Slavko STOŠICKI

PROBLEMI OBRAVNAVANJA INFRASTRUKTURNIH SREDSTEV

(Problems of Infrastructure)

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 11. do 13. september 2002

Povzetek
Sodelovanje revizorjev in ocenjevalcev je z razvojem posameznih strok doseglo določeno stopnjo povezovanja, ki se bo z uresničevanjem novih SRS še poglabljalo. Z novimi računovodskimi standardi pa se je povečala vloga ocenjevalcev vrednosti opredmetenih sredstev ter pokazala tudi potreba po večjem povezovanju z revizorji. Prav področje infrastrukturnih sredstev narekuje nove strokovne razprave, povezave ter usklajevanja. Nenehne tehnično tehnološke spremembe, ki se dogajajo na področju infrastrukturnih sredstev zahtevajo, da se v postopkih revidiranja in ocenjevanja natančno prouči in upošteva dejansko stanje teh sredstev. Pri tem je potrebno proučiti dejavnost infrastrukturnega področja, odločiti o izbiri veščakov, opraviti identifikacijo, izdelati primerjave med knjigovodskim stanjem in dejanskim stanjem ter izdelati oceno vrednosti. V praksi se lahko pojavljajo najrazličnejši primeri dograditev ali predelav osnovnih sredstev zaradi česar nastopijo drugačna stanja, kot so računovodsko evidentirana. Evidentirani problemih stanja infrastrukturnih sredstev zavezujejo revizorje, ocenjevalce, računovodje ter tudi vodstva podjetij k razreševanju problemov.

Ključne besede

infrastrukturna sredstva, infrastruktura, revidiranje, ocenjevanje, nepremičnine, premičnine, stroji, oprema in naprave, zakon, plinska infrastruktura, elektrodistribucija, telekomunikacije, komunalna, železniška, letališka, gozdna infrastruktura, register osnovnih sredstev, oslabitev, okrepitev, slovenski računovodski standard, baza podatkov osnovnih sredstev, informacijski sistemi.

1. SREDSTVA INFRASTRUKTURE

Obravnava infrastrukturnih sredstev je postala zanimiva za številna strokovna področja (revidiranja, ocenjevanja, računovodstva, managementa, itd..). V zadnjem času se z navedenimi področju vse bolj intenzivno ukvarjajo lastniki teh sredstev ter posredno tudi ocenjevalci. Glede na zahtevno in kompleksno obravnavo sredstev infrastrukture je smiselno sodelovanje in povezovanje posameznih strokovnih področij. Sodelovanje revizorjev in ocenjevalcev je doseglo nekatera pričakovanja, vendar je potrebno to področje še poglabljati. Z razvojem ocenjevalske stroke ter pridobljenimi izkušnjami, lahko sodelovanje med revizorji in veščaki pripelje do še boljšega revidiranja in izkazovanja stanj bilančnih postavk.

Sestavek posega na različna strokovna področja z namenom, da bi med različnimi strokami prihajalo do boljšega povezovanja in delovanja. Ob tem je potrebno poudariti, da so se ocenjevalci vrednosti opredmetenih sredstev v zadnjem času intenzivneje srečevali s področjem obravnavanja infrastrukture. Ob številnih posebnostih, ki se na tem področju pojavljajo, je smiselno odpirati vprašanja na različnih strokovnih nivojih, predstavljati dileme, ter prikazati izkušnje in rešitve. Gre namreč za obsežno področje s številnimi specifičnostmi posameznih dejavnosti, ki ga je potrebno obravnavati izjemno preudarno.

1.1. Opredelitev pojmov

Pod izrazom infrastruktura si razlagamo temeljne naprave in objekte v industriji, prometu, v drugih gospodarskih in negospodarskih dejavnostih, lokalnih skupnostih, ki služijo kot podpora določenim procesom in opravljanju dejavnosti in življenja.

Slovar slovenskega knjižnega jezika navaja, da predstavlja infrastruktura temeljne naprave, objekte, zlasti prometne, ki omogočajo gospodarsko dejavnost določene skupnosti: *vlagati v infrastrukturo; ceste, železnica, elektroenergetika, skratka, vsi objekti infrastrukture.*

Publicistično, navadno s prilastkom utemeljimo: kar je potrebno za opravljanje kake dejavnosti sploh: *sredstva za industrijsko, turistično infrastrukturo; infrastruktura kulture, šolstva; urb. komunalna infrastruktura - komunalna opremljenost, urejenost naselij.*

V splošnem tehničnem slovarju[1] označuje infrastruktura urbanistično komunalno opremo v širšem smislu, npr (energetsko, prometno, vodnogospodarsko omrežje.
Izraz infrastruktura je zelo širok in ga uporabljamo povsod tam, kjer imamo določena sredstva za opravljanje dela ali funkcije in je potrebno za to delovanje in funkcioniranje zagotoviti vhodne parametre s pomočjo elementov podpore. Tako se srečujemo z izrazi infrastrukture na številnih področjih. V številnih zakonih in podzakonskih aktih se srečujemo z izrazi infrastrukture, ki je praviloma tudi definirana. Pri izvajanju nalog revidiranja ter projektov ocenjevanja vrednosti infrastrukturnih sredstev se soočamo z različnimi področji in specifičnostmi. V nadaljevanju so prikazane nekatere definicije oz. opredelitve izraza (področja) infrastrukture v različnih zakonih:

- javna železniška infrastruktura so objekti in naprave, potrebni za nemoteno odvijanje javnega železniškega prometa ter pripadajoča zemljišča, ki funkcionalno služijo njihovi namenski rabi. (2) Javna železniška infrastruktura je grajeno javno dobro v lasti države in se uporablja na način in pod pogoji, določenimi s tem zakonom in na njegovi podlagi izdanimi predpisi. (Ur. list RS 92/99, 12.11.99 (stran 13631);
- objekti, naprave in omrežja za proizvodnjo in prenos zemeljskega plina in električne energije ter distribucijo električne energije so infrastruktura (Ur.list RS 79/99, 30.09.99 - stran 12378;
- gozdna infrastruktura so gozdne prometnice (gozdne ceste, vlake in stalne žičnice) in drugi objekti v gozdovih, namenjeni predvsem gospodarjenju z gozdovi (Zakon o gozdovih, Ur.list RS 79/99, 30.09.99 - stran 12378);
- telekomunikacije so vsak prenos, oddajanje ali sprejemanje znakov, signalov, pisane besede, slike, zvoka ali sporočil po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih (Zakon o telekomunikacijah (Ur.list RS 35/97, 13.06.97 - stran 3044);

[1] Splošni tehniški slovar 2. izdajatelj Zveza inženirjev in tehnikov Slovenije, 1987

- letališka infrastruktura so objekti, naprave in sredstva kot npr: vzletno pristajalne in vozne steze; ploščadi, svetlobni navigacijski objekti, naprave in sredstva ter objekti, naprave in sredstva za nadzor prometa, potniški terminali, pripomočki za letalski tovor; objekti in naprave za zagotavljanje zemeljskega transporta, notranjih prometnih tokov in parkirišča; pomožni objekti, naprave in sredstva, potrebna za obratovanje letališča, objekti in naprave za letalska goriva in maziva, objekti in naprave varovanja ter drugi objekti in naprave namenjeni varnemu zračnemu prometu in obratovanju letališča (zakon o letalstvu, Ur. list RS 18/2001, 14.03.2001 -stran 1729);
- rudarska infrastruktura so tisti rudniški objekti, ki so potrebni za pričetek raziskovalnih in pridobivalnih del pri izkoriščanju mineralne surovine (dovozne ceste, elektro naprave in objekti, zgradbe za ljudi in opremo itd.) (Zakon o rudarstvu Ur.list 56/99, 13.07.99 - stran 7071);
- grajene obale, akvatorij, valolomi, pristopi na pomole, naprave za privezovanje, dovozne poti, železniški tiri, vhodi, ograje, kanalizacijsko in vodovodno omrežje, elektroinstalacije, razsvetljava, drugi objekti, ki po namenu služijo varnosti plovbe in varnemu privezu ter nemotenemu izvajanju pristaniških dejavnosti in drugih aktivnosti ter telekomunikacijske instalacije so pristaniška infrastruktura (Pomorski zakonik, 26/2001, 12.04.2001 - stran 2677);
- poštna infrastruktura so objekti, naprave oziroma omrežja ter mobilna in druga sredstva, ki so medsebojno povezani v enotno tehnično in tehnološko celoto, namenjeno opravljanju poštnih storitev v notranjem in mednarodnem poštnem prometu (zakon o poštnih storitvah, 35/97, 13.06.97 - stran 3057), itd.

Prikazani izvlečki kažejo, da imamo opraviti z različnimi področji delovanja, kjer je funkcija infrastrukture za vsak primer specifična. Z vidika ocenjevalcev zajema določeno področje povsem gradbeno obravnavo, zopet drugo področje pa je specifično tehnološko področje, kjer se prepletajo različne tehnične smeri. Z vidika revizorjev je sicer pomembna vsebina (dejavnost) infrastrukture, vendar so v ospredju finančno računovodski parametri. Glede na nenehne tehnično tehnološke spremembe, ki se dogajajo na področju infrastrukturnih sredstev, pa je pomembno, da se v postopkih revidiranja poleg ostalega, natančno prouči in upošteva dejansko stanje teh sredstev.

2. PROBLEMI OCENJEVANJA INFRSTRUKTURNIH SREDSTEV

2.1. Pripoznavanje in delitev naloge v strokovna področja

V tem poglavju so prikazani nekateri problemi, ki se pojavljajo pri evidentiranju in tudi ocenjevanju opredmetenih infrastrukturnih sredstev. Pri podrobnejši obravnavi sredstev ugotovimo, da gre v večini primerov za interdisciplinarno obravnavo, kjer morajo v nalogi sodelovati ocenjevalci nepremičnega in premičnega premoženja. Le tem pa se pridružijo tudi različni specialisti posameznih strok. Kot prvo je

potrebno presoditi, katera strokovna ocenjevalska veja bi lahko določeno nalogo najbolj strokovno opravila. To je še zlasti pomembno ob dejstvu, da imajo lastniki teh sredstev v knjigah osnovnih sredstev praviloma infrastrukturna sredstva vodena v okviru nepremičnin.

V zadnjem času je bilo z vidika ocenjevanja obravnavanih že nekaj področij infrastrukture npr. plinska infrastruktura, elektrodistribucija, telekomunikacije, energetska infrastruktura, TV kabelski sistemi, itd. Praviloma je vsako področje izjemno kompleksno saj zajema številne specifične elemente in posebnosti. Navajam nekatere primere:

1. TV kabelski sistemi služijo za prenos TV signalov ter tudi podatkovnih signalov med uporabniki in centrom upravljanja ter distribuiranja. Podjetja, katerih vrednotenje opredmetenih sredstev se izvaja, imajo v lasti opremo in naprave za sprejem, obdelavo in izdelavo TV slik, opremo za prenos ter priključno opremo pri uporabnikih. Kompleksnost naloge predstavlja obravnava t.i. infrastrukturnega omrežja. Le ta je zgrajen v sistemu z več nivoji.
2. Telekomunikacijski sistemi služijo za prenos, oddajanje ali sprejemanje znakov, signalov, pisane besede, slike, zvoka ali sporočil po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih. To pomeni, da lahko nalogo ocene vrednosti izvede skupina specialistov in ocenjevalcev. Poznavanje področja pove, da lahko telekomunikacijski sistem delimo na sredstva infrastrukture, sredstva opreme in naprav. Infrastrukturna sredstva predstavljajo po navedeni delitvi telefonsko kabelsko omrežje, ki zajema: medkrajevno (magistralno) omrežje, krajevno omrežje, naročniško omrežje, kar kaže na več-nivojsko obravnavanje teh sredstev.
3. Strokovno zanimivo področje predstavlja tudi elektrodistibucijski sistem. Le ta je sestavni del energetskega sistema vsake države. Infrastrukturni omrežni del služi za prenos električne energije različnih napetosti. Glede na navedeno imamo podobno kot drugje, sredstva infrastrukture (omrežja) ter sredstva opreme in naprav. V infrastrukturna sredstva praviloma uvrstimo omrežje t.j. daljnovode, kablovode, nizkonapetostno omrežje, signalne in druge telekomunikacijske sisteme. Tudi pri teh sredstvih gre z vidika strokovnega ocenjevalskega področja za delitev med nepremičninsko in premičninsko stroko. Sredstva pa je potrebno obravnavati sistemsko glede na strokovno področje, nivo, tehnološko funkcijo ter razvejanost.
4. Sistemi plinifikacije, ki služijo za prenos plinastega medija med ponudnikom in potrošnikom, zahtevajo obravnavo po načelu infrastrukturnih sredstev. Gre za omrežno opremo sredstev ter opremo, ki se na omrežje navezuje. Tudi v navedenem primeru je potrebno za izvedbo, angažiranje obeh ocenjevalskih strok premičnin in nepremičnin. Na eni strani se v omrežju plinovodov pojavljajo cevovodi v zemlji ali kabelski kanalizaciji, na drugi strani pa so sestavni del takšnih omrežij plinske postaje z vso pripadajočo opremo ter druga oprema za nadzor.

Iz navedenega izhaja, da je potrebno projekt vrednotenja opredmetenih sredstev skrbno načrtovati, voditi ter izvajati koordinacijo in kontrolo.

Čeprav imajo v infrastrukturnih podjetjih sredstva praviloma razvrščena med nepremičnine, pa je naloga pretežno na veji premičninske stroke. Razlog je v tem, da lahko omrežje opredelimo z metodo pritrditve, ki določa razvrstitev sredstev v strokovno ocenjevalsko področje. Poleg tega pa gre tudi za širše obravnavanje področja in ne le zgolj gradbenih elementov. Poznati je namreč potrebno tehnološke parametre in funkcijo delovanja. Jasno je potrebno postaviti mejo med gradbenim in tehnološkim delom kakor tudi med infrastrukturnim delom in opremo. Podrobnejša analiza posameznega omrežja nam pokaže, da je eno od meril delitve vrsta omrežja. Le ta lahko poteka nad zemljo, v zemlji ali kabelski kanalizaciji. To je tudi osnova za razmejitev med ocenjevalci nepremičnin in premičnin.

Iz navedenega sledi, da je potrebno vsako sredstvo, ki pripada infrastrukturi natančno proučiti ter na osnovi vsebine določiti postopke nadaljnjega izvajanja ocenjevanja. Poleg navedenih primerov lahko na enak način pristopamo k obravnavi vsakega infrastrukturnega področja posebej. Pomembna je pri tem presoja na katero strokovno področje odpade pretežni del naloge. Zato je nujno dobro poznavanje področja, ki je predmet obravnave in za katerega se izvaja ocena vrednosti. Ta del naloge je naložen ocenjevalcem, ki se pri svojem delu opirajo na poznavanje stroke, sodelavce specialiste ter druge vire.

2.2. Ugotavljanje stanja sredstev

Osnovo za uspešno izvajanje naloge ocene vrednosti infrastrukturnega omrežja predstavlja:

- poznavanje področja, ki je predmet obravnave,
- postavitev sistema obravnavanja in izvajanja.
- zagotovitev računovodskih baz podatkov ter

Poznavanje področja omogoča hitro in celovito zasnovo naloge, pripravo ustreznih podatkov, snemalnih metod ter oblikovanje izvajalske skupine ocenjevalcev. Pri tem je pomembno razumevanje naloge ter upoštevanje kompleksnosti obravnavanega področja infrastrukture. Le ta je odvisna od dejavnosti ter razvejanosti sistema ter njegovih nivojev, ki jih taki sistemi imajo. Praviloma gre za več-nivojsko obravnavane komplekse.

Pri ocenjevanju je potrebno zato postaviti sistem razločevanja in povezovanja v sklope in nivoje. Za vse tipe infrastrukture je značilno, da poteka po določenem teritoriju en glavni infrastrukturni element, ki je tehnološko in kapacitivno dimenzioniran tako, da omogoča pretok zahtev vseh nižjih nivojev. Drugi nivo omogoča pretoke zahtev tretjega nivoja, itd. Sistemi so zgrajeni tako, da je vsak element nižjega nivoja, priključen na element višjega nivoja. Več kot je nivojev, bolj zahtevna je obravnava infrastrukturnega področja, saj se v posameznem nivoju pojavljajo še različni tipi elementov.

S pomočjo navedenih grupiranj je mogoče postaviti sistem, v katerega so zajeti vsi elementi infrastrukturnih sredstev. Ta model je uporabljiv povsod, kjer:

- obstoji veliko število postavk sredstev,

- obstojijo različne izvedbe sredstev,
- obstajajo specifičnosti sredstev (postavitve, trase, itd.).

Poleg tega zahteva vsaka obravnava infrastrukturnih sredstev svojo študijo ter pristop. Znotraj posameznih nivojev imamo namreč različne tehnološke rešitve, različne tehnične parametre ter različna stanja.

Pri ocenjevanju zasledujemo cilj, da ocenimo vrednost premoženja glede na dejansko stanje ter na osnovi tega prikažemo vrednosti po posameznih inventarnih številkah. Pomembno osnovo za zagotovitev navedenega cilja predstavlja pravilna in sistematično urejena računovodska baza podatkov, katere sredstva so predmet ocenjevanja. Pri kvalitetni bazi podatkov pa ne gre le za knjigovodsko predpisano in uveljavljeno evidentiranje sredstva. Gre za spremljanje teh sredstev in beleženje vseh nastalih dogodkov povezanih z njim. Postopki aktiviranja osnovnega sredstva so utečeni in z evidenco praviloma ne bi smelo biti težav. Vendar so osnovna sredstva, zlasti sredstva infrastrukture "živa sredstva", ki se v svojem času delovanja stalno spreminjajo. V praksi je namreč malo sredstev, kjer ne bi imeli opraviti z dograditvami ali z oslabitvami. Zato je nujno potrebno stalno sodelovanje tehničnih služb in računovodstev. Sodelovanje se začenja v fazi kolavdiranja sredstev in traja vse do ukinitve ter izločitve sredstva iz uporabe. Računalniški sistemi s katerimi razpolagamo danes in podpirajo baze podatkov, so dovolj zmogljivi in uporabni, da je mogoče ob tekočem ažuriranju sredstev voditi skoraj popolne evidence le teh.

Delo na ocenjevanju zahteva poleg prevzema baze vseh znanih računovodskih podatkov tudi prevzem vseh razpoložljivih podatkov tehničnih služb. Tako je potrebno na osnovi podatkov iz registra osnovnih sredstev pridobiti tudi tehnične podatke za vsak posamezni del infrastrukturnega sredstva.

Pri prevzemanju številnih podatkov se morajo ocenjevalci opirati na več virov. Pri tem se srečujejo z računovodskimi, tehnično vzdrževalnimi in razvojnimi službami v podjetju. Pri tem ugotavljajo, da obravnavajo premoženje, ki služi opravljanju dejavnosti, različna strokovna področja v podjetju različno in vsak s svojega zornega kota. Računovodske službe obravnavajo praviloma premoženje v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi kot osnovna sredstva, za katera so natančno določena pravila evidentiranja in vodenja. Službe vzdrževanja obravnavajo premoženje z vidika tehničnega delovanja, kjer je potrebno zagotavljati fizično in funkcionalno usposobljenost. Razvojne službe pa obravnavajo sredstva z vidika sprememb v odnosu do novih primerljivih sredstev na trgu.

Računovodske službe vodijo evidenco sredstev pri čemer je izhodišče datum aktiviranja ter vrednosti ob nabavi. V kolikor v času obratovanja ne pride do povečevanja tehničnih in tehnoloških zmogljivosti sredstva, tedaj je evidenca vseh služb enaka. V primerih, ko se osnovno sredstvo dogradi in o tem tehnične službe ne obvestijo računovodstev, tedaj nastopi odstopanje, ki ima za posledico napačno knjigovodsko vrednost sredstva.

V praksi se pojavljajo najrazličnejši primeri dograditev ali predelav osnovnih sredstev zaradi česar nastopijo drugačna stanja kot so računovodsko evidentirana.

Primer 1:

V podjetju imajo instalirano opremo, ki se lahko s kapacitetami prilagaja zahtevam na trgu. Na območju A (vgrajena oprema inv.štev. XXXX) se število uporabnikov zmanjšuje, na območju B (vgrajena oprema YYYY) pa povečuje. Zaradi tehnološkega koncepta se lahko del elementov prenese iz inv.štev. XXXX na inv.štev. YYYY. Vrednost opreme XXXX se zato zmanjša vrednost opreme YYYY pa poveča.

Primer 2:

Podjetje ni imelo na voljo sredstev za investiranje. Plan investicij je zaostajal, potrebe na terenu so narekovale dograditev omrežja. Iz naslova tekočega vzdrževanja je bil dograjen odcep omrežja na relaciji X1 – X2. Tehnične službe o dograditvi niso izdale dokumenta. Register osnovnih sredstev o tem ni bil dopolnjen.

Primer 3:

Služba vzdrževanja je ugotovila, da je bilo zaradi delovanje naravnih sil (strela) potrebno zamenjati na omrežju A – B odsek Y1- Y2 na datum D1. Ker je bilo to tekoče vzdrževanje, ni bila o spremembi obveščena služba, ki vodi register OS. Ker je omrežje A – B na izpostavljenem območju, je bilo potrebno na datum D2 zamenjati drugi odsek Y3 – Y4, na datum D3 je bil dograjen odsek Y5 – Y6, na datum Dn je bil dograjen osdsek Yn-1 – Yn . Teh sprememb je bilo toliko, da se je v dobi delovanja omrežja zamenjalo 50% vrednosti omrežja. Spremembe niso bile evidentirane v registru.

Primer 4:

Omrežje je bilo zgrajeno na relaciji C – D. Zaradi tehnoloških potreb se je relacija spremenila in nastalo je novo vozlišče C – C'. Od tu poteka del omrežja po stari trasi od C' – D zgrajen pa je nov odsek C' – E. Ob spremembi so bili zamenjani vsi osnovni elementi. Prvotna inventarna številka ne odraža dejanskega stanja, saj so nastale tri nove postavk sredstev, ki so obnovljene in dograjene.

Primer 5:

V času D3 je bilo postavljeno omrežje z lesenimi drogovi. Zaradi iztrošenosti je potrebno letno zamenjati določeno število drogov. V času obratovanja omrežja, ki ima knjigovodsko sedanjo vrednost 0 je bil sistem teoretično že dvakrat obnovljen in izkazuje stanje 60% iztrošenosti.

Primer 6:

Omrežje je bilo povečano za nov odsek, vendar ni dobilo nove invenrtarne številke. Nova investicijska vrednost je bila doknjižena na obstoječo inv.številko s prvotnim datumom aktiviranja. Novih odsekov je bilo dograjenih 80% na obstoječo postavko. V računovodskih izkazih se je takšna nadgradnja izkazovala kot doknjiženje na osnovno inventarno številko, pri čemer ni bil evidentiran datum dograditve ali obnovitve sistema. To z vidika ocene vrednosti premoženja pomeni, da je knjigovodska nabavna vrednost sistema ohranjena, vendar je zaradi različnih datumov aktiviranja starost sistema različna ter s tem vrednost.

Primer 7:

Služba vzdrževanja je ugotovila, da je na sredstvu inv.štev. XXXX (datum 1980, sredstvo je v sklopu zgrajenega sistema) potrebno zamenjati elemente. Zaradi starosti opreme ni mogoče pridobiti novih elementov. Zamenjava OS bi pomenila zamenjavo celotnega sistema, ki je vezan na to sredstvo. Na drugi lokaciji imajo oprema inv.štev. YYYY (datum 1990) z istimi elementi, ki je v rezervi in občasno v funkciji delovanja. Elemente iz sredstva YYYY so prenesli na inv.štev. XXXX. Pri tem so povečali vrednost opreme XXXX ter onesposobili sredstvo YYYY s čimer pa so mu tudi zmanjšali vrednost.

Primer 8:

Podjetje je pred časom na predlog tehničnih služb izločilo OS iz uporabe. Z nastalimi potrebami so tehnične službe sredstvo ponovno začele uporabljati (o tem ni bilo izdelanega dokumenta). Ocenjevalec je pri izvajanju našel sredstvo, ki ga ni v registru OS.

Iz teh nekaj primerov je razvidno, da nastopijo po določenem času razlike med dejanskim stanjem infrastrukturnih sredstev ter knjigovodskim. Dejstvo, da se tehnični in računovodski podatki za isto osnovno sredstvo zelo razlikujejo se pri infrastrukturnih sistemih pojavlja večkrat. Zato je nujno potrebno, da podjetja nenehno preverjajo stanje osnovnih sredstev. V primeru odstopanj je potrebno ugotoviti razloge za nastale spremembe. Največkrat je ugotovljeno, da je stanje sredstva v naravi popolnoma drugačno, kot je zavedeno v registru sredstev. Praviloma gre pri aktivnih sredstvih za napako informiranja (komunikacije) med posameznimi službami. K temu pa je potrebno dodati tudi, da je v primerih velikega števila osnovnih sredstev, ki so po svoji strukturi zapletena in več-nivojska, le ta nemogoče obvladovati z obstoječimi sistemi vodenja evidenc.

Podjetja, kjer pretežni del vrednosti predstavljajo sredstva infrastrukture, bodo morala v prihodnje razpolagati s takimi računalniškimi moduli, ki bodo povezovala računovodsko bazo podatkov z tehnično bazo podatkov. Obema pa bo morala biti skupna inventarna številka. Na osnovi takšne povezave bo mogoča dogradnja tehničnih podatkov v smeri digitaliziranega posnetka terena in infrastrukturnih elementov na njem.

3. VLOGA REVIZORJEV INOCENJEVALCEV PRI RAZREŠEVANJU PROBLČEMOV INFRASTRUKTURNIH SREDSTEV

Z novimi računovodskimi standardi se je povečala vloga ocenjevalcev vrednosti opredmetenih sredstev ter pokazala tudi potreba po večjem povezovanju z revizorji. Že do sedaj so se strokovne veščine revizorjev in ocenjevalcev močno prepletale. Pri svojem delu imajo eni in drugi veliko stičnih točk v delu, kar je bilo prikazano v predhodnem poglavju. Revizorji imajo pri nadziranju pomembno vlogo, saj pri

izvajanju revizij ne gre za ugotavljanja formalne pravilnosti, ampak za miselno obnovo nastanka dejanja ali stanja[2]. Pri tem so se že doslej, v vseh teh postopkih, večkrat pojavljala in upoštevala strokovna mnenja veščakov. Z nastalimi potrebami ocenjevanja kompleksnejših infrastrukturnih nalog se je pojavila tudi potreba po tesnejšem in vsebinsko popolnejšem sodelovanju med revizorji in ocenjevalci opredmetenih sredstev. Zlasti gre pri tem za:

- ugotavljanje dejanskega stanja registra osnovnih sredstev,
- ugotavljanje dejanskega stanja osnovnih sredstev glede na stanje v naravi in
- ugotavljanje realne vrednosti glede na tehnično tehnološko stanje,

V podjetjih lahko prihaja, kot je bilo navedeno, do razkorakov med računovodskimi dokumenti in dejanskim stanjem sredstev. Ocenjevalci vrednosti stvarnega premoženja so tisti veščaki, ki lahko s svojimi strokovnimi znanji ter postopki ocenjevanja prispevajo k identifikaciji sredstev ter ugotovitvi dejanskega stanja ter vrednosti. V postopku ocenjevanja je naloga ocenjevalca, da med drugim natančno identificira sredstvo ter ugotovi njegove tehnično tehnološke lastnosti. Na osnovi teh podatkov lahko z gotovostjo preverja in primerja sredstvo v procesu s podatki v knjigovodskih stanjih. Poleg navedenega pa z izvajanjem pristopov ocenjevanja določa tudi njegovo vrednost. Ugotovitve in strokovna mnenja ocenjevalcev so pomembna informacija revizorjem, ki morajo v skladu z načeli revidiranja izvajati takšne postopke, pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje in potrjevanje, ki omogočajo razumno podlago za oblikovanje mnenja o obravnavanih računovodskih izkazih.

Informacijski sistemi v podjetjih postajajo vse bolj celoviti in kompleksni. Z njihovimi orodji je mogoče izvajati skoraj vse poslovodne ter tudi tehnične funkcije. Kljub temu pa lahko ugotavljamo, da ti sistemi ne dajejo v infrastrukturnih dejavnostih dovolj dobrih povezav med različnimi službami. Računovodske službe natančno vodijo register osnovnih sredstev, kjer evidentirajo aktiviranja osnovnih sredstev, izračunavajo amortizacijo sredstev ter beležijo tudi vse nastale spremembe. V tehničnih službah prav tako obravnavajo investicije do kolavdacije, ter spremljajo vse nadaljnje spremembe sredstev. Pri tem ne gre pozabiti, da je njihova prednostna naloga zagotavljanje dobrega fizičnega in funkcionalnega stanja sredstev. V primeru nastalih sprememb na sredstvih, ki so posledica vzdrževanja, dograjevanja in drugih posegov, je potrebno zagotoviti popolno informacijsko povezavo služb, ki spremljajo stanje osnovnih sredstev. Izkušnje kažejo, da imajo tehnične službe svoje baze podatkov, ki niso enake računovodskim podatkom. Razlog je v tehničnem razumevanju, ki daje prednosti tehničnim parametrom in podatkom. Pri tem največkrat ni pomembno, kako in iz katerih sredstev je bilo sredstvo spremenjeno (vzdrževanje, investicija, prestavitve delov sredstev, itd.). Posledica tega pa so neažurirane baze podatkov v registru osnovnih sredstev, kar pomeni nerealno izkazana stanja in vrednosti.

V navedenih primerih imajo revizorji in ocenjevalci pomembno vlogo. Zavedanje o nekaterih problemih stanja infrastrukturnih sredstev zavezujejo revizorje,

---

[2] Dr.Franc Koletnik, (Strokovne posebnosti in sodelovanje računovodij, revizorjev in ocenjevalcev, Revizor 1996;

ocenjevalce ter tudi računovodje k razreševanju problemov. V kolikor je naloga razreševanja problemov evidentiranja sprememb teh sredstev v podjetjih naložena računovodjem, pa je odgovornost v zvezi s tem naložena vodstvom podjetij. Povezano s tem pa imajo svojo vlogo revizorji, ki ob sodelovanju z ocenjevalci ugotavljajo ter tudi pomagajo pri razreševanju navedenih problemov.

4. LITERATURA

1. International Valuation Standards Committe: IVS 2001,
2. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS štev 107 z dne 22.12.2001.
3. Valuing Machinery and Equipment, American Society of Appraisers, 2000;
4. Robert B. Podwalny: Valuation Machinery and Equipment – Slovenski inštitut za revizijo 1999;
5. Dr. F. Koletnik, D.Malerič, S.Stošicki, Strokovne posebnosti in sodelovanje računovodij, revizorjev in ocenjevalcev, Revizor 1996;
6. S.Stošicki, Problemi ocenjevanja infrastrukturnih sredstev, Zbornik referatov 5. letna konferenca ocenjevalcev vrednosti 2002, Slovenski inštitut za revizijo,
7. Bojan Praznik, Ocenjevanje za namen računovodskega poročanja, Zbornik referatov 5. letna konferenca ocenjevalcev vrednosti 2002, Slovenski inštitut za revizijo,
8. Alan C. Iannacito: Identification of Machinery and Equipment - Appraising Machinery and Equipment McGrawHill 1989;
9. dr. Ivan Turk: Pojmovnik, Revizor 8/99;