnovna sredstva v MSRP	8
2.2.1. Opredelitev in pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP	10
2.2.2. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP.....	10
2.3. Primerjava SRS in MSRP na področju opredmetenih osnovnih sredstev	10
3. VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV, S POUĐARKOM NA POŠTENI VREDNOSTI	11
3.1. Resničnost in poštenost v ekonomiji.....	11
3.2. Načelo poštene vrednosti	12
3.3. Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev	16
3.3.1. Podlage za začetno merjenje opredmetenih osnovnih v računovodskih razvidih in izkazih.....	17
3.3.2. Merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovi pridobitvi v SRS (2006)	18
3.3.2.1. Model nabavne vrednosti	18
3.3.2.2. Model prevrednotenja	21
3.3.2.3. Uporaba modela nabavne vrednosti ali modela prevrednotenja?.....	24
3.3.3. Merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovi pridobitvi v MSRP.....	25
3.3.3.1. Okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP	25
3.3.3.2. Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP	26
3.3.3.3. Odprava oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP	28
4. REVIZORJEVA VLOGA PRI OCENJEVANJU POŠTENE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	29
4.1. Področje veščakovega dela.....	30
4.2. Uporaba veščakovih (ocenjevalčevih) storitev pri delu revizorja.....	31
4.3. Revizorjeva ocena veščaka	32
4.4. Odgovornost veščaka (ocenjevalca) in odgovornost revizorja	34
5. SKLEP	35
LITERATURA	37
VIRI	37

1. UVOD

Sredstva so lahko v različnih oblikah: običajno so opredmetena, lahko pa se pojavijo tudi v neopredmeteni obliki. Podjetja jih posedujejo in obvladujejo zaradi preteklih poslovnih dogodkov, pričakujejo pa, da bodo v prihodnosti pritekale od njih gospodarske koristi. Obstaja več načinov, kako lahko od posameznega sredstva pritečejo v podjetje prihodnje gospodarske koristi. Tako lahko podjetje uporablja sredstvo za opravljanje dejavnosti, lahko ga zamenja za drugo sredstvo, lahko ga uporabi za poravnavo svojega dolga ali ga proda z dobičkom. Da pa lahko sredstva sploh upoštevamo v poslovnih knjigah podjetja, morajo poleg verjetnih bodočih gospodarskih koristi izpolnjevati še druge pogoje. Eden izmed teh je, da imajo vrednost ali ceno, ki jo lahko izmerimo ter, da jih lahko vrednotimo (Hieng et al., 2004, str. 20).

Opredmetena osnovna sredstva so dolgoročna sredstva. V nekaterih podjetjih predstavljajo večino sredstev, v drugih pa vsaj zelo pomembno postavko med sredstvi. V večini slovenskih podjetjih so opredmetena osnovna sredstva še vedno ena izmed pomembnejših postavk v bilanci stanja, saj gre praviloma za sredstva z najdaljšo dobo koristnosti. Prav tako velja, da opredmetena osnovna sredstva v večini družb dolgoročno vplivajo na njihovo celotno poslovanje in celo na obstoj. Zaradi tega je zelo pomembno, kdaj in kako so le-ta pripoznana v poslovnih knjigah podjetja.

Način, kako so opredmetena osnovna sredstva izkazana, merjena in predvsem vrednotena v računovodskih izkazih, lahko zelo pomembno vpliva na izkazano učinkovitost poslovanja v izkazu poslovnega izida. Ta pa skupaj z drugimi računovodskimi izkazi nudi širokemu krogu uporabnikov informacije o finančnem položaju in uspešnosti podjetja, ki so koristne pri odločanju in sprejemanju poslovnih odločitev. Prav zato je zelo pomembno, da računovodski izkazi podajajo resnično in pošteno sliko finančnega stanja in izkaza poslovnega izida, ter da se uporabniki računovodskih izkazov nanje lahko zanesejo.

Računovodski izkazi so prikazani resnično in pošteno takrat, kadar je vsaka njihova postavka izkazana po pošteni vrednosti. Kljub dejstvu, da različni modeli računovodskega poročanja pojmujejo resničnost in poštenost različno, pa za vse velja splošno pravilo, da je potrebno izkazovati premoženje, obveznosti in poslovni izid po pošteni oziroma realni vrednosti. Zato je potrebno računovodskemu obravnavanju ekonomskih kategorij po pošteni vrednosti posvetiti posebno pozornost. Pri tem pa ima pomembno vlogo tudi revizor, ki po opravljenem postopku revidiranja poda neodvisno mnenje o tem, ali računovodski izkazi družbe prikazujejo resnično in pošteno sliko finančnega stanja ter poslovnega izida.

Diplomsko delo pred vami je razdeljeno na tri vsebinska poglavja. V prvem poglavju bom predstavila sama opredmetena osnovna sredstva kot to narekujejo Slovenski računovodski standardi in Mednarodni standardi računovodskega poročanja. Po splošni predstavitvi opredmetenih osnovnih sredstev v slovenskem in mednarodnem računovodskem okviru, se

bom navezala na problematiko njihovega vrednotenja, s poudarkom na pošteni vrednosti. Predstavljene so rešitve v zvezi s prevrednotenjem opredmetenih osnovnih sredstev na njihovo pošteno vrednost po obeh standardih. V zadnjem, tretjem, vsebinskem delu pa še vključim revizorja in njegovo vlogo pri ocenjevanju poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju.

Namen mojega diplomskega dela je predstaviti pojem poštene vrednosti v povezavi z računovodstvom opredmetenih osnovnih sredstev ter revizorjevo vlogo v omenjeni tematiki.

2. PREDSTAVITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SLOVENSKIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH IN MEDNARODNIH STANDARDIH RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

Pri merjenju preteklih in prihodnjih gospodarskih aktivnosti nam je med drugimi orodji v pomoč tudi računovodstvo. Ekonomski sistemi in poslovna okolja podjetij se od države do države bolj ali manj razlikujejo, zaradi česa se razlikujejo tudi računovodske metode in okvirji poročanja. Razvoj računovodstva v različnih državah je pripeljal do različne prakse in različnih predpisov. V času globalnega gospodarstva in s širitvijo poslovanja izven meja matične države, pa je postal tak način spremljanja poslovanja neustrezen. Da se na kapitalških trgih zagotovi primerljivost podjetij z vseh koncev sveta, je potrebna enaka podlaga za pripravo računovodskih izkazov. To je bila temeljna spodbuda in tudi gonilna sila za razvoj enotnih računovodskih standardov v smeri svetovnih računovodskih standardov, ki naj bi zagotovili primerljivost poročil o poslovanju podjetij povsod na svetu (Vezjak, 2005, str. 2).

Globalno poslovanje potrebuje torej skupni računovodski »jezik« za posredovanje vrednostnih informacij o poslovanju podjetij. Mednarodni računovodski standardi oziroma mednarodni standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP), kot se imenujejo od leta 2001 dalje, so se v zadnjih nekaj letih cilju postati enotni standardi za države po svetu zelo približali. Leta 2005 naj bi MSRP uporabljalo že več kot 100 držav (Vezjak, 2005, str. 3).

Kljub težnji po poenotenju računovodenja in računovodskega poročanja, morajo podjetja v nekaterih državah sestavljati svoje računovodske izkaze v skladu z državnimi standardi oziroma predpisi. To velja tudi za Slovenijo. Slovenska podjetja morajo na podlagi Zakona o gospodarskih družbah (ZGD) sestavljati računovodske izkaze v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS). ZGD je temeljni in istočasno zato tudi najpomembnejši zakon, ki ureja delovanje gospodarskih družb pri nas, medtem ko so SRS temeljna in zakonsko določena strokovna pravila na področju računovodenja.

Vendar pa Slovenija kot polnopravna članica Evropske skupnosti mora spoštovati tudi evropski pravni red. To pomeni, da na področju računovodenja in revidiranja ne sme biti v nasprotju predvsem s 4. in 7. družbeno-pravno smernico Evropske skupnosti¹, s katerima so določena temeljna pravila računovodenja v EU. Posledično to pomeni, da SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP (Odar, 2004, str.9).

Diplomsko nalogo bom nadaljevala s predstavitvijo bistvenih zakonskih določil glede računovodenja opredmetenih osnovnih sredstev. Predstavila bom ureditev računovodenja opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP ter povzela razlike med standardoma. Pri tem naj omenim, da je zaradi vsebinsko zaokrožene celote problematika vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev po obeh standardih zajeta v poglavju 3.3.

2.1. Opredmetena osnovna sredstva v SRS

Za boljše razumevanje problematike vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, si moramo najprej odgovoriti na prvi pogled zelo preprosto vprašanje: Kaj je opredmeteno osnovno sredstvo? V tem poglavju bom torej opredmetena osnovna sredstva opredelila in predstavila podlage za njihovo začetno računovodsko merjenje kot to narekujejo SRS. Še prej si pa pogledajmo sam razvoj SRS, v katerem so poudarjene vsebinske spremembe, ki se nanašajo na opredmetena osnovna sredstva.

2.1.1. SRS – njihov razvoj in sprejemanje, s poudarkom na opredmetenih osnovnih sredstvih

SRS so obligatorna strokovna pravila na področju računovodenja v Sloveniji. Do sprejetja prvotnih SRS leta 1993, je bil proces računovodskega delovanja urejen z državnimi zakoni in predpisi. Po tem je to vlogo prevzela vrhovna strokovna organizacija Slovenski inštitut za revizijo. Prvi SRS so bili oblikovani na podlagi 5. člena Zakona o računovodstvu iz leta 1989. Posebna komisija za pripravo predlogov SRS, imenovana s strani Zveze društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, je pripravila predloge 32 standardov. Po vključitvi sprejemljivih pripomb in dopolnitev, je komisija predložila dokončno besedilo SRS v potrditev in sprejem najvišjemu organu Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, izvršnemu odboru. Ta jih je aprila 1993 tudi sprejel. SRS 1 (1994) je obdeloval metode zajemanja in izkazovanja opredmetenih osnovnih sredstev, revaloriziranje opredmetenih osnovnih sredstev ter izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev v skupinski bilanci stanja. Zajemal je tudi opredelitev pojmov, razlago izrazov ter pojasnila v zvezi s standardom za njegovo boljše razumevanje. Kljub temu pa prvotni SRS, ki so temeljili na

¹ Četrta smernica 78/660/EGS je Evropska skupnost sprejela 25. julija 1978 in je smernica o poenoteni letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, Sedma smernica 83/349/EGS z dne 13. junija 1983 je pa smernica o konsolidiranih računovodskih izkazih družb (Odar, 2004, str. 12).

ZGD, niso bili objavljeni v Uradnem listu Republike Slovenije, kar je povzročilo številne težave in strokovne dileme v zvezi z njihovo strokovno veljavnostjo.

Z leti je razvoj računovodske stroke v svetu napredoval, kar je vplivalo tudi na razvoj SRS. Prvič prenovljeni in izpopolnjeni SRS so bili sprejeti leta 2001, uporabljati pa so se začeli 1. januarja 2002. Bili so rezultat dosežkov razvoja slovenske teorije računovodenja z upoštevanjem najnovejših svetovnih trendov in ureditev predvsem v mednarodnih računovodskih standardih. Sistematika SRS se je ohranila. Za sprejem novih 38 SRS je po spremembah ZGD bilo potrebno mnenje Gospodarske zbornice Slovenije in Agencije za trg vrednostnih papirjev ter soglasje Ministrstva za finance in Ministrstva za gospodarstvo. Spremenjeni SRS so bili objavljeni v Uradnem listu RS in tako dobili tudi uradni status zakona (Podbevšek, 2006, str.194).

Prenovljeni SRS so na področju opredmetenih osnovnih sredstev prinesli naslednje novosti:

1. dopolnjene določbe glede pripoznanja opredmetenih osnovnih sredstev,
2. dopolnjene določbe glede obračunavanja amortizacije,
3. revaloriziranje OOS je nadomestilo prevrednotenje OOS,
4. določbe o razkritju opredmetenih osnovnih sredstev so bile v SRS (1994) opredeljene v SRS 24, in sicer v delu, ki govori o pojasnilu k bilanci stanja, medtem ko so v prenovljenih SRS sestavni del vsakega standarda.

Za SRS (2002) lahko rečemo, da so združevali domačo računovodsko teorijo z mednarodnimi zahtevami, zlasti z mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske skupnosti. Vendar se s tem razvoj računovodske stroke pri nas ni ustavil. SRS so bili v letu 2005 znova prenovljeni.

Po vstopu Slovenije v Evropsko unijo in začetku uporabe evropske zakonodaje je Slovenija morala spremeniti in dopolniti ZGD. ZGD med drugim opredeljuje zasnove in temelje računovodenja družb. S tem je mišljen način računovodskega spremljanja poslovanja, način vrednotenja in merjenja posameznih računovodskih kategorij, izdelava računovodskih izkazov ter ugotovitev finančnega in poslovnega izida gospodarskih družb. S spremembami ZGD-H, sprejetimi konec leta 2004, je bilo Slovenskemu inštitutu za revizijo predpisano, da SRS uskladi z zahtevami ZGD.

Spremenile so se pa tudi direktive EU, ki se nanašajo na računovodenje. Zakonska obveza, ki pravi, da SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP ter Direktivo 78/660/EGS in Direktivo 83/349/EGS, je predstavljala še en razlog za prenovo SRS v letu 2005. Posebna delovna skupina pri slovenskem inštitutu za revizijo je pripravila predlog novih SRS, ki ga je obravnavala posebna komisija pri Slovenskem inštitutu za revizijo. Strokovni svet inštituta je predlog SRS soglasno sprejel in ga dal v javno obravnavo, ki je bila zaključena septembra 2005. Po pričakovanem soglasju ministra, pristojnega za finance, in ministra pristojnega za gospodarstvo, so bili SRS (2006) objavljeni v Uradnem listu RS. Novi SRS so se pričeli uporabljati s 1. januarjem 2006 oz. s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Spremenjeni in dopolnjeni so bili skoraj vsi veljavni SRS (2002), največje vsebinske spremembe pa so bile opravljene v okviru Uvoda v SRS ter v okviru finančnih naložb. Podrobneje se moje diplomsko delo ne spušča v obravnavo vseh spremenjenih SRS (2002), temveč se osredotoča na predstavitev sprememb, ki zadevajo opredmetena osnovna sredstva in njihovo vrednotenje po pošteni vrednosti.

2.1.2. Opredelitev in pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS (2006)

Tematika opredmetenih osnovnih sredstev je podrobneje obravnavana v SRS 1. In sicer ta standard pravi, da je opredmeteno osnovno sredstvo »sredstvo v lasti ali 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 v enem obračunskem obdobju« (SRS 1 (2006)). Dodatna pogoja, ki sta predpisana za pripoznavanje opredmetenega osnovnega sredstva sta (SRS 1.7., 2006):

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

Ena izmed najpogostejših predstav o opredmetenih osnovnih sredstvih je, da so to otipljive dobrine v proizvodnem procesu. Vendar se za zgradbami in stroji skriva veliko več. Opredmetena osnovna sredstva obsegajo:

- zemljišča,
- zgradbe,
- proizvodjalna oprema,
- druga oprema in
- biološka sredstva.

Nadomestni deli opredmetenih osnovnih sredstev se kupujejo za različne namene, zato se računovodsko obravnavajo skladno z njihovo dejansko namembnostjo. Praviloma se kot opredmetena osnovna sredstva obravnavajo le nadomestni deli večjih vrednosti, medtem ko se tisti, ki so namenjeni popravilom ali vzdrževanju, obravnavajo kot material za vzdrževanje.

Vrednostno manj pomembni kategoriji opredmetenih osnovnih sredstev sta drobni inventar in material. Standard navaja, da "opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega vrednosti 500 evrov, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega vrednosti 500 evrov, se lahko razporedijo med material" (SRS 1.47., 2006). Opredelitev obeh kategorij je jasna, a ju v podjetjih še vedno zamenjujejo.

Med opredmetenimi osnovnimi sredstvi ne izkazujemo le sredstev, ki jih ima podjetje v lasti, temveč med njimi izkazujemo tudi opredmetena osnovna sredstva, pridobljena na podlagi

finančnega najema (Hieng et al., 2004, str. 24). Za ta opredmetena osnovna sredstva je značilno, da ima najemnik nad njimi ekonomsko lastništvo. To pomeni, da pridobiva najemnik gospodarske koristi iz uporabe v najem vzetega opredmetenega osnovnega sredstva v pretežnem delu njegove dobe koristnosti. Lastniška pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Pri finančnem najemu opredmetenega osnovnega sredstva je torej bistvena gospodarska stvarnost in ne pravna oblika. Kljub temu so tovrstna opredmetena osnovna sredstva sestavni del aktive bilance stanja podjetja in s tem deležna svoje pozornosti.

V bilanci stanja se med opredmetenimi osnovnimi sredstvi izkazujejo tudi dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, medtem ko se knjigovodsko izkazujejo kot sestavni del terjatev.

Pri razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev v poslovnih knjigah glede uporabe je pomembno, da se pri zgradbah in opremi ločeno izkazujejo stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo od stvari, ki so že usposobljene za uporabo. Kot opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi se obravnavajo tudi nepremičnine, ki se še gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. Sicer so opredmetena osnovna sredstva, uporabljena za dajanje v najem in ki izpolnjujejo pogoje za razvrstitev med naložbene nepremičnine, podrobneje obravnavana v novih SRS 6.

Ločeno je potrebno izkazovati tudi deleže v skupaj obvladovanih opredmetenih osnovnih sredstvih. Le-ti se namreč obravnavajo, razvrščajo in izkazujejo posebej, glede na vrsto skupaj obvladovanih sredstev.

Kot novost pri ločenem prikazovanju sredstev naj navedem, da novi standard v poglavju o razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev ne predvideva več ločenega izkazovanja opredmetenih osnovnih sredstev, ki se trajno ne uporabljajo, a so še uporabna.

Na splošno lahko povem, da so opredmetena osnovna sredstva sredstva, katerih vrednosti se pri sodelovanju v poslovnih procesih postopoma prenašajo na poslovne učinke. Pri tem je še potrebno omeniti, da se v poslovnih procesih vračajo v prvotno pojavno obliko praviloma v obdobju, daljšem od leta dni. Izjema so zemljišča in še nekatera druga opredmetena osnovna sredstva, kot na primer predmeti muzejske vrednosti in umetniška dela, saj se njihove vrednosti v poslovnih procesih ne prenašajo (Kodeks računovodskih načel, 1998).

Pomembno je vedeti, da v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi ne smemo pozabiti na določbe v ostalih standardih, ki so povezani s SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva. Eden od teh standardov je SRS 13. V njem so opredeljeni stroški amortizacije, ki vplivajo na knjigovodsko vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja. SRS 1 je prav tako povezan s SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

2.1.3. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v SRS (2006)

Pojem amortizacije in njen obračun je posebej obravnavan v SRS 13 – Stroški amortizacije. Kljub temu, da je v SRS namenjen amortizaciji poseben računovodski standard, zasledimo določbe o amortiziranju tudi v SRS 1 in 2.

V posameznem sredstvu podjetja so utelešene bodoče gospodarske koristi, ki skozi poslovni proces prehajajo v poslovne učinke. Pri tem moramo fizično obrabljanje in tehnično zastarelost sredstev upoštevati pri odhodkih podjetja. To storimo tako, da v posameznem obračunskem obdobju zmanjšamo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva za ustrezen strošek amortizacije. S pravilnim amortiziranjem zagotovimo, da so amortizirljivi zneski osnovnih sredstev dosledno razporejeni glede na obračunska obdobja, v katerih iz njih izhajajo gospodarske koristi. Pa vendar ne obračunavamo stroškov amortizacije od vseh opredmetenih osnovnih sredstev.

Amortizacije ne obračunavamo od:

- zemljišč in drugih naravnih bogastev (razen nekaterih zemljišč, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov. Amortizacijska osnova za takšna zemljišča se določi na enak način kot za druga opredmetena osnovna sredstva. Amortizacijska osnova je nabavna ali prevrednotena vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zmanjšana za preostalo vrednost.),
- opredmetenih osnovnih sredstev do njihove usposobitve uporabo,
- opredmetenih osnovnih sredstev kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- spodnjega ustroja železniških prog, cest, letališč in podobnega,
- drugih opredmetenih osnovnih sredstev, katerih uporaba ni časovno omejena.

Ostanejo amortizirljiva sredstva in to so tista, :

- ki se uporabljajo več kot eno poslovno leto,
- katerih doba koristnosti je omejena,
- ki so namenjena proizvodnji ali dobavljanju proizvodov oziroma storitev, posojanju drugim za plačilo ali se posedujejo za druge namene,
- ki čeprav se ne uporabljajo več ali so izločena iz uporabe, a še niso v celoti amortizirana.

Pri izračunu stroška amortizacije je potrebno poznavanje amortizacijske osnove, dobe koristnosti ter metode amortiziranja.

Amortizacijska osnova je lahko nabavna vrednost (Virčon, 2004, str. 39):

- z dodatnimi vlaganji, zmanjšana za preostalo vrednost, ki jo v podjetju določajo za najpomembnejša opredmetena osnovna sredstva,
- povečana za znesek prevrednotenja zaradi okrepitve ali,
- ki je zmanjšana za znesek prevrednotenja zaradi oslabitve.

Preostala vrednost vseh opredmetenih osnovnih sredstev se skladno s SRS 1.18. in SRS 1.46. določi v znesku, ki bi ga podjetje prejelo ob odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva, zmanjšanem za pričakovane stroške odtujitve. Za stroške likvidacije se skladno s SRS 1.18. štejejo pričakovani stroški odtujitve, ne pa tudi stroški razgradnje, odstranitve in obnove mesta, saj so slednji sestavni del amortizacijske osnove opredmetenih osnovnih sredstev. Pri nekaterih opredmetenih osnovnih sredstvih, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov, je preostala vrednost praviloma pomembna, zato zmanjšuje amortizacijsko osnovo takšnih sredstev. Preostala vrednost je torej ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje prejelo ob odtujitvi nekaterih opredmetenih osnovnih sredstev, kot so kamnolomi in odlagališča odpadkov, zmanjšan za pričakovane stroške odtujitve.

Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je po točki SRS 13.8 (2006) odvisna od pričakovanega fizičnega izrabljanja, pričakovanega tehničnega in gospodarskega staranja ter od pričakovanih zakonskih in ostalih omejitev uporabe. Izmed vseh naštetih dejavnikov je za dobo koristnosti posameznega sredstva treba upoštevati tisto, ki je najkrajša.

V podjetju imajo po novih določbah SRS možnost izbire med tremi različnimi metodami amortiziranja glede na vzorec pojavljanja gospodarskih koristi v celotni dobi koristnosti sredstva. To so enakomerno časovno amortiziranje, padajoče časovno amortiziranje in metoda proizvedenih enot. Pomembno je, da v podjetju dosledno uporabljajo izbrano metodo med obračunskimi obdobji. V kolikor zaradi spremenjenih okoliščin izbrana metoda ne odraža realnih stroškov amortizacije, se ta lahko spremeni. Pri tem je potrebno učinke spremembe metode izmeriti, v poročilu pa še opisati razloge zanjo.

Zaradi spremenjenih okoliščin, se lahko poleg izbrane metode amortiziranja posameznih opredmetenih osnovnih sredstev spremenijo tudi prvotno določena doba koristnosti, amortizacijska stopnja in amortizacijska osnova. Če podjetje ustrezno ne spremeni navedenih predpostavk, so stroški amortizacije prikazani nerealno in s tem poslovni izid. Zato je izredno pomembno, da podjetje posveti veliko pozornosti pravilnemu obračunavanju stroškov amortizacije, saj je od tega odvisno tudi pošteno prikazovanje opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja.

2.2. Opredmetena osnovna sredstva v MSRP

S 1. 5. 2004 je Slovenija postala del razširjene Evropske skupnosti. To je pomenilo veliko novosti na različnih področjih, tudi na področju računovodenja. V skladu z zahtevo Sveta ministrov Evropske skupnosti morajo podjetja, katerih vrednostni papirji kotirajo na organiziranem trgu, z letom 2005 pripraviti svoje skupinske računovodske izkaze po MSRP. Zahteva je postala zavezujoča za vsa slovenska podjetja, ki so že ali pa še bodo uvrščena na borzo vrednostnih papirjev, prav tako pa tudi za vse podružnice evropskih podjetij v Sloveniji, ki kotirajo na borzi.

Izmed vseh mednarodnih računovodskih standardov sta za moje diplomsko delo najpomembnejša MSRP 16 in MSRP 36, ki vsebinsko obravnavata opredmetena osnovna sredstva. MSRP 16 obravnava opredmetena osnovna sredstva kot posamezno ekonomsko kategorijo, MSRP 36 pa predpisuje postopke, ki jih podjetje uporablja pri oslabitvi sredstev.

Mednarodni računovodski standard 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) je postal veljaven marca leta 1982. Spremenjen je bil decembra leta 1993. V naslednjih letih so spremembe ostalih mednarodnih računovodskih standardov in razlag pomenile spremembe različnih členov MSRP 16. To je bilo potrebno zato, da se zagotovi primerljivost, povezanost in skladnost MSRP 16 z ostalimi standardi. V decembru leta 2003 je bil MSRP 16 znova spremenjen. Slednji spremenjeni standard se uporablja za vsa opredmetena osnovna sredstva, razen če je v kakšnem drugem MSRP določeno ali dovoljeno drugače. Uporablja se za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2005 ali kasneje (Podbevšek, 2005, str. 88).

Pri uporabi MSRP 16 morajo v podjetju uporabljati tudi tri pojasnila Strokovnega odbora za pojasnjevanje standardov, in sicer (Uradni list Evropske unije, št. 2238/2004):

- SOP 6: Stroški spreminjanja obstoječih računalniških programov ;
- SOP 14: Opredmetena osnovna sredstva – nadomestila za oslabitev ali izgubo posameznih sredstev;
- SOP 23: Opredmetena osnovna sredstva – stroški rednih pregledov oziroma popravil.

MSRP 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov namreč zahteva, da mora podjetje v svojih računovodskih izkazih razkriti skladnost izkazov z MSRP. Prav tako ta standard opredeljuje, da podjetje ne sme razglasiti svojih računovodskih izkazov za skladne z MSRP, če niso v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega standarda in z vsakim ustreznim pojasnilom (Vezjak, 2005, str. 8).

V povezavi z MSRP 16 morajo v podjetju upoštevati tudi določila naslednjih MSRP:

- MSRP 8 – Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev,
- MSRP 17 – Najemi,
- MSRP 19 – Zasluzki zaposlencev,
- MSRP 23 – Stroški izposojanja,
- MSRP 36 – Oslabitev sredstev in
- MSRP 41 – Kmetijstvo

Nadaljevala bom z opredelitvijo, pripoznavanjem in amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP ter povzela ugotovitve primerjave med SRS in MSRP na tem področju opredmetenih osnovnih sredstev.

2.2.1. Opredelitev in pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP

Sama definicija opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP 16 se v primerjavi z definicijo v SRS 1 bistveno ne razlikuje. Po MSRP 16 so to opredmetena sredstva, ki:

- jih podjetje uporablja pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov oziroma opravljanju storitev, jih daje v najem drugim ali jih uporablja za pisarniške namene in
- jih bo po pričakovanju uporabljalo več kot le v enem obračunskem obdobju.

Izpolnjena morata biti tudi dva pogoja, da je mogoče opredmeteno osnovno sredstvo prikazati v bilanci stanja podjetja. Kot v SRS 1, tudi v MSRP 16 velja, da se posamezno opredmeteno osnovno sredstvo lahko pripozna kot sredstvo izključno, če je:

- verjetno, da bodo s sredstvom povezane bodoče gospodarske koristi pritekale v podjetje ter
- mogoče nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zanesljivo izmeriti.

2.2.2. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP

Leta 2001 je bil standard MSRP 4, ki je obravnaval obračunavanje amortizacije iz MSRP umaknjen, in nadomeščen z MSRP 16 – Opredmetena osnovna sredstva, MSRP 22 – Poslovne združitve ter MSRP 38 – Neopredmetena sredstva. V tem delu diplomske naloge se bom osredotočila na določila glede amortizacije, opredeljena v MSRP 16.

Tako kot po SRS morajo podjetja po MSRP določiti za izračun amortizacije opredmetenega osnovnega sredstva amortizacijsko osnovo, dobo koristnosti in nato še metodo amortiziranja. Po določitvi vsega prej naštetega, se amortizirljivi znesek opredmetenega osnovnega sredstva razporedi na celotno dobo njegove koristnosti, obračunana amortizacija posameznega obdobja pa pomeni odhodek podjetja (Podbevšek, 2005, str. 89).

2.3. Primerjava SRS in MSRP na področju opredmetenih osnovnih sredstev

S SRS (2006) je Slovenija storila pomemben korak v razvoju računovodske stroke. Že SRS iz leta 2002 so temeljili na enakih teoretičnih osnovah kot MSRP, zato med standardi ni bilo velikih razlik. Z novimi standardi so te razlike še manjše, predvsem pa so ključne rešitve glede merjenja gospodarskih kategorij usklajene z rešitvami iz MSRP (Vežjak, 2006, str. 7).

V nadaljevanju diplomskega dela bom predstavila podobnosti in razlike med določili glede pripoznavanja in amortiziranja, ki jih v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi navajajo SRS (2006) in MSRP.

Pri pripoznavanju opredmetenih osnovnih sredstev sta oba standarda usklajena. Tako SRS kot MSRP pripoznata za posamezno opredmeteno osnovno sredstvo tisto sredstvo, ki je v lasti ali finančnem najemu podjetja z namenom, da ga uporablja pri ustvarjanju proizvodov oziroma

opravljanju storitev. Lahko ga uporablja tudi za pisarniške namene ali ga daje v najem. V vsakem primeru pa se pričakuje, da bo v uporabi več kot v enem obračunskem obdobju. Glede pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev je med standardoma razlika v (Vrčon, 2004, str. 15-17):

- opredelitvi, kaj vse obsega opredmetena osnovna sredstva => v SRS so to zemljišča, zgradbe, proizvodjalna oprema, druga oprema in biološka sredstva, a MSRP ločujejo zemljišča in zgradbe, naprave in opremo, druge vrste sredstev, ki so ustrezno opredeljena in popravek vrednosti,
- opredelitvi, za katera sredstva se standard ne uporablja => v MSRP 16 so to biološka sredstva, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo in so podrobneje obravnavna v MSRP 41-Kmetijstvo, ter rudarske pravice in zaloge neobnovljivih naravnih dobrin kot so nafta, rudnine in zemeljski plin.

Tudi za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev lahko povem, da med SRS in MSRP ni bistvenih razlik. Za oba standarda veljajo enaka določila pri opredelitvi amortizacijske osnove in izbiri metode amortiziranja, manjše razlike se pojavljajo le pri določanju dobe koristnosti. MSRP za razliko od SRS pri določanju dobe koristnosti ne upoštevajo gospodarskega staranja, temveč pričakovano rabo sredstev, ki se določi na podlagi pričakovane zmogljivosti sredstva ali fizičnih izločkov.

Lahko povzamem, SRS 1 (2006) na tem področju ni doživel veliko vsebinskih sprememb in dopolnitev, saj je bil pred tem veljaven SRS 1 (2002) praktično že usklajen z MSRP 16 in z drugimi MSRP. Vsebinsko najpomembnejše spremembe in dopolnitve se nanašajo prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev, kar bo podrobneje predstavljeno poglavjih, ki sledijo.

3. VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV, S POUDARKOM NA POŠTENI VREDNOSTI

3.1. Resničnost in poštenost v ekonomiji

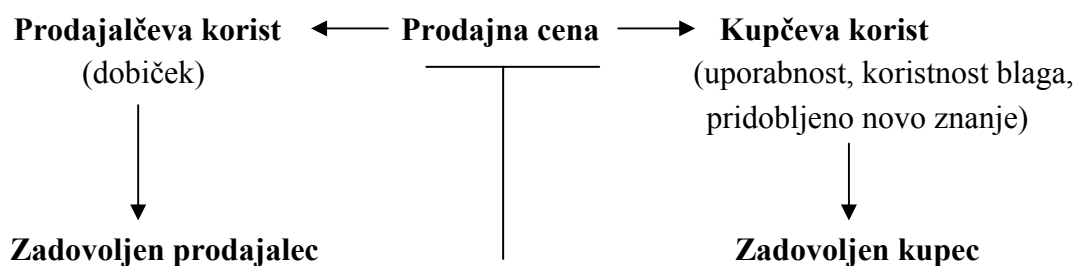
Resničnost in poštenost sta moralni kategoriji, ki sta vedno bolj deležni kritične obravnave tudi v ekonomski stroki. To velja še posebej za računovodstvo, revizijo in druge zaupniške poklice, kjer se pojavlja vedno več stvari, ki jih ni mogoče matematično ali statistično modelirati, ter tako postaviti pravila za objektivno spoznavanje poslovnih procesov in stanj. V takih primerih smo se dolžni obrniti na ekonomske strokovnjake. V ekonomski teoriji in praksi se strokovnjaki nenehno ukvarjajo z ekonomski kategorijami in s tem, kako jih je treba doumeti, pojasnjevati in uporabljati, da bi bile strokovno primerne oziroma neoporečne. Oni so si s strokovnostjo in moralnostjo ustvarili zaupanje v njihovo ravnanje, mnenje in rešitve (Koletnik, 2005, str. 3).

Resničnost pomeni, da vse kar povemo, ponudimo, prodamo ni namišljeno ali drugačno, kot si predstavljamo. Ali drugače, ne gre za privide v smislu obstoja, vrednosti in koristi. Pa vendar se pri tem pojmu soočamo z resnico, da splošne resnice ni. Obstajajo številni primeri, ko dva veščaka gledata na strokovno reč popolnoma različno, pa nobenemu od njiju ne bi mogli očitati, da je nevešč ali strokovno manj podprt. Gre le za dejstvo, da imata o isti stvari različne poglede, kjer vsak skuša s svojimi argumenti oziroma gledanji dokazovati resnico (Koletnik, 2005, str. 5).

Poštenost v ekonomski stroki pomeni, da si je poslovnež opredelil in uresničil zastavljene poslovne cilje znotraj mej zdravega egoizma. Torej na način, da ni v očeh niti poslovnih partnerjev niti okolja nasploh prekršil veljavne morale, in ni postal goljuf. Ljudje imajo o njemu dobro mnenje, priznavajo njegovo dejavnost kot splošno sprejemljivo, vedo pa tudi, da so njegova stremjenja taka, da bo za doseglo poslovnih ciljev vlagal veliko fizičnih in umskih naporov (Koletnik, 2005, str. 5).

Pošteno in pravilno pri poslih je, da zaslužimo. Strokovno to pomeni, da k stroškovni ceni pripišemo nek normalni dobiček in s tako prodajno ceno blago prodamo. Norme za velikost dobička ni. Uveljavljeno je načelo, da sta obogatitev in poslovna korist normalni samo tedaj, kadar sta sorazmerni z umskim ali fizičnim naporom. Moralni okvir dobička postavljata kupec in prodajalec na podlagi obojestranskih zadovoljstev in koristi. To kaže tudi slika 1. Korist se meri z uporabnostjo. Če koristnost oziroma uporabna vrednost nekega predmeta pri uporabniku narašča, vzpodbudi ta večje povpraševanje in posledično porast cene. Iz tega je razvidno, da ceno posamezne stvari določajo zlasti trije pomembni dejavniki. To so ponudba, povpraševanje in koristnost. Koristnost je vedno subjektivna, se pravi v rokah odločanja posameznika, ki sredstvo ali kupuje ali prodaja (Torkar, Pšunder, 2003, str. 10).

Slika 1: Poštenost v ekonomiji



Vir: Koletnik, 2005, str. 5.

3.2. Načelo poštene vrednosti

Bistvo načela resničnega in poštenega prikazovanja finančnega položaja ter poslovne uspešnosti družb je v tem, da v večji meri temelji na vrednotenju po poštenih vrednostih. Tako predstavljene gospodarske kategorije v računovodskih izkazih povečajo njihovo

informacijsko vrednost. Zato so poštene vrednosti posameznih postavk računovodskih izkazov vedno bolj poudarjene tudi v računovodski stroki. Veliki finančni škandali po svetu, ki smo jim bili priča v zadnjih letih, so zahteve po resničnem in poštenem poročanju le še povečali. Posledica finančnih prevar kot npr. v podjetjih Enron in Parmalat so torej strožje zahteve po resničnem in poštenem poročanju, obvladovanju tveganj in negotovosti ter povečanje odgovornosti in razmejitev odnosov med upravo in revizorji. Če povzamem, v okvirih računovodskega poročanja čedalje bolj prevladujejo vrednotenja in razkritja, ki so zasnovana na pošteni vrednosti. Poleg tega pa naj bi bilo upoštevanje načela poštene vrednosti nujno, če želimo, da so računovodski izkazi prikazani resnično in pošteno (Dolinšek, 2005, str. 3).

Preden se lotimo analize pojma poštene vrednosti, je treba v tej zvezi najprej opredeliti oziroma razčistiti probleme povezane z razmišljanjem o tem, kaj je vrednost. Je to znesek sredstev, navadno denarnih, ki smo jih v preteklosti plačali za pridobitev novega sredstva (na primer opredmetenega osnovnega sredstva), ali pa razmišljamo o vrednosti sredstva kot o znesku denarja, ki ga bomo dobili, ko bomo pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo udenarili. Slednje je sodobno pojmovanje vrednosti, ki se s preteklih nakupnih oziroma pridobitvenih vrednosti preusmerja na pričakovane udenarjene zneske, pridobljene s presredstvenjem (Odar, 2006, str. 47).

Sam izraz *poštena vrednost* je zelo širok pojem in si ga lahko različno razlagamo. V praksi razumemo s pošteno vrednostjo oziroma s prevrednotenjem na pošteno vrednost sledeče (Odar, 2003, str. 266):

- Pri zemljiščih in zgradbah je poštena vrednost navadno njihova tržna vrednost. Slednja se določi z ocenitvijo, ki jo opravijo poklicno usposobljeni ocenjevalci.
- Pri napravah in opremi je poštena vrednost po navadi prav tako njihova tržna vrednost, ugotovljena s cenitvijo.
- Poštena vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev se ugotovi tako, da upoštevamo delujoči trg.
- Pri ugotavljanju poštene vrednosti poslovnih združevanj se lahko opremo na vrsto metod ocenjevanja poštene vrednosti. Med temi metodami so sklicevanje na tržne vrednosti, izračuni sedanje vrednosti ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali nadomestljiva vrednost, zmanjšana za amortizacijo.
- Poštena vrednost finančnih inštrumentov, s katerimi se trguje na dejavnem in plačilno sposobnem trgu, je to njihova tržna vrednost dejansko opravljenega posla, popravljena za stroške posla. Kadar pa trg ni dobro razvit ali ni na voljo ponujene tržne cene, uporabimo za ugotavljanje poštene vrednosti metode ocenjevanja, kot je recimo primerjava s trenutno tržno vrednostjo drugega podobnega inštrumenta, analiza diskontiranih denarnih tokov ali modeli za določanje cen opcij.

Vidimo, da je načinov za ugotavljanje poštene vrednosti je več, vendar pa ni moj namen razlaganje teh načinov. Hočem le pokazati, da je pri različnih ekonomskih kategorijah poštena

vrednost največkrat enačena s tržno vrednostjo. Zelo blizu tržni vrednosti pa je tudi splošno sprejeta opredelitev poštene vrednosti v SRS, ki je povzeta po MSRP. Ta pravi, da je poštena vrednost:

»Znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.«

Za boljše razumevanje navedene definicije si pogledjmo opredelitev njenih ključnih pojmov (Dolinšek, 2005, str. 7):

1. znesek – gre za ceno, ki je izražena v denarju in je plačljiva za premoženje v skladu s tržnim poslom na čisti poslovni podlagi. Tržna vrednost je cena, ki jo lahko razumno dobimo na trgu na dan ocenjevanja in se kot taka kaže kot najverjetnejša cena. Je najboljša cena, ki jo obe stranki, tako kupec kot prodajalec, razumno dosežeta.
2. mogoče zamenjati sredstvo ali poravnati obveznost ali zamenjati podeljen kapitalski inštrument – tu govorimo o vrednosti in trženju premoženja, ki je predmet menjave. Premoženje kot predmet menjave je izraženo v ocenjeni in ne v naprej postavljeni vrednosti. Ocenjena vrednost je vezana na dan ocenjevanja vrednosti premoženja, saj je določena na podlagi tržnih razmer, ki so vladale na trgu tisti dan. Zagotovljeno mora biti ustrezno trženje, tako da je premoženje izpostavljeno trgu na najprimernejši način.
3. podeljen kapitalski inštrument – gre za pogojno ali brezpogojno pravico do kapitalskega inštrumenta podjetja, ki jo podjetje podeli drugi stranki v skladu z dogovorom o plačilu z delnicami. Plačilna transakcija z delnicami se razume kot transakcija, pri kateri prejme podjetje blago ali storitve kot plačilo za kapitalski inštrument podjetja.
4. kapitalski inštrument – pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih podjetja po odštetju vseh njegovih dolgov².
5. dobro obveščeni stranki – tu predpostavljamo, da obe stranki, se pravi kupec in prodajalec, ravnata seznanjeno in previdno. To pomeni, da sta seznanjeni o naravi in značilnostih ter o dejanski kot tudi potencialni uporabi premoženja. Seznanjeni morata biti tudi o razmerah na trgu, ki so vladale na trgu na dan ocenjevanja vrednosti premoženja. Večja informiranost le pomeni, da predstavlja ocenjena vrednost čim boljši približek poštene vrednosti. Vsaka izmed strank naj bi bila hkrati tudi previdna pri iskanju te vrednosti. To se pa kaže kot sklicevanje na tržne razmere na dan vrednotenja premoženja, in sicer brez koristi, ki bi jih prinesla spoznanja po dnevu ocenjevanja vrednosti.

² *Dolg* – gre za sedanjo obveznost podjetja, ki izhaja iz preteklih poslovnih dogodkov, njena poravnava bo pa po pričakovanjih zmanjšala tiste dejavnike v podjetju, ki prinašajo gospodarske koristi (tj. odtok denarja ali drugih sredstev podjetja) (MSRP, 2004).

6. voljni stranki – gre za pripravljenost in zainteresiranost kupca ter prodajalca, da kupujeta oziroma prodajata, vendar ne za vsako ceno. Da dobimo pošteno vrednost, ne sme biti ne kupec ne prodajalec pretirano navdušen ali prisiljen, da kupuje oziroma prodaja po kateri koli ceni. Kupec ni pripravljen plačati višje cene kot jo zahteva trg, prodajalec pa hoče prodati svoje premoženje za najvišjo ceno, ki jo na trgu lahko doseže. Obe stranki morata delovati motivirano, ne pa prisiljeno, če hočeta priti do najboljših cen, ki jo lahko dosežeta na trgu.
7. medsebojno neodvisni in enakopravni – z drugimi besedami to pomeni, da naj bi imeli stranki v poslu enake pravice in možnosti, dolžnosti in odgovornosti. Med njima ni določenega ali posebnega razmerja, ki bi lahko povzročilo nastanek cene, neznčilne za trg. Stranki se ravnata po lastnih načelih in prepričanjih, tako da nista odvisni od tuje volje.

Vendar pa moramo razumeti, da je poštena vrednost širši pojem od tržne vrednosti, in zato ni tržna vrednost edina, za katero lahko rečemo, da je poštena. V računovodstvu je razumeti pošteno vrednost sredstva kot njegovo tržno vrednost, če je ta določljiva. Določljiva je pa le v primeru, kadar se s sredstvom trguje na dejavnem in plačilno sposobnem trgu. V primerih, kadar tržne vrednosti sredstev ni mogoče določiti, obstajajo druge metode iskanja nadomestka tržne vrednosti, ki so neodvisne od trgovanja na trgu (Odar, 2000, str. 25). Te metode niso predmet raziskave mojega diplomskega dela, zato se podrobneje ne spuščam v njihovo obravnavo.

Širši razpon opredelitve vrednosti, ki jo lahko razumemo kot poštena, ponujajo splošno sprejeta računovodska načela v Združenih državah Amerike. Njihova pravila računovodenja (US Generally Accepted Accounting Principles) urejajo ugotavljanje poštene vrednosti na podlagi:

- tržne cene na delujočem trgu,
- ocene, temelječe na cenah podobnih sredstev,
- ocene, temelječe na metodah ocenjevanja.

V nadaljevanju se nam postavi vprašanje, katero izmed zgoraj naštetih podlag uporabiti. US GAAP ne določajo vrstnega reda uporabe, vendar je logično, da bo za sredstva, ki so uvrščena na delujoči trg, uporabljena tržna vrednost na tem trgu. Pri tem naj povem, da je kot delujoč trg označen trg, na katerem se trguje z istovrstnimi predmeti, na katerem je v vsakem trenutku moč najti voljne kupce in prodajalce, ter na katerem so informacije o cenah javno dostopne. Prav tako je logično, da bo za sredstva, za katera ni delujočega trga, je pa tak trg za podobna sredstva, uporabljena druga možnost. Zadnja izmed navedenih podlag pa naj bi se praviloma uporabila le, kadar ni možno uporabiti prvih dveh. Ne glede na vrsto uporabljene podlage imajo vse tri skupen cilj, in sicer čim bolj realno ovrednotiti sredstva podjetja, ki so predmet vrednotenja.

3.3. Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev

Da bi lahko obravnavali problematiko vrednotenja in prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, moramo poznati definicijo vrednotenja gospodarskih kategorij. Vrednotenje, v tem primeru opredmetenih osnovnih sredstev, je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se pripoznavajo opredmetena osnovna sredstva najprej v računovodskih razvidih, in nato še v računovodskih izkazih.

Pravila vrednotenja postavk v letnih računovodskih izkazih so v Sloveniji urejena v SRS in tudi v ZGD. ZGD je tisti zakon, ki med drugim določa temeljna pravila izdelovanja računovodskih izkazov družb. Na področju vrednotenja govori nekoliko več o splošnih pravilih vrednotenja, medtem ko so vse druge podrobnosti prepuščene SRS.

67. člen prenovljene novele ZGD-1 (2006) navaja sledeča splošna pravila za vrednotenje postavk v računovodskih izkazih:

- predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja;
- metode vrednotenja se iz poslovnega leta v poslovno leto ne smejo spreminjati brez utemeljenih razlogov (stalnost vrednotenja);
- treba je upoštevati načelo previdnosti, kot to določajo SRS ali MSRP;
- treba je upoštevati načelo poštene vrednosti, kot to določajo SRS ali MSRP;
- odhodke in prihodke je treba upoštevati ne glede na to, kdaj so bili plačani oziroma prejeti;
- sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično;
- začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta.

ZGD dopuščajo odstopanje od zgoraj navedenih splošnih pravil samo v izjemnih primerih. Če se to zgodi, je treba v prilogi k izkazom pojasniti razloge za tak odstop in opisati, kakšne učinke ima to za prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida.

V ZGD so torej navedena le temeljna pravila vrednotenja in merjenja postavk v računovodskih izkazih. Računovodska stroka pa je tista, ki določa pravila vrednotenja podrobneje. Po SRS merimo postavke v računovodskih izkazih različno. Sredstva praviloma obravnavamo po nabavni vrednosti, kar pomeni z zneski plačane gotovine ali gotovinskih ustreznih v trenutku nabave, ali pa po pošteni vrednosti nadomestila, danega v trenutku nabave za pridobljeno sredstvo (Hieng et al., 2004, str. 16).

Kljub temu opredmetena osnovna sredstva in druga sredstva v računovodskih izkazih niso vedno izkazana po zgoraj navedeni vrednosti. Podlag za merjenje opredmetenih osnovnih sredstev je veliko več. Sledi predstavitev najpomembnejših.

3.3.1. Podlage za začetno merjenje opredmetenih osnovnih v računovodskih razvidih in izkazih

Povezano z začetnim merjenjem sredstev v računovodstvu si skušajmo odgovoriti na naslednje vprašanje: Kako ugotoviti denarno izražene velikosti, v katerih se sredstva pripoznajo v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih?

Odgovor bomo poiskali v uvodu v SRS, ki določa naslednje podlage merjenja in pripoznavanja sredstev:

- izvorna vrednost, ki je enaka znesku plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev;
- dnevna vrednost sredstev je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva. Dnevna vrednost se lahko imenuje tudi nadomestitvena vrednost;
- nadomestljiva vrednost je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja;
- poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalni instrument med dobro obveščena in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni;
- sedanja vrednost je diskontirana oziroma razobrestena vrednost prihodnjih čistih prejemkov (presežka prejemki nad izdatki), ki jih podjetje po pričakovanju ustvari s sredstvi pri običajnem načinu poslovanja.

V SRS in tudi v MSRP temelji začetno pripoznavanje sredstev in dolgov na načelu izvirne vrednosti (historical cost basis). Kot je že bilo navedeno, razumemo izvirno vrednost kot:

- znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali
- poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nabave za pridobitev določenega sredstva.

V vseh primerih, kadar je nadomestilo za sredstvo prejeto ali dano v denarju in sredstva v drugačni obliki niso zajeta v menjavo, je poštena vrednost sredstva enaka denarnemu nadomestilu. Če pa nadomestilo za sredstvo ni prejeto ali dano v denarju, je potrebno pošteno vrednost sredstva izmeriti po pošteni vrednosti prejetega ali danega nadomestila. Zato je v nekaterih primerih najtežje določiti pošteno vrednost prejetega ali danega nadomestila. Ponavadi je to transakcijska ali druga tržna cena, vendar včasih te cene ni mogoče zanesljivo določiti. Načeloma naj bi v takih primerih veljalo splošno pravilo, da je poštena vrednost diskontirani znesek prihodnjih denarnih prejemkov (Odar, 2006, str. 45).

Tako po SRS kot po MSRP se opredmetena osnovna sredstva ob začetnem pripoznanju ovrednotijo po izvorni vrednosti, ki se šteje kot nabavna vrednost. Od načina pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva pa je odvisno, kako se njegova nabavna vrednost določi na začetku. Lahko gre za nakup, izdelavo ali izgradnjo opredmetenega osnovnega sredstva v

lastni režiji, zamenjavo za kako drugo nedenarno sredstvo ali za sredstvo, ki je deloma denarno deloma nedenarno, za sredstvo pridobljeno pri prevzemu drugega podjetja ali dela drugega podjetja, potem za sredstvo pridobljeno z državno podporo oziroma donacijo ali pa za sredstvo, ki je pridobljeno na podlagi finančnega najema. Različni načini pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva različno opredeljujejo njegovo nabavno vrednost, vendar na tem mestu te teze ne bom podrobneje obravnavala.

Sedaj, ko vemo, kaj sploh sredstvo je, kakšno vrednost ima ter kako jo lahko določimo oziroma izmerimo, smo se pripravili na odgovore o temeljnih vprašanjih, povezanih s problemi merjenja in vrednotenja sredstev po njihovi pridobitvi.

3.3.2. Merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovi pridobitvi v SRS (2006)

V zadnjih letih se s problemi merjenja in vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev po njihovi pridobitvi sooča tudi teorija računovodenja ter išče najprimernejše rešitve. Lahko rečemo, da različni teoretični modeli, ki služijo kot podlaga razmišljanja in teoretskega raziskovanja ter reševanja problemov, iščejo rešitve problemov na podoben način. Gre namreč za vse večjo uporabo podlage za merjenje postavk v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti. Kljub temu je do popolnega in pravega modela, ki bi mu lahko rekli model poštene vrednosti še zelo daleč. Trenutno ureditev, ki velja v MSRP, US GAAP in SRS, imenujejo nekateri strokovnjaki mešani model. Že samo ime nam pove, da gre za kombinacijo več različnih podlag za merjenje postavk. Nekatera sredstva (in tudi dolgovi) so merjena po izvorni vrednosti, nekatera pa po pošteni vrednosti. Ker teoretično ne moremo govoriti o čistem modelu, povzroča to kar nekaj težav najprej v teoretični razlagi standardov in nato pri njihovi uporabi v praksi. Posledica take ureditve je tudi, da težko rečemo, da so sredstva in dolgovi vrednoteni in izkazani v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti. Posledično pa to pomeni, da na tej podlagi ne moremo trditi, da je ugotovljen poslovni izid izkazan po pošteni vrednosti (Odar, 2006, str. 46).

Za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva je v SRS določeno, da si mora podjetje samo izbrati za svojo računovodsko usmeritev ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja. Določeno je še, da mora biti izbrana usmeritev uporabljena za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Podrobnejše rešitve, ki jih ponujata oba modela, so predstavljene v nadaljevanju diplomskega dela.

3.3.2.1. Model nabavne vrednosti

Družbe, ki bodo izbrale za merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev model nabavne vrednosti, bodo osnovna sredstva najprej ovrednotila po nabavni vrednosti ter od te obračunavale amortizacijo. V vseh tistih primerih, kadar bo nadomestljiva vrednost

opredmetenega osnovnega sredstva večja od njegove knjigovodske vrednosti, bodo vrednost sredstev tudi oslabilo.

SRS 1.24. (2006) določa enako. In sicer, podjetja bodo morala po tem modelu razvidovati opredmeteno osnovno sredstvo po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve. Bilančna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, izkazana v bilanci stanja bo torej:

nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva
- nabrani amortizacijski popravki vrednosti
- nabrane izgube zaradi oslabitve
= knjigovodska vrednost sredstva

Nabavna vrednost je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju.

Nabrani amortizacijski popravek vrednosti je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki je kot amortizacija že prešla med stroške oziroma poslovne odhodke.

Nabrane izgube zaradi oslabitve je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote³ presega njegovo oziroma njeno nadomestljivo vrednost (SRS, 2006).

Pri vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev po tem modelu je torej pomembno predvsem dvoje, in sicer:

1. načini in izvedba amortizacije ter
2. oslabitev sredstev.

O amortizaciji opredmetenih osnovnih sredstev sem že govorila v poglavju 2.1.3. Omenila sem tudi, kako pomembno je za podjetja, da čim bolj natančno določijo amortizirljive zneske, dobe koristnosti in preostale vrednosti sredstev. Namreč, vsi ti parametri vplivajo na izračunan strošek amortizacije in posledično na poslovni izid družbe. Kljub temu pa podjetja še vedno posvečajo premalo pozornosti tej problematiki. Ker gre pri opredmetenih osnovnih sredstvih za najbolj dolgoročna sredstva, ki jih družba poseduje, je še toliko pomembnejše, da je njihova amortizacija obračunana realno. Drugače se lahko zgodi, da se v opredmetenih osnovnih sredstvih skriva izguba ali pa je, nasprotno, zaradi preveč obračunane amortizacije poslovni izid premajhen (Odar, 2006, str. 48).

Poseben problem je ugotoviti pošteno vrednost pri sredstvih, kjer se pojavijo znaki o potrebah po njihovem oslavljenju. Uvod v SRS 2006 določa, da je sredstvo oslabilo, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Nadomestljiva vrednost se

³ Denar ustvarjajoča enota – gre za najmanjšo določljivo skupino sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev (SRS, 2006).

izmeri po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje ali vrednosti pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja, pri čemer je:

- poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, znesek, ki ga je mogoče dobiti s prodajo sredstva v preišljenem poslu med dobro obveščena in voljnima strankama, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni, po zmanjšanju za stroške prodaje;
- vrednost pri uporabi sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili zaradi stalne uporabe sredstva in ob njegovi odtujitvi na koncu njegove dobe koristnosti (SRS 1.46, 2006).

Torej, za merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po modelu nabavne vrednosti je po SRS in tudi po MSRP potrebno oceniti nadomestljivo vrednost posameznega sredstva. V primerih, kadar to ni mogoče, mora podjetje ugotoviti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada. V standardih ni posebej določeno, katera opredmetena osnovna sredstva sodijo v denar ustvarjajoče enote. V večini podjetij so to lahko zaključene tehnološke celote, stroškovni nosilci ali pa tudi organizacijski deli podjetja. Za nekatera, predvsem manjša podjetja pa lahko trdimo, da je kar celo podjetje denar ustvarjajoča enota.

Moramo se zavedati dejstva, da ne ustvarjajo vsa sredstva in denar ustvarjajoče enote pozitivne denarne tokove. Nasprotna trditev bi bila zelo površna in zelo splošna. Tista opredmetena osnovna sredstva, ki ustvarjajo negativne denarne tokove, je treba prevrednotiti zaradi oslabitve. Njihovega primanjkljaja ni možno poračunati s presežki denarnih tokov pri drugih sredstvih, temveč je potrebno tako izgubo prikazati med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki, razen če se je pred tem pri istih opredmetenih osnovnih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavil presežek iz prevrednotenja, ki omogoča njeno poravnavo. Podobno velja tudi za denar ustvarjajoče enote s tem, da morajo podjetja določiti in odločiti, katera opredmetena osnovna sredstva jih sploh sestavljajo (Odar, 2006, str. 50).

Kljub temu, da nekatera sredstva in denar ustvarjajoče enote ustvarjajo negativne denarne tokove, pa podjetje poseduje opredmetena osnovna sredstva predvsem zaradi doseganja prihodkov iz njihove uporabe v svojem poslovnem procesu. Podjetje ima opredmetena osnovna sredstva in druga sredstva za opravljanje svoje dejavnosti, kar z drugimi besedami pomeni, za svoje poslovanje in doseganje prihodkov iz tega naslova. S prihodnjimi gospodarskimi koristmi, ki naj bi jih sredstvo prinašalo v podjetje, moramo povezati tudi vrednost sredstev. Lahko se zgodi, da ima za različne uporabnike isto opredmeteno osnovno sredstvo različne vrednosti, vendar za večino sredstev velja, da ta sredstva v dobi koristnosti prenašajo svojo vrednost med stroške. Če so prihodnji denarni pritoki, ki jih opredmeteno osnovno sredstvo ustvari, večji od vseh denarnih odtokov tega sredstva, je izpolnjen pogoj, da bo to sredstvo udenarjeno. Za tako sredstvo ne moremo trditi, da je oslabiljeno. Isto velja za denar ustvarjajoče enote.

Omenila sem že, da če je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se njegova knjigovodska vrednost zmanjša na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je opredeljeno kot izguba zaradi oslabilve. V nekaterih primerih pa je potrebno izgube zaradi oslabilve, ki so bile pripoznane pri opredmetenem osnovnem sredstvu v prejšnjih obdobjih, razveljaviti oziroma odpraviti. To se opravi zgolj in samo takrat, kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabilve. V takem primeru je potrebno knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Pri razveljavitvi izgube zaradi oslabilve opredmetenega osnovnega sredstva je treba povedati še to, da povečana knjigovodska vrednost ne sme biti večja od knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena, če pri tem opredmetenem osnovnem sredstvu v prejšnjih letih izguba zaradi oslabilve ne bi bila pripoznana, razen če je takšno povečanje posledica prevrednotenja. Tako izguba zaradi oslabilve opredmetenega osnovnega sredstva kot tudi njena odprava se po modelu nabavne vrednosti pripoznata v izkazu poslovnega izida. Kjer se pa izguba zaradi oslabilve meri po modelu prevrednotenja, bremeni ta neposredno vsak presežek iz prevrednotenja, preden se razlika pripozna v izkazu poslovnega izida. Njeno razveljavitev je po tem modelu treba pripisati neposredno presežku iz prevrednotenja v kapitalu. Le v primeru, da je bila izguba zaradi oslabilve istega prevrednotenega sredstva pripoznana v izkazu poslovnega izida, se razveljavitev takšne izgube zaradi oslabilve prav tako pripozna v izkazu poslovnega izida (SRS, 2006). Torej, izguba zaradi oslabilve ter njena odprava se po modelu nabavne vrednosti pripoznata v izkazu poslovnega izida, po modelu prevrednotenja pa najprej v presežku iz prevrednotenja v kapitalu in šele nato, če sploh, v izkazu poslovnega izida.

Problematiko merjenja in vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev po modelu nabavne vrednosti lahko strnem v ta povzetek: podjetje, ki vsa svoja opredmetena osnovna sredstva uporablja za proizvodnjo, pri opravljanju storitev ali za pisarniške namene in je za njih določilo realne amortizacijske stopnje na podlagi realno določenih dob koristnosti ter amortizacijskih osnov (sklepamo lahko, da je amortizacija realno obračunana) ter načrtuje v naslednjih letih pozitivne poslovne rezultate (za tako podjetje praviloma lahko trdimo, da ima pozitivne denarne tokove), ne obstajajo razlogi za oslabilve njenih opredmetenih osnovnih sredstev.

3.3.2.2. Model prevrednotenja

Preden se lotimo analize modela prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev moramo vedeti, kaj prevrednotenje sploh je. Točka 8 Uvoda v SRS (2006) pravi, da je prevrednotenje sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, razen v primerih, ki jih opredeljujejo posamezni standardi. Ali drugače, prevrednotenje je vsako ponovno ovrednotenje gospodarskih kategorij po njih začetnem pripoznanju. To je potrebno zaradi sprememb cen, ki so pod posebnim in splošnim gospodarskim ter družbenim vplivom.

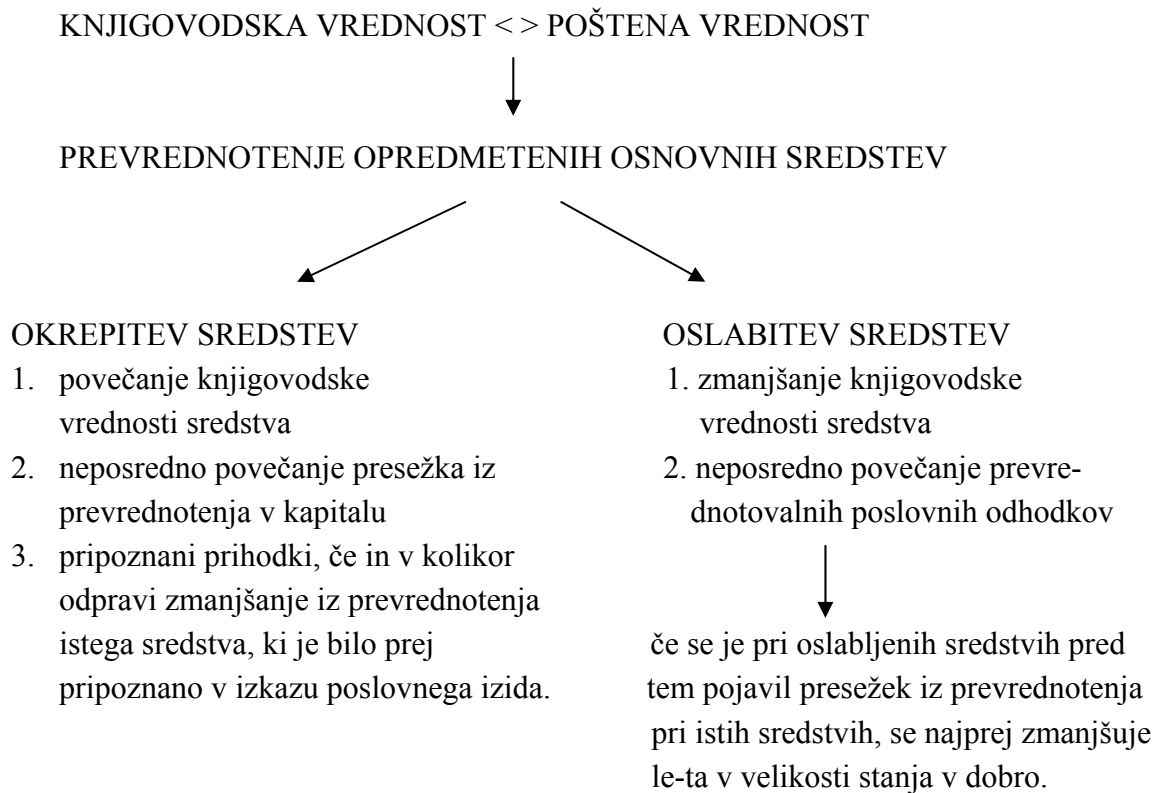
Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje cen oziroma vrednosti gospodarskih kategorij. Splošni vplivi pa so opredeljeni kot posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih, pa to še takrat, če se je v prejšnjem koledarskem letu tečaje evra do tolarja povečal za več kot 5,5%. Zaradi fiksno določenega tečaja evro-tolar, vstopa Slovenije v Evropsko monetarno unijo in prevzema evra leta 2007, splošno prevrednotenje ni več aktualno in je izgubilo svoj pomen.

Če bo družba izbrala za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem začetnem pripoznanju model prevrednotenja, bo morala ravnati skladno z določbami SRS 1 ali MSRP 16. Po obeh standardih izhaja prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev iz njihove poštene vrednosti. Po modelu prevrednotenja bo podjetje na koncu poslovnega leta ali med njim prevrednotilo opredmetena osnovna sredstva zato, da bo njihova knjigovodska vrednost enaka njihovi pošteni vrednosti. V ta namen bo ali:

- povečala knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost ali
- zmanjšala knjigovodsko vrednost opredmetenih osnovnih sredstev na njihovo pošteno vrednost.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz uporabe opredmetenih osnovnih sredstev, pri čemer se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev poveča presežek iz prevrednotenja oziroma se pripoznajo prihodki. V drugem primeru pa gre za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi pri tem prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi nove naložbe ali umika naložbe vanje, pri čemer se z zmanjšanjem vrednosti sredstev povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki. Če se je pred tem pri istih sredstvih pojavil presežek iz naslova prevrednotenja, se zmanjšanje knjigovodske vrednosti najprej pokriva v okviru možnosti, ustvarjenih s presežkom prevrednotenja. V kolikor ta ne zadošča, se lahko zmanjšanje pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov (SRS, 2006). To kaže tudi slika 2.

Slika 2: Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po modelu prevrednotenja



Lasten vir.

Kako pa ugotovimo pošteno vrednost sredstev oziroma natančneje opredmetenih osnovnih sredstev? SRS 1.26 (2006) pravi, da se poštena vrednost zemljišč, zgradb in tudi opreme izmeri na podlagi njihove tržne vrednosti, ki jo navadno ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti na način, ki temelji na mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti. V praksi ni mogoče govoriti o edinstvenem in najkakovostnejšem načinu ocenjevanja vrednosti. Za vsak dani primer ocenjevanja vrednosti je potrebno izbrati tistega, ki ima največjo izrazno oziroma izpovedno moč. Iz teorije vrednosti lahko razberemo in povzamemo, da je neki predmet več vreden od drugega samo tedaj, če njegova koristnost pri uporabniku narašča. Več o metodah ocenjevanja vrednosti po mednarodnih standardih ocenjevanja ne bom govorila, ker niso predmet tega diplomskega dela.

Kadar se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti po modelu prevrednotenja, se na dan prevrednotenja njegova nabavna oziroma prevrednotena nabavna vrednost in amortizacijski popravek vrednosti prevrednotita, tako da se amortizacijski popravek vrednosti:

- ali prevrednoti sorazmerno s spremembo nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva, tako da je knjigovodska vrednost sredstva po prevrednotenju enaka prevrednotenemu znesku,

- ali izloči v breme nabavne oziroma prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in se čisti znesek prevrednoti na prevrednoteni znesek.

V tej povezavi se nam takoj postavi vprašanje kateri model uporabiti v posameznih primerih uporabe modela prevrednotenja. Standardi posebej tega ne navajajo, vendar naj bi veljali naslednji pravili (Odar, 2006a, str. 5):

1. v vseh tistih primerih, ko se sredstvo prevrednoti z uporabo nekega indeksa, se praviloma uporablja sorazmerno prevrednotenje nabavne vrednosti in popravka vrednosti;
2. izločitev amortizacijskega popravka v breme nabavne vrednosti pa se uporablja predvsem pri zgradbah.

V SRS (2006) je še zapisano, da znesek preračuna v zvezi s prevrednotenjem ali izločitvijo amortizacijskega popravka vrednosti oblikuje del povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti do njegove poštene vrednosti.

3.3.2.3. Uporaba modela nabavne vrednosti ali modela prevrednotenja?

Podjetja lahko uporabijo model prevrednotenja predvsem za prevrednotenje zemljišč in nepremičnin. Kljub dejstvu, da strokovna literatura zemljišč in nepremičnin običajno ne obdeluje podrobneje, jih je treba obravnavati nekoliko drugače kot opremo. Za stroje in opremo družbe v večini primerov ne bodo izbrale model prevrednotenja, saj prevrednotenje te vrsti opredmetenih osnovnih sredstev na višjo vrednost od njihove nabavne vrednosti praktično ni možna. Razlog je v hitrem tehnološkem razvoju strojev in opreme ter posledično v njihovi hitri tehnološki zastarelosti. Poleg tega pa vedno večja povezanost posameznih trgov in svetovnega gospodarstva nasploh ter velika konkurenčnost proizvodov na trgu njihovo nabavno vrednost le še znižujeta. Le malo možnosti je, da bi bili stroški pridobitve enakih oziroma podobnih sredstev večji od stroškov prve pridobitve sorodnih sredstev. Iz tega lahko povzamem, da v veliki večini primerov nova realna nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ni višja od njegove prvotne nabavne vrednosti. To velja za veliko večino primerov opredmetenih osnovnih sredstev, ne pa za vse. Med slednje uvrščamo nepremičnine in predvsem zemljišča. Zaradi že omenjenega napredka v tehnologiji, vedno hitrejše rasti prebivalstva, pa tudi zaradi širjenja obdelanih in pozidanih zemljišč, postajajo le-ta vedno bolj omejena dobrina. Povpraševanje po zemljiščih se bo povečevalo, čemur ponudba v glavnem ne bo sledila in posledično se bo njihova cena zviševala. Lahko rečem, da smo tej tezi priča že danes (Odar, 2006, str. 51).

Iz tega sledi, da se cene zemljišč dolgoročno *praviloma* ne bodo zniževale, temveč le zviševale. Praviloma zato, ker v redkih primerih lahko pride celo do zmanjševanja cen zemljišč. Do tega pride predvsem takrat, kadar njihovo kvaliteto poslabša človek s svojimi dejavnostmi, kot sta onesnaževanje in zastrupljanje. Kljub temu pa na podlagi povedanega lahko postavimo tezo, da dolgoročno sploh ne moremo govoriti o pošteni tržni vrednosti zemljišč, ki bi bila manjša od nakupne cene. Četudi je trenutna tržna cena zemljišča nižja, se

bo njegova vrednost na dolgi rok po vsej verjetnosti povečala. Podobno velja tudi za nekatera druga opredmetena osnovna sredstva. Mislimo na zgradbe. Tega pa ne moremo trditi za opremo, in to še posebej za tisto vrsto opreme, ki zelo hitro tehnološko zastara, na primer računalniki. Zato bodo v veliki večini primerov prevrednotena zemljišča in v nekaterih primerih tudi zgradbe ter le izjemoma oprema (Odar, 2006, str. 51).

Če povzamem: družbe za stroje in opremo praviloma ne bodo izbrale modela prevrednotenja, saj prevrednotenje te vrste sredstev na vrednost, ki je večja od njihove prvotne nabavne vrednosti, v večini primerov sploh ni možno. To pa zato, ker za večino teh opredmetenih osnovnih sredstev velja, da njihova nova nabavna vrednost ne presega prvotno določene nabavne vrednosti. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po modelu prevrednotenja pride v poštev le v tistih primerih, ko zunanji dejavniki vplivajo na njihovo višjo vrednost. Tak zunanji dejavnik je na primer povečevanje tržne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Na tem mestu naj omenim še to, da dejavniki, ki izvirajo iz samega podjetja, ne morejo vplivati na prevrednotenje sredstev zaradi okrepitve. Izhodišče za ocenjevanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev je poštena vrednost, torej njihova tržna vrednost. Na tržno vrednost pa uporabljene amortizacijske stopnje oziroma uporabljen način obračuna amortizacije in prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve ne morejo vplivati (Odar, 2006a, str. 5).

3.3.3. Merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po njihovi pridobitvi v MSRP

V MSRP so pravila vrednotenja za kasnejše izkazovanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev predpisana v standardu številka 16. V skladu z določili tega standarda mora podjetje izbrati model vrednotenja, katerega uporaba je obvezna za celo skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Izbira lahko med modelom nabavne vrednosti in modelom prevrednotenja. Na tem mestu ugotavljam, da so zaenkrat na področju vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev po njihovem začetnem pripoznanju novi SRS popolnoma usklajeni z MSRP. V nadaljevanju diplomskega dela bomo pogledali, če je tako tudi po podrobnejši obravnavi pravil prevrednotenja zaradi okrepitve (povečanja vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednost), oslabitve (zmanjšanje vrednosti pod njihovo knjigovodsko vrednost) in odprave oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP.

3.3.3.1. Okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP

V okviru prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev dovoljuje MSRP 16 povečanje vrednosti nad njihovo knjigovodsko izkazano vrednost. Pri tem je potrebno upoštevati pošteno vrednost osnovnega sredstva, ki je lahko tržna vrednost ali zmanjšana nadomestljiva vrednost za stroške prodaje. V primeru prevrednotenja ne smemo pozabiti, da če se prevrednoti kako opredmeteno osnovno sredstvo, se morajo prevrednotiti tudi druga opredmetena osnovna sredstva iste vrste.

Okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev se pojavi, če obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti zemljišč, zgradb in opreme, zaradi povečane pričakovane gospodarske koristi od njih v prihodnosti. V tem primeru se vrednost sredstev lahko poveča do poštene vrednosti z oblikovanjem posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ki je sestavni del kapitala. Oblikovani posebni prevrednotovalni popravek omogoča kritje kasnejše oslabitve tistih vrst sredstev, za katere je bil oblikovan. To pomeni, da če pri istih sredstvih prihaja do oslabitve zaradi drugih vzrokov, je potrebno zmanjšanje njihove vrednosti pokrivati v okviru ustvarjenega posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala. V primeru, da ta ne zadošča, se lahko oslabitev pri teh opredmetenih osnovnih sredstvih pokriva le v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov istega obdobja. Pri amortizljivih sredstvih pa posebni prevrednotovalni popravek kapitala krije tudi obračunane amortizacije iz razlike nad prevrednoteno izvirno vrednostjo. To pomeni, da amortizacija razlike med povečano in prvotno knjigovodsko vrednostjo zgradb ter opreme ne sme bremeniti stroškov oziroma odhodkov, temveč se mora pokrivati v okviru tako nastalega prevrednotovalnega popravka kapitala iz istih sredstev (Odar, 2004a, str. 21-22).

Po MSRP obstajata dve rešitvi v zvezi s prevrednotenjem opredmetenih osnovnih sredstev po začetnem pripoznavanju, in sicer:

- normna rešitev, ki izhaja iz vrednotenja sredstev po začetnem pripoznavanju, temelječem na izvorni vrednosti ter
- dovoljena drugačna rešitev, ki izhaja iz poštenih vrednosti.

Ob primerjavi novih SRS in MSRP na tem področju vidimo, da sta standarda praktično identična, saj normna rešitev vsebinsko ustreza vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev po začetnem pripoznavanju po modelu nabavne vrednosti, dovoljena drugačna rešitev pa modelu prevrednotenja.

3.3.3.2. Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP

Večina srednjeevropskih držav pravila oslabitve sredstev v preteklosti ni poznala oziroma je to pravilo nadomeščala predpostavka previdnosti (Odar, 1999, str. 16). V primeru prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev predpostavka previdnosti zahteva uskladitev knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev z najnižjo izmed ocenjenih vrednosti sredstev. S sprejemom in uporabo pravila oslabitve sredstev v praksi, pa je predpostavka previdnosti izgubila na pomenu. Njeno uporabo je nadomestilo pravilo oslabitve sredstev, ki temelji na načelu poštene vrednosti. Problematika oslabitve sredstev je bila v MSRP urejena, ko je bil sprejet MRS 36 – Oslabitev sredstev. Vpeljava tega pravila v slovensko računovodsko stroko je pomenila, da so SRS na tem področju postali usklajeni z MSRP, in da tako omogočajo mednarodno primerljivost (Vrčon, 2004, str. 31).

Teoretično je načelo oslabitve sredstev jasno: v poslovnih knjigah je treba zmanjšati vrednost sredstev, če ni verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi od njih tolike, da bodo ustrezale vrednosti sredstev pri uporabi. Ta se meri po razobresteni ocenjeni vrednosti prihodnjih denarnih tokov oziroma čisti prodajni ceni sredstva, če je ta višja. Srečamo se torej z dvema pojmom nadomestljive vrednosti, in sicer čista prodajna cena ter vrednost pri uporabi. Oba pojma sta nam znana že iz SRS (2006). Spomnimo se njune opredelitve:

- čista prodajna cena je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščeni in voljnima strankama, zmanjšan za stroške odtujitve,
- vrednost pri uporabi pa je sedanja vrednost ocenjenih prihodnjih denarnih tokov, za katere se pričakuje, da se bodo pojavili pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti.

Zgoraj navedeno teoretično načelo je povzeto iz MSRP 36. Ta standard zahteva, da se nadomestljiva vrednost sredstva oceni, takoj ko kaže znamenja, da je sredstvo oslabljeno. Sredstvo je pa oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Podjetje pri ocenjevanju znamenj, ki kažejo na potrebo po slabitvi sredstev upošteva zunanje in notranje vire informacij.

Med zunanje vire informacij spadajo:

- zmanjšana tržna vrednost sredstva,
- spremenjene tehnološke, tržne, pravne ali gospodarske razmere, ki vplivajo na delovanje podjetja ali na trg, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom,
- povečane tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ki vplivajo na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi (bistveno zmanjša nadomestljivo vrednost sredstva).

Med notranje vire informacij pa štejemo:

- dokaze o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva,
- pričakovane spremembe obsega in načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje (lahko na primer posledica reorganiziranja poslovanja),
- dokaze iz notranjega poročanja, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša od pričakovane (na primer dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so bistveno slabši, kot so bili načrtovani).

Vendar pa ta seznam ni izčrpen. Podjetje lahko prepozna tudi druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslabljeno. Velja splošno pravilo, da podjetje na datum bilance stanja oceni, ali obstaja kako znamenje, da utegne biti katero izmed sredstev oslabljeno. Če tako znamenje obstaja, mora podjetje oceniti njegovo nadomestljivo vrednost. In kako pogosto podjetje prevrednotuje sredstva? To je odvisno od gibanja poštenih vrednosti posameznih opredmetenih osnovnih sredstev. Pri sredstvih s precejšnjim in neenakomernim spreminjanjem poštene vrednosti, se prevrednotenje opravi vsako leto, pri sredstvih, kjer so pa spremembe poštene vrednosti nepomembne, zadostuje prevrednotenje na vsakih tri do pet

let. Katera sprememba poštene vrednosti je pomembna in katera ni, standardi ne določajo. To je stvar presoje podjetja oziroma posloводства. Zato poslovodstvo v svoje interne akte kot je na primer Pravilnik o računovodstvu zapiše in določi katere postavke so bistvene, pogostost preverjanja njihovih vrednosti ter meje bistvenosti, ki pomenijo kdaj naj se neko opredmeteno sredstvo oslabi. S tem v podjetju vsaj na nek način rešijo probleme, ki se pojavijo v zvezi s prevrednotenjem opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve v praksi.

Poštena vrednost je po MSRP 36 običajno mišljena tržna vrednost. Kadar pa za neko opredmeteno osnovno sredstvo delujoč trg ne obstaja, se njegova poštena vrednost določi z uporabo nadomestka tržne vrednosti, kot je vrednost pri uporabi. Ugotavljanje vrednosti pri uporabi opredmetenega osnovnega sredstva po zahtevah MSRP 36 zahteva, da podjetje uporablja projekcije denarnih tokov, ki so zasnovane na razumnih in podprtih predpostavkah. Razumne in podprte predpostavke so tiste, ki kažejo sredstva v njihovem običajnem stanju in ne vsebujejo prihodnjega reorganiziranja sredstev, za katero podjetje še ni zavezano. Te predpostavke so hkrati najboljša ravnateljska ocena gospodarskih okoliščin, ki bodo ostajale v preostali dobi koristnosti sredstva (Odar, 2006a, str.8).

Pri ugotavljanju vrednosti pri uporabi je potrebno oceniti nadomestljivo vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. Če to ni mogoče, je potrebno oceniti nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji sredstvo pripada. Tudi ta pojem nam je že znan iz SRS (2006). Rekli smo že, da je to najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarja denarne pritoke iz stalne uporabe, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. V MSRP 36 pa so še določene zahteve, kako je treba ugotoviti knjigovodsko vrednost denar ustvarjajoče enote, njeno nadomestljivo vrednost, izgubo zaradi njene oslabitve in odpraviti izgube zaradi oslabitve denar ustvarjajoče enote. Načela pripoznavanja in merjenja izgub so iste kot pri posameznem sredstvu, zato podrobneje o tem ne bom razpravljala.

3.3.3.3. Odprava oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev v MSRP

Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev je po standardih obvezna. Vendar pa to še ne pomeni, da je tudi dokončna. V določenem obdobju se lahko zgodi, da izgube zaradi oslabitve sredstva, pripoznane v prejšnjih obdobjih, morda celo ni več ali se je zmanjšala. Dejavniki, ki na to kažejo in na katere morajo biti v podjetju pozorni, so v bistvu zrcalna slika tistih, ki so opredeljena v primeru oslabitve sredstev. MSRP 36 zahteva, da se v prejšnjih letih pripoznana izguba zaradi oslabitve razveljavi, kadar in zgolj kadar se spremenijo ocene, uporabljene pri ugotavljanju nadomestljive vrednosti, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru se izguba zaradi oslabitve razveljavi le toliko, da se knjigovodska vrednost poveča na nadomestljivo vrednost. Pri tem moramo paziti, da povečanje knjigovodske vrednosti ne preseže čiste knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena, če sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve se pripozna neposredno v kapitalu kot presežek iz

ponovnega prevrednotenja. Če je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva prej pripoznana v izkazu poslovnega izida kot odhodek, je po tem treba njeno razveljavitev pripoznati kot prihodek. Vidimo, da je tudi razveljavitev izgube zaradi oslabitve po standardih obvezna. Razlik med SRS (2006) in MSRP na tem področju praktično ni, s to razliko, da MSRP omenjeno tematiko le bolj poglobljeno obravnavajo.

4. REVIZORJEVA VLOGA PRI OCENJEVANJU POŠTENE VREDNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Z razvojem mednarodnih in domačih računovodskih standardov postaja pomen ocenjevanja vrednosti sredstev in podjetij nasploh vedno večji. Potreba po spoznavanju tržne vrednosti strojev, opreme, nepremičnin in ostalih opredmetenih osnovnih sredstev je tudi v praksi poslovanja podjetij vse bolj pogosta. V knjigovodskih vrednostih računovodskih izkazov poslovanja so skriti učinki večletne računovodske politike podjetja, zato računovodski izkazi ne kažejo vedno aktualne tržne vrednosti sredstev. Podjetja izbirajo med različnimi metodami ocenjevanja vrednosti zalog, obračunavanja amortizacije, odpisovanja terjatev in dolgov, kar ima vpliv na knjigovodske vrednosti ekonomskih kategorij, pa tudi na ustvarjanje tihih rezerv. Vse to je treba pri iskanju tržne vrednosti razkriti in upoštevati (Pšunder, Torkar, 2003, str. 9). Posledično postaja delovanje ocenjevalcev vrednosti pri iskanju poštene vrednosti ekonomskih kategorij čedalje bolj povezano z delovanjem računovodij, revizorjev in finančnikov.

Z ocenjevanjem ali vrednotenjem⁴ vrednosti se ukvarjajo veščaki (strokovnjaki, izvedenci). Veščaki veljajo za izkušene ljudi, ki se usposobijo za ocenjevanje vrednosti. Njihova naloga je, da podajo resnično in pošteno mnenje o vrednosti posamezne ekonomske kategorije ali celotnega podjetja. V praksi obstajajo številni primeri tako v poslovnem kot v zasebnem življenju, pri katerih je za ocenjevanje vrednosti potreben veščak. Najbolj pogosto pa je njegova nepristranska ocena potrebna pri nakupih, prodajah ali najemih nepremičnin, zavarovanjih v primeru nastalih škod in odškodninah ter podobnih primerih, kjer je potrebno znanje o arbitražni (*razsodni*) vrednosti podjetja (Pšunder, Torkar, 2003, str. 10).

V poslovni praksi obstajajo še drugi razlogi za ocenjevanje vrednosti, in sicer (Pšunder, Torkar, 2003, str. 25-26):

- nakup ali prodaja podjetja oziroma organizacijska osamosvojitve njegovih posameznih delov,
- združitve več samostojnih pravnih oseb v novo združbo,

⁴ Izraza *ocenjevanje* in *vrednotenje* se v praksi pogosto uporabljata in izenačujeta. V osnovi gre pri ocenjevanju za proučevanje kakovosti in uporabnostne zmožnosti, pri vrednotenju pa za določanje vrednosti (Strašek Koklič, 2003, str. 44).

- presoja posojilnih zmožnostih podjetja. To velja pri najetju, povečanju ali podaljšanju kreditov. Posojilodajalec se v takih primerih zavaruje z zastavo vrednosti podjetja, njegovega organizacijskega dela ali posameznega sredstva. Zadevno vrednost je treba ugotoviti pred odobritvijo posojila,
- presoja vrednosti pri zakupih, sanacijah, poravnava, likvidacijah in stečajih,
- presoja knjigovodske vrednosti sredstev,
- združevalne procese v podjetju, kjer gre za razlastnjenje podjetja,
- vrednotenje za zasebne, davčne in sodne potrebe,
- vrednotenje za potrebe zakonodaje, podjetniških pogodb, oporok ipd.,
- presoja finančnega in premoženjskega položaja podjetja.

Navedeni razlogi za ocenjevanje vrednosti se med seboj tudi prepletajo. V prvi vrsti je vrednotenje namenjeno notranjim uporabnikom računovodskih informacij za lažje sprejemanje podjetniških odločitev. Vsekakor so pa tovrstne informacije zanimive tudi za zunanje uporabnike, npr. posojilodajalce, dobavitelje, druge poslovne partnerje in državne organe. Ocene ocenjevalcev vrednosti opreme, nepremičnin in podjetij opozorijo namreč na razkorak med ocenjeno vrednostjo ekonomskih kategorij in vrednostjo, ki je izkazana v knjigovodskih evidencah.

Zato revizor pri svojem delu pogosto potrebuje pomoč različnih veščakov, med njimi tudi ocenjevalcev vrednosti. Razlog je v tem, da revizor pri svojem delu velikokrat potrebuje rešitve z različnih področij, ki niso ne računovodska ne s področja revidiranja. Mnenje strokovnega in neodvisnega strokovnjaka lahko zelo veliko pripomore k oblikovanju revizorjeve sodbe o posamezni računovodski kategoriji, še vedno pa ne more temeljiti le na njem. Revizor se v svojem mnenju ne more sklicevati na delo veščaka, temveč se mora sam prepričati v pravilnost izkazanih kategorij. Vsekakor so pa ocenjevalec vrednosti in drugi veščaki dobrodošli pomočniki v sklopu revidiranja letnih računovodskih izkazov. Njihovo delo je pogosto eden ključnih revizijskih dokazov, na katerih temelji revizorjevo mnenje.

4.1. Področje veščakovega dela

Zakon o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-1) določa, da kadar je za preizkus in oceno posameznih postavk v računovodskih izkazih potrebno strokovno znanje, s katerim ne razpolaga pooblaščen revizor, mora pravna oseba na zahtevo revizijske družbe pridobiti strokovno mnenje oziroma cenitev strokovnjaka (veščaka) ustrezne stroke. Strokovnjak oziroma veščak opravi tiste naloge, za katere revizor ni dovolj usposobljen. Iz izkušenj vemo, da v okviru rednega revidiranja obstajajo številna področja, na katerih revizor in veščak medsebojno sodelujeta. Ta področja so na primer (Odar, 2001, str. 13):

- pravno svetovanje z zvezi s tolmačenjem pogodb, statutov in pravilnikov,
- ugotavljanje zneskov z uporabo posebnih tehnik in metod (na primer z aktuarskim ocenjevanjem vrednosti),

- ugotavljanje količin ali stanja zalog sredstev (na primer rud v rudiščih, količin nafte in drugih rudnin),
- ocenjevanje vrednosti sredstev, kot so zemljišča in zgradbe, oprema in stroji, umetniška dela, plemenite kovine, dragi kamni in drugo.

Ne glede za katero področje gre, vsi strokovnjaki sledijo razvoju stroke na svojem področju. Vstop Slovenije v Evropsko unijo, proces globalizacije, vedno hitrejši in kakovostnejši razvoj komunikacij, prenos podatkov in informacij so dejstva, ki narekujejo napredek stroke in mimo katerih ne moremo (Slapničar, 2004, str. 86). Omejimo se na ocenjevalce vrednosti sredstev. Slovenski inštitut za revizijo spremlja razvoj ocenjevalske stroke in že pred leti je zaznal, da so potrebe po ocenjevalcih vrednostih sredstev vedno večje. S sprejetjem novih SRS in poudarjenega načela izkazovanja sredstev po pošteni vrednosti se je ta potreba še povečala. Menim pa, da je poleg sledenja trendom napredka stroke zelo pomembno sodelovanje strokovnjakov med sabo. Tako računovodje kot revizorji in tudi ocenjevalci vrednosti morajo delovati enotno ter skupaj spremljati razvoj stroke v svetu. Prizadevati si morajo, da na tej podlagi tudi sami prispevajo k razvoju stroke v Sloveniji. Le na ta način bodo lahko tudi v praksi skupaj reševali strokovne ovire, dileme in probleme, s katerimi se pri ugotavljanju poštenih vrednosti sredstev in dolgov soočajo vsa podjetja pri svojem poslovanju.

Naj povem še to, da pri ocenjevanju vrednosti ne gre za nezaupanje v kakovost računovodskih razvidov in podatkov, marveč za spoznavanje vrednosti predmeta ocenjevanja, ki izhaja iz postavljenih namenov in ciljev vrednotenja, gospodarskih razmer v podjetju in njegovem okolju. Računovodstvo nam posreduje podatke in informacije, ki ustrezajo računovodskim pravilom delujočega ali nedelujočega podjetja v določenem poslovnem okolju. To okolje postavlja različna pravila za razvidovanje in vrednotenje gospodarskih kategorij, zaradi česa lahko prihaja do pomembnih razlik med ocenjenimi in računovodsko izkazanimi vrednostmi kategorij. Zato je pomembno, da se ocenjevanje vrednosti opravlja dovolj redno ter je posledično razlika med izkazanimi vrednostmi v računovodskih evidencah in ocenjenimi vrednostmi čim manjša.

4.2. Uporaba veščakovih (ocenjevalčevih) storitev pri delu revizorja

Pravila sodelovanja revizorja in veščaka regulirajo mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR). To razmerje najbolj opredeljuje in določa MSR 620 – Uporaba veščakovih storitev. V MSR 620 so predstavljena temeljna načela sodelovanja revizor – veščak in možna področja uporabe veščakovih storitev. V tem poglavju bom predstavila le splošna stališča njunega medsebojnega sodelovanja pri revidiranju računovodskih izkazov družb.

Sodelovanje med veščakom in revizorjem ni le dovoljeno, ampak nujno. Veščak je oseba ali podjetje s specifično izobrazbo, znanjem in izkušnjami na nekem področju, ki ne zadeva ne računovodenje ne revidiranje. Revizorju omogočajo izobrazba in izkušnje poznavanje

poslovnih zadev na splošno, ampak od njega ni mogoče pričakovati, da bi imel tako strokovno znanje kot oseba, ki je izobražena in usposobljena za delo v drugem poklicu, kot je na primer ocenjevalec, pravnik, davčnik, aktuar in podobni. Zato so MSR 620 v 2. točki opredelili pravno podlago revizorjevega sodelovanja z veščaki, kjer je določeno, da revizor lahko uporablja veščakove storitve.

Pri odločitvi, ali je potrebno uporabiti veščakove storitve, mora revizor oziroma podjetje upoštevati predvsem naslednje:

- pomembnost proučevane postavke v računovodskih izkazih,
- tveganje napačne navedbe, kar je odvisno od vrste in zapletenosti obravnavane problematike in
- količino ter kakovost potencialnih drugih razpoložljivih dokazov.

Naročnik veščakovih storitev je torej lahko podjetje samo ali revizor. Nekatere revizijske družbe v Sloveniji imajo med svojimi zaposlenci tudi veščake za posamezna področja. Na prvi pogled ni to nič čudnega, saj ves čas poudarjamo potrebo po njunem medsebojnem sodelovanju. Vendar pa je praksa pokazala, da se z njimi pogosteje pogodbeno sodeluje. Po mojem mnenju sta razloga zlasti dva.

Prvič, ocenjevalci vrednosti in drugi veščaki so imetniki licenc iz točno določenega strokovnega področja, kar pomeni, da delujejo le na posebnih področjih v okviru celotnega poslovanja podjetja. Zaradi preveč ozkega in specifičnega okvirja njihovega delovanja, v revizijskih družbah in podjetjih nasploh ni tolikih potreb po njihovih storitvah, ki bi jim omogočale polno zaposlitev. Izjema so tista podjetja, ki delujejo na posebnih področjih delovanja (na primer davčno svetovanje, ocenjevanje vrednosti nepremičnin, premičnin ali celotnih podjetij, ipd.). In drugič, ocenjevalci vrednosti in drugih veščaki imajo zaradi specifičnosti znanja in storitev, ki jih opravljajo, precej visoke cene. Ker smo pa že prej ugotovili, da v veliki večini slovenskih podjetij in revizijskih družbah ni stalnih potreb po njihovih storitvah, bi veščakova zaposlitev za podjetje predstavljala le nepotreben visok fiksen strošek. Zato revizor najpogosteje sodeluje po potrebi z zunanjim veščakom.

Ne glede na to, ali je veščak zaposlen v istem podjetju kot revizor ali pa sodelujeta pogodbeno, mora revizor oceniti ustreznost veščakovih storitev. Načeloma velja, da kadar sta revizor in veščak uslužbenca istega podjetja, mora revizor uporabiti posebne postopke v zvezi z ugotovitvami in delom veščaka, toda mu ni potrebno pri vsakem poslu ocenjevati veščakovega znanja in sposobnosti.

4.3. Revizorjeva ocena veščaka

Skladno z MSR 620 mora revizor oceniti ustreznost veščakovih storitev kot revizijskega dokaza v zvezi z uradnimi trditvami v računovodskih izkazih, ki so predmet proučevanja. Z drugimi besedami to pomeni, da mora revizor oceniti, ali so veščakove storitve ustrezne za

namene preiskave. V tem okviru revizor ocenjuje, ali je vsebina veščakovih ugotovitev pravilno izražena v računovodskih izkazih, pri čemer mora revizor proučiti:

- veščakove uporabljene izvirne podatke (pri tem je pomembno, da se revizor prepriča v primernost uporabljenih izvirnih podatkov glede na okoliščine. To pomeni, da mora revizor poizvedovati o postopkih, ki jih je uporabljal veščak pri ugotavljanju ali so izvirni podatki zadostni, ustrezni in zanesljivi. Pridobljene podatke mora tudi preiskovati in preizkušati.),
- veščakove uporabljene predpostavke in metode ter njihovo skladnost s tistimi iz prejšnjih obdobj, v kolikor te obstajajo in
- izsledke veščakovega dela glede na revizorjevo poznavanje poslovanja ter izsledke drugih revizijskih postopkov.

Revizorjeva ocenitev strokovne sposobnosti veščaka vključuje tudi preveritev, da ima veščak ustrezno licenco oziroma je član v ustrezni strokovni organizaciji. Strokovnost je plod izobrazbe in izkušenj. Veliko o veščakovi strokovnosti, poleg izobrazbe in izkušenj, pove tudi njegov ugled na področju, kjer deluje.

Poleg ocene strokovne sposobnosti veščaka, mora revizor oceniti tudi njegovo nepristranskost in neodvisnost. Menim, da je strokovna neodvisnost pri poklicu ocenjevalca vrednosti zelo pomembna. Neodvisnost je namreč prvi pogoj za opravljanje storitev, pri katerih ocenjevalec poroča naročniku ali javnosti o resnični in pošteni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva oziroma predmeta cenitve. Vendar pa pri ocenjevanju veščakove neodvisnosti revizor ne sme zanemariti dejstva, da kljub vsemu obstaja tveganje, da se veščakova nepristranskost zmanjša ali poveča, če je veščak zaposlen pri naročniku ali pa je na kakšen drug način povezan z njim. Lahko je na primer finančno odvisen od naročnika ali ima pri njemu finančno naložbo. Nepristranskost namreč zahteva od ocenjevalca vrednosti pošteno mišljenje in odsotnost navzkrižnih interesov. Veščak se mora izogibati vsem dejanskim in navideznim navzkrižjem interesov ter vse ustrezne stranke o možnem navzkrižju tudi obvestiti (Koletnik, 2005a, str. 121).

V primerih, kadar se revizor ne more prepričati v veščakovo strokovno sposobnost, neodvisnost in/ali nepristranskost, se mora o vsakem pridržku pogovoriti s poslovodstvom podjetja. Skupaj morajo proučiti, ali je v zvezi z veščakovimi storitvami le mogoče pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Kadar tudi po pogovoru s poslovodstvom ostaja resen dvom v veščakovo strokovnost in/ali nepristranskost, lahko revizor pridobi potrebne revizijske dokaze od drugega veščaka. Preden revizor pridobi oceno vrednosti drugega veščaka mora oceniti:

- pomembnost postavke v računovodskih izkazih, na katero se nanaša veščakovo delo,
- ali napačna veščakova navedba bistveno povečuje tveganje in
- ali revizor nima drugih zadovoljivih revizijskih dokazov, na podlagi katerih bi lahko podal svoje mnenje.

4.4. Odgovornost veščaka (ocenjevalca) in odgovornost revizorja

Za ustreznost in upravičenost uporabljenih predpostavk ter metod pri svojem delu je odgovoren veščak sam. Ker revizor nima enakega strokovnega znanja kot veščak, se mora revizor dovolj dobro seznaniti z veščakovim delom preden se zaneša na njegove ugotovitve. Revizor mora proučiti, ali so uporabljene predpostavke in metode veščaka ustrezne in upravičene glede na poznavanje poslovanja revizorja ter izsledkov drugih revizijskih postopkov. Vsekakor pa morajo ocenjevalci vrednosti strogo spoštovati strokovna in etična pravila ocenjevanja vrednosti. Pri svojem delu morajo nenehno vzdrževati visoke standarde strokovnosti, etičnosti in dostojanstva, spreminjati teoretične in praktične dosežke v stroki ter se strokovno izpopolnjevati. Strogo morajo spoštovati neodvisnost in zaupen odnos do strank. Načelo neodvisnosti oziroma nepristranskosti je tudi eno od temeljnih etičnih pravil, ki jih mora spoštovati ocenjevalec vrednosti. Ocenjevalec je neodvisen takrat, kadar predloži neodvisno mnenje o oceni vrednosti na primer opredmetenega osnovnega sredstva, upoštevajoč standarde ocenjevanja vrednosti⁵. V tem primeru sme ocenjevalec svojo ceno zaračunati le na osnovni obseg opravljenega dela, neodvisno od ocenjene vrednosti. Sicer so pa vsa temeljna etična in strokovna pravila podrobneje opredeljena v Kodeksu poklicne etike ocenjevalca vrednosti. Gre za zapis pravil obnašanja ocenjevalcev vrednosti. Ker so ocenjevalci odgovorni javnosti, naročnikom in poklicnim kolegom je dobro, da pri svojem delu poleg standardov ocenjevanja vrednosti upoštevajo tudi pravila v prej omenjenem kodeksu (Praznik, 2004, str. 19).

Rečemo lahko, da zaradi pomanjkljivosti znanja in izkušenj revizorjev na področju ocenjevanja vrednosti, ti v večini primerov upoštevajo ocenjevalčeve izsledke. V nekaterih primerih pa ni tako. Če ugotovitve veščakovega dela ne dajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ali če niso skladni z drugimi revizijskimi dokazi, mora revizor zadevo razčistiti. Na voljo ima več načinov:

- v pogovoru z ocenjevalcem,
- v pogovoru z veščakom,
- z uporabo dodatnih revizijskih postopkov,
- z vključitvijo drugega veščaka,
- s prilagoditvijo svojega poročila.

⁵ Delo pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti v Sloveniji je strokovno podprto s tremi slovenskimi poslovno-finančnimi standardi (SPS), ki jih je Slovenski inštitut za revizijo sprejel decembra 1997, in kodeksom poklicne etike. Sicer je ocenjevanje vrednosti za računovodsko poročanje urejeno v mednarodnih standardih ocenjevanja vrednosti ali IVS (International Valuation Standards). Polnopravni član odbora za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti je od 1.1.2003 tudi Slovenski inštitut za revizijo. Njegova naloga je, da v praksi ocenjevanja vrednosti uveljavlja mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti in s tem prispeva k ustrezni strokovni ravni na tem področju v državi. Prav tako ti standardi omogočajo udejanjanje pravil MSRP in prenovljenih SRS, ki so zasnovana na pošteni vrednosti. Na ta način je računovodske standarde mogoče uresničevati le ob sočasnem razumevanju in uporabljanju mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti (Koletnik, 2005a, str. 107).

Revizorjevo poročilo po zaključeni reviziji, v kateri sodeluje z veščakom, je lahko prilagojeno ali neprilagojeno. Neprilagojeno revizorjevo poročilo pomeni poročilo z mnenjem brez pridržkov. V teh primerih se revizor ne sme sklicevati na sodelovanje z veščakom, saj bi to lahko pri uporabniku revizorjevega poročila ustvarilo napačen vtis. Takšno sklicevanje bi kdo lahko razumel, kot da gre pri revizorjevem mnenju za delitev odgovornosti oziroma, da revizor omejuje svojo odgovornost, kar pa ni njegov namen. Drugače pa je, če je revizorjevo poročilo prilagojeno, to pomeni z mnenjem, ki ni brez pridržkov. Če se je revizor na podlagi sodelovanja z veščakom odločil za prilagojeno poročilo, lahko pri pojasnjevanju razloga za prilagoditev svojega poročila omeni ali opiše veščakovo delo ter njegovo področje delovanja oziroma se sklicuje na delo veščaka. To lahko stori le pod pogojem, de mu je veščak dovolil v svojem poročilu sklicevati se nanj. Če veščak revizorju ne dovoli omembe, po revizorjevem mnenju je pa ta nujna, mora revizor poiskati nasvet pri pravnem strokovnjaku (Duhovnik, 2006, str. 19).

Naloga revizorja pri revidiranju računovodskih izkazov družbe pa ni le izdelava revizorjevega poročila, temveč tudi svetovanje naročnikom, kako naj odpravijo pomanjkljivosti in izboljšajo svoje poslovanje. V vlogi svetovalca se bo moral revizor pojavljati tudi v zvezi z novimi SRS. Naročnik bo od njega poleg razlage in tolmačenja novih standardov najverjetneje pričakoval tudi predloge za vpeljavo sprememb, ki jih zahtevajo novi standardi v samem računovodenju. Pri tem bo moral revizor misliti na to, da bodo nove zahteve standardov vpeljane ob najmanjših stroških in pretresih za podjetje ter, da bodo dosledno uporabljene v prihodnjih letih poslovanja. V zvezi z določanjem poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in prevrednotenjem nasploh, so pred revizorjem številni izzivi in tudi naloge. Na začetku se bodo revizorji verjetno srečevali z zadevami, ki bodo pojasnjevalne narave, v nadaljevanju se pa od njih pričakuje konkretno svetovanje in predlaganje rešitev pri konkretnih primerih (na primer pomoč pri pripravi pravilnika v zvezi s prevrednotenjem).

5. SKLEP

Podjetje poseduje opredmetena osnovna sredstva predvsem za opravljanje svoje dejavnosti, torej za svoje poslovanje in doseganje prihodkov iz tega naslova. V zvezi z dejavniki, ki vplivajo na poslovanje podjetja in prihodnje gospodarske tokove, pa je treba poudariti, da je za njihovo načrtovanje, ugotavljanje in spremljanje v prvi vrsti odgovorna uprava oziroma poslovodstvo. Vsebinsko to pomeni, da je vodstvo podjetja tisto, ki sprejema odločitve za pridobitev novih osnovnih sredstev in je odgovorno za gospodarjenje z njimi, dokler podjetje izkazuje osnovna sredstva med pripoznanimi sredstvi v svojih računovodskih razvidih in izkazih. V notranjih predpisih, kot je na primer Pravilnik o računovodstvu, naj bi družbe imele zapisane izbrane računovodske rešitve, ki jih omogočajo predpisi in standardi. Tako bi bilo dobro, da podjetja v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi v svojih notranjih aktih jasno opredelijo stališče do začetnega pripoznavanja in vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, njihovega prevrednotovanja in obračunavanja amortizacije. Vse to namreč vpliva na

izračun poslovnega izida podjetja, ki v očeh širše javnosti odraža sliko celotnega poslovanja podjetja kot takega. Torej, predvsem uprava oziroma poslovodstvo bi moralo imeti jasno vizijo ravnanja s sredstvi.

Vizija podjetja enaindvajsetega stoletja pa kaže na korenito spremembo obravnavanja predmeta ocenjevanja vrednosti oziroma njegovih značilnosti. Na to vplivajo tudi zakonske spremembe, katerim mora podjetje v okviru svojega delovanja slediti. Uvedene novosti v spremenjenih SRS zahtevajo izkazovanje sredstev in dolgov v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti. To pomeni, da bodo morale vse tiste družbe, ki so v svojih dosedanjih računovodskih izkazih izkazovale opredmetena osnovna sredstva in sredstva nasploh po vrednostih, ki niso poštene, le-ta prevrednotiti na njihove poštene vrednosti. V poglavju tega diplomskega dela, ki obravnava problematiko poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev smo videli, da je v praksi ta veliko težje določljiva, kot se to zdi na prvi pogled. Ker revizorji in računovodje nimajo ustreznih znanj ter izkušenj s področja ocenjevanja vrednosti in posledično določanja poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, to nalogo prepustijo strokovnjakom (veščakom) – ocenjevalcem vrednosti. Oni določijo oceno vrednosti premoženja družbe na podlagi svojega znanja, izkušenj, predpostavk, strokovnih standardov ocenjevanja, metod in postopkov. Čeprav bi lahko razpravljali o različnih vrstah vrednosti, sem se v svojem diplomskem delu omejila na obravnavo poštene tržne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, saj naj bi le-ta v računovodskih izkazih družbe izražala njihovo najbolj realno sliko. Pri tem imajo veščaki nalogo, da podajo nepristransko mnenje o resnični in pošteni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. Ker pa postaja ocenjevanje vrednosti čedalje bolj zahtevnejše v pogledu potrebne širine teoretičnih in še bolj praktičnih znanj, je postalo sodelovanje med revizorjem in veščakom še toliko bolj nujno. Nujno pa je tudi, da se tako ocenjevalci vrednosti kot tudi računovodje in revizorji nenehno strokovno usposablajo ter izobražujejo in so skupaj kos dilemam in problemom ocenjevanja ter določanja poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v praksi.

Naj z naslednjo ugotovitvijo tudi končam: ugotavljanje poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev je eno izmed težjih področij računovodstva. Tu ne gre za nikakršen avtomatizem, temveč za preišljeno strokovno presojo, ki temelji na predpisanih merilih in katere cilj je, da zunanjim ter notranjim uporabnikom računovodskih informacij predstavi pošteno in resnično stanje opredmetenih osnovnih sredstev v podjetju.

LITERATURA

1. Dolinšek Katja: Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev po pošteni vrednosti. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 45 str.
2. Odar Marjan: Predstavitev MRS 36 - Oslabitev sredstev. Zbornik referatov 2. konference ocenjevalcev vrednosti. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str.15-29.
3. Odar Marjan: Prevrednotovanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 17-37.
4. Odar Marjan: Novosti in izzivi na področju ocenjevanja vrednosti v Sloveniji. Zbornik referatov 4. letne konference ocenjevalcev vrednosti. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 5-15.
5. Odar Marjan: Predpostavka previdnosti ter vrednotenje sredstev in dolgov po pošteni vrednosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 326 str.
6. Odar Marjan: Računovodenje v letu 2005 in predvidene spremembe ZGD. IKS, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2004, 10, str. 9-19.
7. Odar Marjan: Merjenje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin po SRS 2006 z zgledi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 43-61.
8. Podbevšek Alenka: Finančno poslovanje gospodarske družbe. Priročnik za člane nadzornih svetov. Ljubljana : Združenje članov nadzornih svetov, 2006, str. 194-207.
9. Slapničar Sergeja: Spremembe v računovodstvu ob prehodu v Evropsko unijo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 71-88.
10. Strašek Koklič Andreja: Računovodstvo poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 84 str.
11. Praznik Bojan: Priročnik za ocenjevanje vrednosti podjetij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 151 str.
12. Torkar Milan, Pšunder Igor: Ocenjevanje vrednosti nepremičnin. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 186 str.
13. Vežjak Blanka: Pravilnik o računovodstvu gospodarske družbe v skladu s SRS 2006. IKS, Ljubljana, 2006, 8, str. 7-44.
14. Vrčon Mateja: Opredmetena osnovna sredstva–razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 48 str.

VIRI

1. Duhovnik Meta: Revizijsko poročanje. Gradivo za izobraževanje. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 25 str.

2. Hieng Romana et al.: Računovodstvo. Slovenski računovodski standardi. Gradivo za izobraževanje. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 162 str.
3. Kodeks računovodskih načel. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998
4. Koletnik Franc: Računovodstvo 1. Poklicna etika računovodij. Gradivo za izobraževanje in za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005. 24 str.
5. Koletnik Franc: Ocenjevanje vrednosti podjetij. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščenec ocenjevalec vrednosti podjetij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005a, str. 98- 124.
6. MSRP (Uradni list EU, priloga Uredbe komisije št. 2238/2004).
7. Odar Marjan: Računovodstvo. Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja. Slovenski računovodski standardi. Gradivo za izobraževanje. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004a, str. 12-23.
8. Odar Marjan: Računovodstvo. Mednarodni računovodski standard 36 (Oslabitev sredstev). Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006a, str. 1-18.
9. Podbevšek Alenka: Računovodstvo. Mednarodni računovodski standard 16 (Opredmetena osnovna sredstva-nepremičnine, naprave, oprema), Mednarodni računovodski standard 17 (Najemi). Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 88-92.
10. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993.
11. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002.
12. Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS, št. 118/2005).
13. Uredba komisije (ES) o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES). (Uradni list Evropske unije, št. 2238/2004).
14. Vežjak Blanka: Računovodstvo. Temeljne značilnosti mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 1-15.
15. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) (Uradni list RS št. 42/2006).
16. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št.11/2001).