Igor ZADRAVEC

REVIZIJSKO PREVERJANJE LASTNIŠTVA, OBSTOJA IN POPOLNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV:

- **METODOLOGIJA;**
- **PROBLEMI;**
- **VPLIV NEREŠENIH PROBLEMOV NA REVIZORJEVO POROČILO**

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 11. do 13. september 2002

Ključne besede

Opredmeteno osnovno sredstvo, revizijsko preverjanje, metodologija, cilji, problemi revidiranja, prevrednotovanje, poštena vrednost

UVOD

Revizor se v praksi v okviru revizijskih postopkov povezanih z opredmetenimi osnovnimi sredstvi sreča s številnimi problemi, ki se pojavijo v vseh fazah pridobivanja revizijskih dokazov. Revizor mora vsak problem raziskati do te mere, da pride z gotovostjo do vseh spoznanj, ki jih potrebuje za oblikovanje svojega mnenja.

1. METODOLOGIJA REVIDIRANJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Vsebina in obseg revidiranja opredmetenih osnovnih sredstev sta odvisna od dejavnosti in pomena opredmetenih osnovnih sredstev v revidiranem podjetju. Na tej podlagi si revizor zastavi naslednje **cilje**:

- ugotoviti, ali znesek, prikazan v računovodskih izkazih, predstavlja vsa opredmetena osnovna sredstva ter ali so vsa v lasti podjetja;
- ali so opredmetena osnovna sredstva evidentirana po nabavnih vrednostih, ki so pravilno razkrita (vrednotenje);
- ali opredmetena osnovna sredstva dejansko obstajajo;
- ali je pravilno ugotovljena osnova za izračun amortizacije ter upoštevan čas začetka amortiziranja;
- ali so pravilno uporabljene amortizacijske stopnje in metode, zlasti z vidika stalnosti ter ali so le-te primerne glede na pričakovano dobo koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva;
- ali so pravilno razkrita opredmetena osnovna sredstva v pripravi, uporabi ali izven uporabe;
- ali so pravilno izvedene nabava in odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev;
- vrsta in kakovost evidenc in njihovo usklajevanje;
- ali so pravilno obravnavana dela v zvezi z investicijskim vzdrževanjem in z investicijami ter vzpostavljeno ločevanje od tekočega vzdrževanja;
- ugotovitev možnosti za nadaljnjo uporabo opredmetenih osnovnih sredstev ter pravilnost opredelitve opredmetenih osnovnih sredstev izven uporabe ali eventuelne omejitve (npr. zastava);
- ugotovitev primernosti prevrednotovanja;
- ugotovitve ustreznosti in popolnosti razkritij;

Na podlagi ocene zanesljivosti, popolnosti in točnosti notranjih kontrol se revizor odloči za vrsto in obseg postopkov pri preverjanju podatkov v povezavi z

opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Če ugotovi, da so računovodske kontrole zanesljive, je potreben manjši obseg preizkušanja podatkov. V kolikor ugotovi, da notranje kontrole niso učinkovite, so nepopolne ali jih sploh ni, je treba obseg preverjanja podatkov povečati.

Revidiranje revizor opravi po naslednjih **postopkih**:

- prouči zanesljivost delovanja računovodskih kontrol, ki izpričujejo prejem, usposobitev, izločitev, uporabo, prevrednotovanje, zavarovanje, prodajo, zastavo opredmetenih osnovnih sredstev;
- revizijski postopki povezani z letno inventuro: neposredni (med popisom) in posredni (po popisu), ugotavljanje razlik ter način njihove likvidacije, pregled sprememb od popisa do bilanciranja, ocena resničnosti izkazanih opredmetenih osnovnih sredstev izven uporabe, preizkus pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstev;
- postopki povezani s pridobivanjem novih opredmetenih osnovnih sredstev: presoja vseh ali pomembnejših povečanj; vpogled v odločitve (poslovni načrt oziroma investicijski načrt) in listine, ki dokazujejo povečanje. Obseg presoje je odvisen od spoznanj in delovanja notranjih kontrol, od velikosti in pomembnosti povečanja opredmetenih osnovnih sredstev. Predmet presoje so: ustrezni investicijski načrti, knjigovodske listine, upravičenost stroškov, izkazovanje izvirne vrednosti, ustreznost evidentiranja v poslovnih knjigah;
- postopki povezani z zmanjšanjem opredmetenih osnovnih sredstev: presoja odplačne oziroma neodplačne odsvojitve, primanjkljaja; presojanje vseh ali pomembnejših zmanjšanj s pomočjo dokumentov in poslovnih knjig (nalogi za zmanjšanje, likvidacija neodpisanih vrednosti, evidence o zmanjšanju v poslovnih knjigah, evidence o prodaji itd.); presoja popolnosti evidentiranja zmanjšanj;
- presoja amortizacije; presoja sprememb amortizacijskih stopenj, osnov; računske pravilnosti obračunane amortizacije; preizkus obračuna amortizacije za pomembnejše vrste opredmetenih osnovnih sredstev;
- presoja stroškov investicijskega vzdrževanja ter stroškov vzdrževanja;
- presoja vrednotenja in prevrednotovanja osnovnih sredstev; pogostost izvajanja presoje vrednosti z vidika gospodarnosti poslovanja;
- presoja uveljavljanja davčnih olajšav

Pri revizijskem preverjanju opredmetenih osnovnih sredstev v okviru zastavljenih ciljev, naleti revizor v praksi na številne probleme, ki se lahko pojavijo v povezavi z vsakim od navedenih ciljev. V nadaljevanju bom zgolj primeroma izpostavil nekatere pogoste probleme.

2. PROBLEMI

- *Že pri ugotavljanju lastništva nad opredmetenim osnovnim sredstvom naleti revizor v praksi pogosto na problem, da podjetje ne razpolaga z verodostojno dokumentacijo o pridobitvi lastništva* oziroma listinami, ki bi to dokazovale. Na tak problem naleti revizor predvsem pri podjetjih, ki posedujejo oziroma izkazujejo

opredmetena osnovna sredstva nabavljena pred lastninskim preoblikovanjem. V nekaterih primerih družbe ne razpolagajo s pravno formalnimi podlagami za vpis lastništva v predpisane registre (npr. zemljiška knjiga, etažna lastnina).
Menim, da je neobstoj dokumentacije vsekakor razlog za obvezno razkritje (tudi v povezavi s predpisano hrambo dokumentacije), vpliv na podajo revizorjevega mnenja, pa bo seveda odvisen od pomena teh sredstev za podjetje ter številnih drugih okoliščin.

- *Pogost problem predstavlja tudi samo ugotavljanje oziroma preverjanje lastništva nad opredmetenim osnovnim sredstvom.* Nanj v praksi ne naleti zgolj revizor pri revizijskem preverjanju opredmetenih osnovnih sredstev, s tem problemom so zelo pogosto soočena tudi podjetje (davčni zavezanci) v davčnih postopkih, pogosto z velikimi negativnimi davčnimi posledicami.

  V tej povezavi mora revizor razrešiti različna vprašanja:
  - Kdo je lastnik opredmetenega osnovnega sredstva? (v skladu s SRS pogoj za evidentiranje med osnovnimi sredstvi)
  - Kdaj je lastništvo prešlo? (Trenutek prenosa lastništva je pomemben za določitev datuma aktiviranja oziroma vnosa med osnovna sredstva, posledično pomemben za pridobitev pravice do uveljavitve 40% investicijske olajšave v skladu z določili 39. člena Zakona o davku od dobička pravnih oseb, eden izmed pogojev za uveljavljanje amortizacije itd.)
  - Ali gre pri izvršenih plačilih morda zgolj za predplačila? (Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva se ne uvrščajo med opredmetena osnovna sredstva, ne glede na način poročanja v bilanci stanja, zato zanje davčni zavezanec ne more uveljavljati navedene davčne olajšave.)

  Ker že za leto 2003 predvideni zakon o davku od dohodkov pravnih oseb 40% investicijsko olajšavo ukinja[1], lahko prav zaradi tega v letu 2003 pričakujemo večje investicije v opredmetena osnovna sredstva, ob izpolnjevanju davčnih obrazcev za leto 2003, pa večji obseg uveljavljanja navedene olajšave. Glede na izkušnje v praksi, to pomeni več nepravilnosti in špekulacij, zato bom k temu problemu v nadaljevanju poskusil podati predloge rešitev[2], pri čemer bom zaradi lažje primerljivosti uporabljal izrazoslovje, kakor ga uvaja davčna zakonodaja (npr. ZDDV):

  a.) Teoretična podlaga za opredelitev lastništva nad opredmetenim osnovnim sredstvom

[1] Predlagatelj zakona sicer navaja, da ohranja investicijsko olajšavo, vendar v spremenjeni višini (predvidoma 20%). Ker pa se bo za znesek uveljavljene olajšave zmanjšala osnova za amortizacijo, gre po mnenju avtorja zgolj za možnost določene predčasne amortizacije in nič več za investicijsko oljašavo, kakor jo poznamo po sedaj veljavni zakonodaji.
[2] Problem je "problem" zgolj v praksi. V teoriji je problem rešen in pojasnjen, glejte npr. Plavšak Nina; Davek na dodano vrednost na področju gradnje in prometa nepremičnin, ki jo povzemam pri pojasnitvi problema. Vendar pa predstavlja ta problem v praksi še zmerej jedro najpogostejših nepravilnosti pri obravnavi opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih mora revizor ugotoviti in razkriti.

Kot promet blaga ali promet storitev (kakor jih navaja npr. ZDDV), na podlagi katerih podjetje pridobi v last neko opredmeteno osnovno sredstvo, razumemo sklenjene pravne posle.

Pravni posel je tisto pravno dejanje, ki vsebuje izjavo volje, ki je bila izražena z namenom, da nastane, se spremeni ali preneha določeno pravno razmerje. Vsebina tega pravnega razmerja pa so pravice in obveznosti strank (subjektov) pravnega posla.

Pravni posel lahko povzroči nastanek oziroma prenehanje obligacijskih pravic in obveznosti, ali pa prenos stvarnih oziroma obligacijskih pravic.
Obligacijska pravica je pravica upnika od dolžnika zahtevati določeno izpolnitveno ravnanje. Tej pravici stoji nasproti obveznost dolžnika opraviti to izpolnitveno ravnanje. Predmet izpolnitvenega ravnanja je lahko dajatev, storitev, opustitev ali dopustitev. Izpolnitvena ravnanja, ki so potrebna za pridobitev ali prenehanje, stvarnih pravic na nepremičnini so dajatve. Dajatev pomeni ravnanje, zaradi katerega se posamezni del premoženja premakne iz premoženjske sfere ene osebe v premoženjsko sfero druge osebe. Pri dajatvah je značilno, da upnik pridobi na stvari stvarno pravico (lastninsko pravico, pravico uporabe, posest) ali obligacijsko pravico (da stvar začasno uporablja). Storitve so opravljanje ali izvrševanje kakšnega dela. Pri storitvah se ne prenese nobena pravica do stvari, izpolnitev ni oprijemljiva, z delom se doseže, skuša doseči kakšen namen.

Med pogodbe katerih tipično izpolnitveno dejanje je dajatev sodijo med drugim: prodajna pogodba, posojilna pogodba itd. Med pogodbe o storitvah pa se uvrščajo med drugim: gradbena pogodba, projektantska pogodba, prevozna pogodba ter mandatne pogodbe.

Pravni posli, ki povzročijo nastanek oziroma prenehanje obligacijskih pravic in obveznosti, so zavezovalni pravni posli. Zavezovalni pravni posel je pravno dejanje, na podlagi katerega nastanejo med dvema ali več pravnimi ali fizičnimi osebami medsebojne pravice in obveznosti. Ker na podlagi zavezovalnega pravnega posla nastanejo pravice in obveznosti, je zavezovalni pravni posel pravni temelj pridobitve obligacijskih pravic. Pogodbe so dvostranski zavezovalni pravni posli. Z veljavno sklenitvijo pogodbe nastanejo obligacijske pravice in obveznosti pogodbenih strank.

Kadar je predmet pogodbe ali drugega pravnega posla dajatev, z nastankom zavezovalnega pravnega posla (torej s sklenitvijo veljavne pogodbe) nastane samo obligacijskopravna pravica upnika, od dolžnika zahtevati izpolnitveno ravnanje, ki je potrebno, da bo upnik pridobil stvarno pravico, ki je predmet zavezovalnega pravnega posla, oziroma da bo stvarna pravica prenehala.
Dajatev je tisto dejanje dolžnika, ki je potrebno, da se premoženje premakne iz premoženjskopravne sfere dolžnika v premoženjskopravno sfero upnika. Izjava volje, ki povzroči premik, je razpolagalni pravni posel.
Razpolagalni pravni posel je pravno dejanje dolžnika iz zavezovalnega pravnega posla, na podlagi katerega pridobi upravičenec (imetnik pravic) iz zavezovalnega pravnega posla premoženjske pravice, ki so predmet zavezovalnega pravnega posla.

Kateri razpolagalni pravni posel je potreben za prenos lastninske pravice na stvari pa je odvisno od predmeta pogodbe, torej ali je predmet pogodbe premična ali nepremična stvar.

b) Prenos lastništva opredmetenih osnovnih sredstev

Premične stvari
34. člen Zakona o temeljnih lastninsko pravnih razmerjih določa, da se na podlagi pravnega posla pridobi lastninska pravica na premični stvari z njeno izročitvijo v posest pridobitelja. Izročitev premične stvari se šteje za opravljeno tudi z izročitvijo listine, na podlagi katere lahko pridobitelj razpolaga s to stvarjo, kot tudi z izročitvijo kakšnega dela stvari, ali pa z izločitvijo ali drugačno označitvijo stvari, ki pomeni njeno izročitev.[3]

Revizor mora v tej povezavi biti pozoren predvsem na to, ali ter kdaj je bila stvar izročena ter če pogodba oziroma druga podlaga za zavezovalni pravni posel vsebuje kakšne omejitve glede prenosa lastništva (npr. lastništvo preide s plačilom zadnjega obroka itd.)

Nepremične stvari
Na pogostejše nepravilnosti naleti revizor pri revidiranju nepremičnin. Lastninska pravica na nepremičnini se ne prenese z izročitvijo v posest. Stvarne pravice na nepremičnini se v skladu z določilom 33. člena Zakona temeljnih lastninsko pravnih razmerjih pridobi z vpisom v javno knjigo, torej z vpisom v zemljiško knjigo[4]. Niti s sklenitvijo prodajne pogodbe (zavezovalnega pravnega posla) niti z izročitvijo v posest tako kupec še ne postane lastnik prodane (kupljene) nepremičnine. Da bi kupec postal lastnik nepremičnine mora pridobiti listino, na podlagi katere bo lahko predlagal vpis lastninske pravice v zemljiško knjigo.

Menim, da je takšna popolna listina ter dokazilo o opravljenih vseh dejanjih za vpis oziroma prepis nepremičnine v zemljiški knjigi minimalni pogoj, ki ga mora zahtevati revizor za priznavanje nepremičnine med opredmetenimi osnovnimi sredstvi.
Kakšne lastnosti mora imeti takšna listina določata 21. in 22. člen Zakona o zemljiški knjigi:

1. Veljavni pravni temelj, torej vsebino izjave volje, ki ima naravo razpolagalnega pravnega posla. Zakon o zemljiški knjigi ne ureja vsebine zemljiškoknjižnega dovolila[5], zato bo imela naravo razpolagalnega pravnega posla vsaka izjava, iz katere jasno in nedvoumno izhaja volja lastnika prenesti lastninsko pravico na drugo osebo (npr. da dovoljuje, da se vknjiži lastninska pravica v korist kupca, ali da prenaša lastninsko pravico na nepremičnini na kupca).

[3] Na podoben način ureja pridobitev lastninske pravice na premičnini predlog stvarnopravnega zakonika (ki se nahaja v tretjem branju) v 60. členu.
[4] Predlog stvarnopravnega zakonika na navedenem področju ne prinaša večjih sprememb, v 49. členu namreč določa: „(1) Za pridobitev lastninske pravice na nepremičnini s pravnim poslom se zahteva vpis v zemljiško knjigo. (2) Vpis v zemljiško knjigo se opravi na podlagi listine, ki vsebuje zemljiškoknjižno dovolilo.
[5] Predlog stvarnopravnega zakonika pa v 23. členu ponovno podrobneje opredeljuje zemljiškoknjižno dovolilo: „Zemljiškoknjižno dovolilo (intabulacijska klavzula) je izrecna nepogojna izjava tistega, čigar pravica se prenaša, spreminja, obremenjuje ali preneha, da dovoljuje vpis v zemljiško knjigo. Podpis na zemljiškoknjižnem dovolilu mora biti overjen.“

Prav ta jasna in nedvoumna izjava prenosa lastništva pa je v praksi pogosto nejasna in vsebuje določene omejitve (predvsem v povezavi s plačilom kupnine), na kar mora biti revizor še posebej pozoren.

2. v listini mora biti nepremičnina označena s podatki, s katerimi je vpisana v zemljiško knjigo (torej s podatki o parcelni številki, katastrski občini ter vrsto rabe in izmerami nepremičnine)

3. na listini mora biti podpis prodajalca notarsko overjen.

V zvezi z uveljavljanjem davčne olajšave je potrebno upoštevati, da je z investiranim zneskom mišljen znesek, zaračunan na dokumentu o pridobitvi osnovnega sredstva, ne glede na to, kdaj in na kakšen način bo kupnina plačana, kar je v skladu z principi računovodenja. Za upoštevanje obravnavane olajšave je torej odločilno, da je investicija v opredmeteno osnovno sredstvo knjižena v poslovne knjige oziroma evidence na podlagi verodostojnih dokumentov. V sistemu dvostavnega knjigovodstva je to razred 0 v glavni knjigi.

Revizor pa naleti pri revidiranju opredmetenih osnovnih sredstev tudi na določene probleme, ki nimajo tako jasno opredeljene teoretične podlage. V določenih primerih je jedro problema ravno v tem ker določene norme niso postavljene ali niso dovolj natančne.

- *Pogosto naleti revizor v praksi na probleme pri revidiranju izkazane nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ter pri revidiranju poštenih vrednosti, ki temeljijo na opravljenih cenitvah*, kjer mora biti še posebej pozoren na transakcije med povezanimi osebami.

  Tako so se v nekaterih podjetjih pojavile resne težave ob inšpekcijskih pregledih, ko davčni inšpektorji niso priznali strokovnih podlag za prevrednotenje postavk po starem SRS 1.11, pri čemer so se sklicevali predvsem na drugačno izrazoslovje.

  Na tem področju so novi standardi pripeljali do določenega zbližanja terminološkega izrazoslovja, ki ga uporablja računovodska stroka, tistemu, ki ga uporablja ocenjevalska stroka.

  Ostaja pa dejstvo, da ocenjevalec, kot veščak (ali svetovalec) s svojo oceno vrednosti sredstva pripravi strokovno podlago za opredelitev njegove poštene vrednosti. Gre za ocenjeno vrednost, za katero mora poslovodstvo podjetja presoditi, ali izpolnjuje merila poštene vrednosti, ki je še zmeraj računovodski pojem. Tržna vrednost lahko postane poštena vrednost šele takrat, ko jo kot tako sprejme računovodstvo[6]. Poslovodstvo družbe ter nato revizor, pa morajo preveriti kakovost oziroma primernost podane ocene vrednosti za namene prevrednotovanja, kar pa je zelo zahtevno opravilo, saj je med drugim potrebno preveriti npr. projekcijo denarnih tokov, ali primernost diskontne mere itd.

[6] Več o tem, Praznik Bojan, Ocenjevanje vrednosti v luči novih SRS

Še več problemov lahko na tem področju pričakujemo pri tistih podjetjih, ki bodo v skladu z določili novih SRS, na podlagi izdelanih pravilnikov, sama dokazovala pošteno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. Na tem mestu menim, da bodo revizorji v veliki meri pri preverjanju izkazane poštene vrednosti koristili pomoč ocenjevalcev vrednosti.

- *V praksi pogosto naletimo na probleme pri vrednotenju oziroma razmejitvi ocenjene vrednosti*, pridobljene na osnovi ocene vrednosti nepremičnine kot funkcionalne enote na del, ki se nanaša *na zemljišče*, ki ga v skladu s standardi ni dovoljeno amortizirati ter na del, ki se nanaša na zgradbe, ki so predmet amortizacije.

  Revizor mora biti v praksi na ta problem zelo pozoren, saj podjetja pogosto nimajo določenih preostankov vrednosti oziroma izkazanih vrednosti zemljišč, kar pa pomeni, da v nasprotju s standardi ter davčno zakonodajo, obračunavajo amortizacijo tudi od (funkcionalnih) zemljišč.
  Pozornost je potrebno nameniti primernosti izkazanih vrednosti funkcionalnih zemljišč.

- *Problemi se pojavljajo na področju revizijskega preverjanja popolnosti evidentiranja odtujitve že odpisanih opredmetenih osnovnih sredstev.*
  Uporabljena metodologija preverjanja je odvisna od ureditve evidenc vodenja odpisanih osnovnih sredstev ter popolnosti notranjih kontrol. Uspešnost revizorjevega iskanja eventualnih ne-evidentiranih odstranitev osnovnih sredstev je odvisna predvsem od njegovega poslovnega znanja in pazljivosti (znaki za zmanjšanje osnovnih sredstev bi bili lahko npr. zmanjšanje zavarovalnega kritja, pridobitve novih osnovnih sredstev itd.)

- *Pogost problem predstavlja tudi razmejevanje stroškov v zvezi z investicijskim vzdrževanjem in z investicijami ter vzpostavljeno ločevanje od tekočega vzdrževanja.* Nanj v praksi ne naleti zgolj revizor pri revizijskem preverjanju opredmetenih osnovnih sredstev, s tem problemom so dnevno soočena tudi podjetja sama. Iz tega naslova pogosto naletimo na odločbe davčnih organov z negativnimi davčnimi posledicami.

  Teoretično podlago podajajo SRS. 1.15. Stroški, ki nastajajo v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi; pri tem stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti. S podaljšanjem dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je mišljeno podaljšanje prvotno opredeljene dobe, v kateri se opredmeteno osnovno sredstvo amortizira.

  SRS 1.16. pa določa, da so popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev namenjena (je namenjeno) obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih

gospodarskih koristi, ki se pričakujejo na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Navadno se pripoznajo kot odhodki, kadar se pojavijo.
Ker vpliva vsakega posameznega stroška na prihodnje gospodarske koristi ni mogoče izmeriti in brez problemov opredeliti, je odločitev v veliki meri odvisna od individualne opredelitve oziroma presoje stroška vsakega posameznika.
Žal pa nam praksa potrjuje, da so podjetja na področjih, ki jih standardi ali drugi predpisi ne opredeljujejo dovolj podrobno, v veliki meri izpostavljena tudi samovolji davčnih inšpektorjev, ki se najpogosteje odrazi v dodatni davčni obremenitvi.

- *Pogost problem predstavljajo tudi nepravilnosti vsebovane v različnih pogodbah o najemu oziroma pri opredelitvi leasing-razmerja; prav tako se pojavljajo problemi v povezavi z nepravilno računovodsko obravnavo tako opredeljenih najemnih razmerij (npr. SRS 1.4).*

- *Nenazadnje naleti revizor pogosto na probleme pomanjkanja določenih dovoljenj, s katerimi bi moralo razpolagati podjetje npr. gradbeno dovoljenje, uporabno dovoljenje itd.*

3. NOVOSTI, KI JIH PRINAŠAJO SPREMEMBE V POVEZAVI Z NOVIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI TER PROBLEMI S KATERIMI SE BODO SOOČALI REVIZORJI

3.1. Pripoznavanje opredmetenega osnovnega sredstva

a) Pojem opredmeteno osnovno sredstvo in razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

SRS 1 definira opredmeteno osnovno sredstvo:

1.1. Opredmeteno osnovno sredstvo je 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 enem obračunskem obdobju.

1.2. Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvajalna oprema, druga oprema, osnovna čreda in večletni nasadi.

1.3. Pri zgradbah in opremi je treba ločevati stvari, ki se še gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo.

1.4. Stvari, dane v finančni najem, same niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, temveč so sestavni del dolgoročnih finančnih naložb.

1.5. Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, ki se v bilanci stanja izkazujejo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

1.6. Opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo, je treba ločevati od opredmetenih osnovnih sredstev, ki se trajno ne uporabljajo, čeprav so še uporabna.

- *Revizor mora ugotoviti pravilnost in popolnost opredelitve osnovnih sredstev, ki se ne uporabljajo trajno, čeprav so še uporabna.* Zanje namreč velja, da se evidentirajo po knjigovodski vrednosti na dan, ko so izločena iz uporabe, v zvezi z njimi ni stroškov amortizacije, možni pa so prevrednotovalni poslovni odhodki takega sredstva iz naslova njegove oslabitve.

  Metodologija preverjanja pravilnosti in popolnosti opredelitve opredmetenih osnovnih sredstev, ki se ne uporabljajo trajno, bo v veliki meri odvisna od revizorjevega poznavanja poslovanja podjetja in zahteva od revizorja visoko stopnjo znanja in poznavanja poslovne dejavnosti podjetja ter spretnosti.

  Številna sredstva so povezana s pravnimi pravicami, tudi z lastninsko pravico podjetja. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva pa lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost podjetja, da obvladuje gospodarske koristi, je običajno sicer posledica pravno zavarovane pravice, vendar je pri sredstvih treba posvetiti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti, in ne zgolj pravni obliki. Pri finančnih najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi iz uporabe v najem vzetega sredstva v pretežnem delu njegove dobe koristnosti, in to v zameno za obveznost plačati za to pravico znesek, ki je približno enak pošteni vrednosti v najem vzetega sredstva in z njim povezanimi stroški financiranja.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev

Pogoj za pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev je verjetnost, da bodo od njih pritekale gospodarske koristi in da je mogoče njihovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

O tem, kdaj se šteje, da od osnovnega sredstva pritekajo gospodarske koristi, najdemo obrazložitve v šesti točki uvoda v standarde, kjer je pojasnjeno, da pritekajo gospodarske koristi na več načinov: podjetje

a) uporablja sredstvo sámo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;

b) zamenja sredstvo za druga sredstva;

c) uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga ali

č) razdeli sredstvo med svoje lastnike.

- *Problem v praksi predstavlja neobstoj izdelanih meril glede izpolnjevanja naštetih pogojev – npr. v kakšnem obsegu morajo pritekati gospodarske koristi?*
  Vemo, da podjetja v okviru upravljanja z »opredmetenimi osnovnimi sredstvi« zasledujejo številne cilje, med drugim tudi zniževanje davčne osnove z davčnimi olajšavami in amortizacijo itd. Primeri iz prakse nam to trditev dnevno potrjujejo: Nakupi stanovanj, stanovanjskih hiš, jaht itd.
  Kakšen obseg prihodkov, v večini primerov iz najemnin, zadošča za izpolnitev navedenih pogojev ter posledično opravičuje opredelitev neke nepremičnine kot opredmeteno osnovno sredstvo?

Začetno pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS temelji na načelu izvirne vrednosti. Izvirna vrednost je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih

ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev. Običajno je to transakcijska ali druga tržna cena, vendar v nekaterih primerih te cene ni mogoče zanesljivo določiti. V takšnih primerih naj bi veljalo splošno pravilo, da je poštena vrednost diskontirani znesek prihodnjih denarnih prejemkov plačil ali drugih prejemkov.

Revizor mora torej za vsako opredmeteno osnovno sredstvo najprej pridobiti zadostne dokaze kot odgovore na osnovno vprašanje: Kaj je sredstvo, kakšno vrednost ima in na kakšen način je bila vrednost ugotovljena.

3.2. Prevrednotovanje osnovnih sredstev

Novi računovodski standardi (v nadaljevanju: SRS) prinašajo nova pravila prevrednotovanja osnovnih sredstev. Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti (razen naložb vanje ter amortizacije). Če se prvotno izkazana knjigovodska vrednost poveča, gre za okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev, če se zmanjša, pa za njihovo oslabitev.

V povezavi z novimi določili SRS bo revizor v praksi lahko soočen s številnimi novimi *problemi:*

- *Pomembno vprašanje, ki ga mora raziskat revizor v tej povezavi je: Kateri dejavniki so resnično vplivali na sprejetje odločitve za prevrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva npr. zaradi njegove okrepitve?*

  Najpomembnejši razlog za sprejetje take odločitve bo gotovo realnejše izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev po pošteni vrednosti, kar naj bi izboljšalo izrazno moč računovodskih izkazov. Posledice ali celo razlogi za takšno opredelitev sredstev, pa lahko izvirajo iz zasledovanja drugih ciljev oziroma potreb podjetja npr. vpliv na boniteto podjetja ter izračunavanje čiste vrednosti premoženja ali možnosti za hipotečno zavarovanje najetih posojil.

  Glede upravičenosti prevrednotovanja velja izpostaviti, da gre v zvezi s presredstvenjem opredmetenih osnovnih sredstev v večini primerov le za nadomestitev izvirne vrednosti (kar ne velja za zemljišča), torej vsote stroškov zaradi pridobitve enakovrstnega oziroma enakovrednega opredmetenega osnovnega sredstva. Zaradi globalizacije svetovnih trgov ter gospodarske rasti je pričakovati, da se bodo v praksi prevrednotovala zaradi okrepitve zemljišča, v nekaterih primerih tudi zgradbe in le izjemoma tudi oprema[7]. V kolikor se bo pojavilo prevrednotenje zaradi okrepitve opreme, bo to v večini primerov razlog za podrobnejšo obravnavo.

- Še zahtevnejše bo preverjanje prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove oslabitve. Razlogov je več, prevrednotenje zaradi oslabitve praviloma neposredno vpliva na:
  - poslovni izid
  - davčno osnovo

[7] Več o tem, Odar Marjan, Problemi povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, Revizor 02/2002.

- postavi se vprašanje pravilnega izkazovanja vrednosti pred oslabitvijo v povezavi z npr. uveljavljenimi davčnimi olajšavami, upoštevanjem transfernih cen med povezanimi osebami itd.

Revizor mora pridobiti zadostne dokaze, da oslabitev sredstev ne omogoča ustvarjanja skritih izgub pa tudi ne skritih dobičkov ter da zagotavlja vrednotenje sredstev po pošteni vrednosti.
Kljub temu, da so v SRS postavljena dokaj jasna teoretična pravila v zvezi s prevrednotovanjem opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove oslabitve, pa bodo v praksi v tej zvezi revizorji naleteli na številne probleme.

Vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je za vsako podjetje lahko drugačna in je odvisna od številnih zunanjih in notranjih dejavnikov.
Za večino opredmetenih osnovnih sredstev lahko vzamemo kot izhodišče, da v dobi koristnosti prenašajo svojo vrednost med stroške. Če so prihodnji denarni pritoki, ki jih to sredstvo ustvari, večji od denarnih tokov tega sredstva, ne moremo govoriti o tem, da je sredstvo oslabljeno, saj bo usredstveno. V nasprotnem primeru pa imamo primer, ko to ne bo usredstveno. Vendar si bo na tem mestu revizor moral postaviti dodatno vprašanje npr.:

Ali opredmeteno osnovno sredstvo ne bo usredstveno, ker je njegova vrednost previsoko izkazana, ali pa ta osnovni cilj ne bo dosežen zaradi drugih razlogov npr. problemov poslovanja, morda upravljanja v podjetju.

Novi računovodski standardi prinašajo na področju obravnavanja opredmetenih osnovnih sredstev še druge pomembne novosti:

3.3. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev

Pomembna novost, ki jo uvajajo novi standardi, je pričetek obračunavanja amortizacije. SRS 1.23 natančno določa: opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvi dan naslednjega meseca, potem ko se je začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno.

Revizor bo moral preveriti pravilnost navedenega datuma na podlagi različnih razpoložljivih podatkov v podjetju, v odvisnosti od notranje organizacije ter obstoječih kontrol.

3.4. Naložbene nepremičnine

Prejšnji SRS sicer niso obravnavali naložbenih nepremičnin, vendar ne gre za temeljno spremembo, saj naj bi se takšne nepremičnine že doslej evidentirale kot dolgoročne finančne naložbe in ne kot opredmetena osnovna sredstva, čeprav to ni bilo posebej določeno. Novi SRS 3.53 pa sedaj določa, da se kot dolgoročne finančne naložbe štejejo tudi finančne naložbe v nepremičnine, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem, da bi se z njimi dosegali donosi.

Podjetja bodo tako najverjetneje v pravilniku o računovodstvu ali katerem drugem aktu določila, kako in kdo bo ob nakupu nepremičnine sporočal v računovodstvo, ali gre za naložbeno nepremičnino ali za opredmeteno osnovno sredstvo.

Kljub temu pa lahko v praksi revidiranja pričakujemo določene probleme s katerimi smo se srečevali že do sedaj in ki so povezani z opredelitvijo osnovnih sredstev:

- *Revizor mora preveriti pravilnost opredelitve podjetja glede razločevanja med opredmetenim osnovnim sredstvom in naložbeno nepremičnino kot dolgoročno finančno naložbo.* Kot sem že navajal v tem sestavku, lahko podjetje zaradi zasledovanja različnih ciljev npr. želje po višjih stroških amortizacije ali davčnih olajšav, nepravilno opredeli nepremičnino kot osnovno sredstvo namesto npr. naložbene nepremičnine. Takšne nepravilnosti mora revizor razkriti, ob čemer pa naleti na (v določenem delu že obravnavane) probleme:
  - Ali najemnina (lahko zgolj simbolična), ki jo podjetje prejema v vmesnem obdobju med nakupom in prodajo, zadošča za opredelitev nepremičnine med osnovnimi sredstvi;
  - Glede na tržne razmere nepremičninskega trga, nepremičnin pogosto ni mogoče oddati ali pa so najemnine zelo nizke – Ali v tem obdobju nepremičnina izpolnjuje pogoje osnovnega sredstva ter pogoje za amortizacijo;
  - Kako naj revizor obravnava zgrešene investicije

Postopki revizijskega preverjanja in revizorjeva odločitev bo vsekakor odvisna od pomena posameznega problema, odvisna od številnih dejavnikov in povezana z ostalimi ugotovitvami o poslovanju posameznega podjetja.

ZAKLJUČEK

V sestavku sem želel opozoriti na različne probleme na katere naleti revizor pri revidiranju opredmetenih osnovnih sredstev. V praksi je mogoče na področju obravnave opredmetenih osnovnih sredstev v okviru revidiranja računovodskih izkazov zaslediti številne nepravilnosti. Nekaterim nepravilnostim bo potrebno nameniti posebno pozornost še posebej sedaj, ko se pripravlja nova zakonodaja na davčnem področju. Nekatere nove probleme pa so revizorjem prinesli tudi novi slovenski računovodski standardi.

Od vrste in obsega vsakega posameznega problema pa je odvisno, na kakšen način bo revizor prišel do vseh potrebnih spoznanj, ki mu bodo omogočila izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni skladno z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja.

PRAVNA PODLAGA IN LITERATURA

American institute of certified public accountants: Banks and savings institutions, NY 2000

Metodologija revidiranja družbe KPMG

Slovenski računovodski standardi

Zakon o davku od dobička pravnih oseb

Zakon o temeljnih lastninskopravnih razmerjih

Zakon o zemljiški knjigi

Predlog stvarnopravnega zakonika, 26.06.2002

Prof. dr. Koletnik Franc: Revidiranje, študijsko gradivo, Maribor 2000

Taylor H. Donald: Revidiranje, zasnove in postopki, Slovenski inštitut za revizijo 1996

Dr Nina Plavšak: Davek na dodano vrednost na področju gradnje in prometa z nepremičninami, Informacijska borza nepremičnin, 2.4.1999

Prispevki v reviji REVIZOR:

Dr. Marjan Oder: Problemi, povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, in nekatere možne rešitve, 2/2002

Praznik Bojan: Ocenjevanje vrednosti v luči novih SRS, 4-5/2002