

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**VPLIV SPREMEMB MEDNARODNIH STANDARDOV  
RAČUNOVODSKEGA POROČANJA NA POSLOVNI IZID**

**Ljubljana, september 2009**

**MIHAEL MATIJA AŠKERC**

## **IZJAVA**

Študent Mihael Matija Aškerc izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1. RAZVOJ MEDNARODNEGA RAČUNOVODSTVA</b> .....	<b>1</b>
1.1 Anglosaški računovodski model.....	2
1.2 Kontinentalni računovodski model.....	3
1.3 Tretji alternativni model .....	3
<b>2. MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA</b> .....	<b>3</b>
2.1 Namen Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.....	3
2.2 Opredelitev in sestava zbirke Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.....	4
2.3 Oblikovalci Mednarodnih standardov računovodskega poročanja .....	5
2.3.1 Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS).....	5
2.3.2 Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS) .....	6
2.4 Kronološki razvoj Mednarodnih standardov računovodskega poročanja .....	7
2.5 Mednarodni standardi računovodskega poročanja in Evropska unija .....	8
2.5.1 Direktive Evropske unije .....	8
2.5.2 Uredba o uporabi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja .....	9
2.6 Delovanje Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde pri razvijanju Mednarodnih standardov računovodskega poročanja .....	9
2.7 Mednarodni standard računovodskega poročanja za mala in srednja podjetja .....	12
<b>3. VPLIV SPREMEMB MEDNARODNIH STANDARDOV RAČUNOVODSKEGA POROČANJA NA POSLOVNI IZID</b> .....	<b>13</b>
3.1 Izkaz poslovnega izida .....	14
3.1.1 Poslovni izid .....	16
3.2 Prihodki .....	16
3.2.1 Opredelitev prihodkov .....	16
3.2.2 Pripoznavanje prihodkov .....	16
3.2.3 Prihodki iz rednega delovanja .....	17
3.2.4 Izredne postavke prihodkov .....	18
3.2.5 Prihodki iz financiranja .....	18
3.3 Odhodki .....	18
3.3.1 Opredelitev odhodkov .....	18
3.3.2 Pripoznavanje odhodkov .....	18
3.3.3 Odhodki iz rednega delovanja .....	19
3.3.4 Izredne postavke odhodkov .....	20
3.3.5 Odhodki iz financiranja .....	21
3.4 Simulacija sprememb Izkaza poslovnega izida .....	21
<b>SKLEP</b> .....	<b>24</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	<b>24</b>

## PRILOGE

## UVOD

Uskladitev standardov finančnega računovodstva in računovodskega poročanja, na katerih temeljijo računovodski izkazi, je nujen odziv na današnje globalne kapitalske trge. Finančno in računovodsko poročanje je pomemben element tega razvijajočega se trga in lahko okrepi ali pa oslabi učinkovitost trgov. Poročanje o finančnih informacijah na internetu hitro postaja običajno, saj omogoča vlagateljem iz katere koli države takojšen dostop do finančnih podatkov podjetij ne glede na njihov sedež. Ta globalizacija kapitalskih trgov ter razvoj na področju tehnologije prinašata nov pomen primerljivemu in preglednemu računovodskemu poročanju ter od podjetij, vlagateljev, posojilodajalcev, in revizorjev zahtevata nov način razmišljanja o tem, katere finančne informacije bi morala podjetja objaviti ter kakšen je najboljši način njihovega poročanja (Volskis, 2005, str. 40).

Posledice omenjenih procesov v poslovnem svetu so prinesle potrebo po nastanku enotnih računovodskih standardov. Tako so se razvili Mednarodni računovodski standardi in prenovljeni Mednarodni standardi računovodskega poročanja.

Namen diplomskega dela je spoznati temeljne spremembe Mednarodnih standardov računovodskega poročanja, ki so pripeljale do zadnjih zahtev za ugotavljanje poslovnega izida. Cilj je torej preučiti ustrezne Mednarodne standarde računovodskega poročanja, ki obravnavajo kategorijo poslovnega izida in njenih sestavin.

Diplomsko delo je predvsem teoretično, v katerem sem se uprl na mnenja in komentarje avtorjev različnih strokovnih člankov na obravnavano tematiko, razlage določevalcev Mednarodnih standardov računovodskega poročanja in same standarde.

Delo je sestavljeno iz treh glavnih poglavij. Uvodu sledi prvo poglavje, ki v grobem predstavi računovodstvo kot takšno in sam razvoj mednarodnega računovodstva. Drugo poglavje temelji na predstavitvi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja in organizacij ter določevalcev, ki jih izdajajo, njihovega kronološkega razvoja, zahtev Evropske unije in njenih organov pri sprejetju standardov, predstavitve stopenj razvijanja standardov in krajše predstavitve na novo sprejetega Mednarodnega standarda računovodskega poročanja za mala in srednja podjetja. Sledi poglavje o spremembah Mednarodnih standardov računovodskega poročanja, ki so vplivale na spremembe glede zahtev sestave obrazca Izkaza poslovnega izida, kategoriji prihodkov in odhodkov in simulacija, ki bo nazorno prikazala kako so spremembe sestavin Izkaza poslovnega izida konkretno vplivale na sestavo Izkaza poslovnega izida proizvodnega podjetja. Sklepu, v katerem strnjeno povzemam ugotovitve diplomskega dela sledi seznam uporabljene literature in virov ter priloge.

## 1. RAZVOJ MEDNARODNEGA RAČUNOVODSTVA

Računovodstvo je proces prepoznavanja, merjenja in komuniciranja z denarno izraženimi informacijami, z namenom omogočiti izdelavo sklepov in odločitev njihovim uporabnikom (Atrill & McLaney, 2002, str. 1).

Računovodstvo je kot temeljna informacijska dejavnost podjetja v nenehnem stiku s spremembami poslovnega in širšega družbenega okolja. Če želi podjetje preživeti, mora spremembe okolja zaznati, razumeti in se jim kar najhitreje prilagoditi. Oblikovati mora resnično in pošteno sliko o ekonomskih procesih in stanjih v podjetju. Pri oblikovanju informacij je potrebno upoštevati, da so te namenjene različnim skupinam uporabnikov z različnimi informacijskimi potrebami (Kavčič & Kelhar, 2004, str. 128-129).

Celotno računovodstvo se največkrat deli na dva dela: na finančno in stroškovno računovodstvo (Hočevar, Igličar & Zaman, 2004, str. 20). Finančno računovodstvo spremlja poslovne dogodke podjetja z okoljem, stroškovno pa poslovne dogodke znotraj podjetja (Kavčič, Mirovič & Vidic, 2007, str. 2).

Če proučujemo razvoj računovodstva, vidimo, da se je najprej razvilo finančno računovodstvo in šele nato stroškovno računovodstvo. Tudi danes še utegnejo biti kake organizacije brez razvitega stroškovnega računovodstva, brez razvitega finančnega pa si jih ne moremo več zamišljati. Finančno računovodstvo se je razvilo zaradi potreb po spremljanju in presojanju poslovanja; razvijalo se je z velikostjo organizacij, zlasti gospodarskih družb ter njihovo naravo in družbenogospodarskim okoljem, v katerem so delovale. Medtem, ko je imelo sprva na začetku pomen le za posamezno organizacijo, se je pozneje vedno bolj krepil pomen za druge, torej javni pomen (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 27).

Znano je namreč, da so že antični narodi pri sodnih procesih priznavali poslovnim knjigam dokazno moč (Turk et al., 2004, str. 27). Z razširitvijo trgovinske in bančne dejavnosti v srednjem veku ter kasneje z nastajanjem industrijskih in drugih proizvodnih podjetij in držav je računovodstvo postalo nepogrešljiva dejavnost vsakega podjetja, banke, zavarovalnice, zadruga in druge poslovne osebe (Koletnik, 1993, str. 85).

V razvoju računovodstva med državami po svetu sta imeli najmočnejšo vlogo pri oblikovanju dve skupini dejavnikov. V prvo spadajo kulturne, v drugo pa računovodske vrednote. Med vrednotami obstajajo med državami določene razlike, zaradi česar se tudi računovodski sistemi med seboj razlikujejo. Glede razvoja računovodstva obstajajo med državami določene razlike, ki pa niso tako pomembne, da jih ne bi bilo mogoče posplošiti in oblikovati ustrezne računovodske modele. O posameznih modelih lahko govorimo, če odmislimo manjše oziroma nebitvene razlike med državami (Milost, 1996, str. 237-239).

Tako poznamo več modelov, v diplomskem delu pa predstavljam tri bistvene, kot so Anglosaški računovodski model, Kontinentalni računovodski model in Tretji alternativni model.

## **1.1 Anglosaški računovodski model**

Anglosaški model označuje računovodski pristop, ki je značilen za Veliko Britanijo in Združene države Amerike (v nadaljevanju ZDA). Temu računovodskemu pristopu je zelo soroden nizozemski, tako da nekateri avtorji govorijo kar o britansko-ameriško-nizozemskem modelu. Zunanje poročanje je pri tem modelu namenjeno zlasti zadovoljevanju informacijskih potreb vlagateljev kapitala (sedanjih in morebitnih bodočih), posojilodajalcev in finančnih analitikov. Državi, kot zunanjemu uporabniku računovodskih informacij, je pri tem posvečena manjša pozornost. Finančno računovodstvo je tako nelegalistično usmerjeno, za kar je značilno, da zakonodaja podaja le splošne okvire, na področju katerih se računovodska stroka trudi poiskati najustreznejše rešitve.

Ta model postavlja neodvisno strokovno presojanje nad zakonsko kontrolo. Individualnost in subjektivnost sta tako pomembni lastnosti tega modela, ki poudarja realnost in poštenost podatkov v računovodskih izkazih. Značilnost modela je raznolikost računovodske prakse, ki je postavljena nad poštenost, kar pomeni presojanje glede na konkretne okoliščine v posameznih podjetjih. Pomembna sta obseg in kvaliteta računovodskih informacij v računovodskih izkazih, ki so namenjeni javnosti, saj ima le ta pomembno vlogo pri financiranju podjetij, zato je razumljivo, da od njih pričakuje tudi ustrezne informacije. Za te države so značilni tudi zelo razviti finančni trgi, na katerih se trguje z lastniškimi in

dolžniškimi vrednostnimi papirji podjetij. Zaradi velikega gospodarskega in političnega vpliva (preteklega in sedanjega) Velike Britanije, ZDA in Nizozemske je uporaba tega modela v svetu zelo razširjena (Milost, 1996, str. 243).

## **1.2 Kontinentalni računovodski model**

Ta računovodski model uporabljajo zlasti države Kontinentalne Evrope, francosko govoreče afriške države in Japonska. Kontinentalni model postavlja zakonsko kontrolo nad neodvisno strokovno presojanje. Zakonska kontrola oziroma skladnost z natančno določenimi zahtevami je torej pomembna računovodska vrednota tega modela, saj je namenjen predvsem zadovoljitvi informacijskih potreb države. Tako na primer računovodje v Franciji, Nemčiji ali na Japonskem upoštevajo predvsem zakonska določila, njihova ravnanja pa so le izjemoma prepuščena osebni presoji.

Računovodska praksa je v teh državah enotna in neodvisna od konkretnih okoliščin v posameznih podjetjih. Za te države je značilno, da imajo poslovne banke zelo pomembno vlogo pri financiranju podjetij, zato je zunanje poročanje namenjeno predvsem zadovoljevanju informacijskih potreb bankirjev in države. Glede slednjega je njegova naloga zlasti pokazati, da so dajatve pravilno obračunane in da je poslovna usmeritev podjetja v skladu z makroekonomskimi plani. Vloga javnosti pri financiranju podjetij je relativno nepomembna, zato njej namenjeni računovodski izkazi razkrivajo malo informacij. Tako lahko rečemo, da je finančno računovodstvo v teh državah zelo legalistično usmerjeno, kar pomeni, da je zanj značilno natančno pripisovanje dopustnih pristopov in dopušča računovodjem le malo svobode pri iskanju ustreznih rešitev (Milost, 1996, str. 242).

## **1.3 Tretji alternativni model**

Tretji alternativni model ali model mešane ekonomije uporabljajo vzhodno evropske države, nastale iz bivših jugoslovanskih republik. Za podjetja, ki uporabljajo ta model je značilno, da se v bistvu poslužujejo dveh vzporednih računovodskih sistemov, zadovoljevanja informacijskih potreb lastnikov podjetij in drugih interesnih skupin ter informacijskih potreb države (Milost, 1996, str. 243).

Alternativni model po vsebini postavlja v priredje poleg interesa delničarjev tudi ostale deležnike, to so zaposleni, stranke (trg), lokalne skupnosti in vse pogostejše okolje v ekološkem, političnem, sociološkem in medijskem smislu (Peklar, 2003, str. 2).

# **2. MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA**

## **2.1 Namen Mednarodnih standardov računovodskega poročanja**

Temeljna računovodska poročila imajo pomembno vlogo pri poslovnih odločitvah, zato morajo biti pripravljena tako, da kažejo resnično stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ter gospodarsko in finančno uspešnost podjetij. Usmeritve kako prikazovati ekonomske kategorije v temeljnih računovodskih izkazih določajo mednarodni in standardi posameznih držav. Precej mednarodnih računovodskih standardov (angl. *International Accounting Standards*, v nadaljevanju MRS) je bilo v zadnjem času popravljenih ali nanovo uvedenih z namenom, da bi izboljšali informacijsko vlogo temeljnih računovodskih poročil predvsem za naložbenike in posojilo(jemalce)dajalce (Kavčič, 1999, str. 111).

Eden glavnih izzivov Evropske unije (v nadaljevanju EU) pri razvoju enotnega notranjega trga kapitala je povečati preglednost ter primerljivost finančnih in računovodskih informacij. Brez teh bi bile naložbe omejene na fragmentiranih trgih in EU bi izgubila priložnost, da z enotnim trgom spodbuja ekonomski razvoj (Slapničar, 2004).

Približevanje Mednarodnim standardom računovodskega poročanja (angl. *International Accounting Reporting Standards*, v nadaljevanju MSRP) prinaša podjetjem številne poslovne izzive, od razvoja proizvodov, obvladovanja tveganja, odnosov z vlagatelji in obvladovanja kapitala skladno s predpisi. Širša vprašanja povezana z MSRP morajo imeti dovolj prostora v krogih višjega vodstva v poslovnih in podpornih funkcijah, saj lahko prepričanja, da so MSRP zgolj računovodsko vprašanje vodi do zmanjšane podpore in odpora tistih, katerih vložek je bistveno pomemben (Volskis, 2005, str. 40).

Razlog za sprejetje podjetij MRS so zahteve po čim manjših stroških v računovodstvu, ki so privedle do uporabe enotnih pravil pri pripravi računovodskih izkazov. Tako je nadomeščanje nacionalnih standardov z mednarodnimi standardi omogočilo objavo ene vrste računovodskih izkazov za vse uporabnike in namene (Kavčič, 1999, str. 113).

MSRP imajo v nasprotju z nacionalnimi računovodskimi standardi nadsacionalno naravo. MSRP so dobili mnogo večjo veljavo, ko jih je sprejela EU kot obvezne računovodske standarde za pripravo skupinskih računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji imajo dovoljenje za trgovanje na organiziranem trgu katere koli države članice EU (Novak, 2007, str. 1).

MSRP so namenjeni za subjekte, ki so javno odgovorni. Subjekt je javno odgovoren in mora uporabljati celotne MSRP, če (Horvat, 2007, str. 98):

- ima izdan dolg ali lastniške vrednostne papirje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev ali;
- ima sredstva kot zaupnik za obsežno skupino zunanjih podjetij, kot so banka zavarovalnica, borzni posrednik/trgovec z vrednostnimi papirji, pokojninski sklad, vzajemni sklad ali investicijska banka.

## **2.2 Opredelitev in sestava zbirke Mednarodnih standardov računovodskega poročanja**

Oznaka MRS se včasih uporablja kot sopomenka za MSRP, torej v širšem smislu, spet drugič kot oznaka posameznega standarda, izdanega do aprila 2001, torej v ožjem smislu. Prav tako se oznaka MSRP uporablja za celotno zbirko mednarodnih računovodskih standardov, sprejetih pred aprilom (MRS) in po aprilu 2001 (MSRP), vključno s pripadajočimi pojasnili SOP in Sveta za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (Vežjak, 2004, str. 102).

Zbirka MSRP - poimenovana tudi kot celotni MSRP (angl. *full IFRS*) je prvenstveno namenjena velikim podjetjem, ki sodelujejo na javnih kapitalskih trgih. Standardi ne ločujejo podjetij po velikosti, kot je to primer v bilančnem pravu EU. Znotraj standardov naletimo le na razlikovanje med javnimi podjetji (podjetja, ki kotirajo na borzi) in nejavni. V poslovnem okolju se je pojavila potreba tudi po MSRP za srednja in mala podjetja, ki jih obravnavam v poglavju 2.6 (MSRP, e-časopis, 2007).

Zbirka MSRP, ki jo izdaja Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (*angl. International Accounting Standards Board*, v nadaljevanju UOMRS), vključuje (Vezjak, 2004, str. 101):

- mednarodne računovodske standarde, izdane do aprila 2001;
- pojasnila Strokovnega odbora za pojasnjevanje, izdana do marca 2002;
- mednarodne standarde računovodskega poročanja, izdane od aprila 2002;
- pojasnila Sveta za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja, izdana od marca 2002.

UOMRS objavlja zbirko MSRP, ki vsebuje poleg standardov in pojasnil k njim, podlag za zaključke in navodil za uvedbo tudi predstavitev delovanja organizacije in njenih organov ter temeljne podlage za pravilno uporabo MSRP. Celotno zbirko MSRP sestavljajo posamezni sklopi zbirke, ki tvorijo celoto (Vezjak, 2004, str. 102):

- predstavitev (Introduction);
- statut Fundacije (IAC Foundation Constitution);
- uvod v MSRP (Preface to International Reporting Standards);
- okvirna navodila za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov (Framework for the Presentation of Financial Statements);
- MSRP (International Financial Reporting Standards);
- pojasnila IFRIC (Interpretation of International Financial Reporting Standards);
- podlage za zaključke (Basis for Conclusions);
- navodila za uvedbo (Implementation Guidance);
- pojmovnik (Glossary of Terms);
- razvoj MSRP (History of International Financial Reporting Standards).

Standardi se številčijo po rastočem zaporedju, kot so nastajali: prvi standard, ki ga je sprejel Svet za mednarodne računovodske standarde (*angl. International Accounting Standards Committee*, v nadaljevanju SMRS), je tako MRS 1, prvi standard, ki ga je sprejel naslednik SMRS, to je UOMRS, pa je MSRP 1. Nadaljnji standardi, ki jih je sprejel UOMRS so tako označeni kot MSRP 2, MSRP 3 in tako naprej. MRS, ki so ostali v uporabi, imajo enake oznake kot ob svoji izdaji. Pri samem poimenovanju standarda je treba biti natančen, saj je MRS 1 povsem drug standard kot MSRP 1. Nezasedene številke standardov so posledica, da so se ti standardi prenehali uporabljati (Vezjak, 2004, str. 102).

## **2.3 Oblikovalci Mednarodnih standardov računovodskega poročanja**

Minilo je že več trideset let od začetka razvoja MRS. Namen oblikovanja je bil zagotoviti transparentnost in primerljivost računovodskih informacij v mednarodnem okolju. Razvijali so se v skladu s potrebami mednarodne poslovne javnosti in sprejemali na podlagi konsenza (Vezjak, 2003, str. 32).

Tako kot MRS so se spreminjale tudi organizacije, ki so jih oblikovale in sicer je prvotno organizacijo Sveta za mednarodne računovodske standarde kasneje nasledil Upravni odbor za računovodske standarde, ki ju predstavljam v nadaljevanju z njima pripadajočimi organi.

### **2.3.1 Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS)**

SMRS je nastal leta 1973 na podlagi sporazuma, ki so ga dosegle računovodske organizacije v Avstraliji, Kanadi, Franciji, Nemčiji, Japonski, Mehiki, Nizozemski, Veliki Britaniji in Irski ter ZDA. Spremenjen sporazum in ustanovni akt so podpisale novembra leta 1982. Delovanje



SMRS je vodil upravni odbor, ki so ga sestavljali predstavniki največ trinajstih držav in največ štirih organizacij, ki so zainteresirane za računovodsko poročanje (MRS, 1993, str. 33).

SMRS je bil sicer neodvisen organ, vendar se je leta 1983 začel tesno povezovati z Mednarodnim združenjem računovodij (angl. *International Federation of Accountants*, v nadaljevanju MZR), tako da so bili potem vsi člani MZR tudi člani SMRS, kar je pomenilo, da je bilo leta 2001 več kot 150 računovodskih organov iz več kot 110 držav. Od leta 1983 pa do leta 2001 je statut SMRS predvideval, da ga vodi maksimalno sedemnajstčlanski odbor, pri čemer je bilo devet do deset članov iz razvitih držav, trije ali štirje iz držav v razvoju, ostali člani pa iz drugih organizacij iz kroga SMRS-jeve posvetovalne skupine, ki je vključevala organe, kot so Svetovna banka, Mednarodna federacija borz in podobno (Novak, 2007, str. 2).

Strokovni odbor za pojasnjevanje (angl. *Standing Interpretations Committee*, v nadaljevanju SOP) je bil ustanovljen leta 1997, da bi občasno obravnaval računovodske probleme, ki bi se zaradi pomanjkanja veljavnih napotkov utegnili reševati na različne ali nesprejemljive načine. SOP je obravnaval probleme v okviru obstoječih mednarodnih računovodskih standardov in Okvirnih navodil SMRS (MRS, 2001, str. 14).

### **2.3.2 Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS)**

Od leta 2001 je naslednik SMRS UOMRS. Za cilj si je zadal razvoj svetovnih računovodskih standardov, ki jih je poimenoval Mednarodni standardi računovodskega poročanja (Vezjak, 2003, str. 32).

UOMRS financirajo preko Fundacije sveta za mednarodne računovodske standarde (v nadaljevanju Fundacije SMRS) največje revizijske družbe, zasebne finančne inštitucije, podjetja po svetu, centralne banke, banke za razvoj ter druge mednarodne in strokovne organizacije. Fundacijo upravlja 19 skrbnikov (angl. *Trustees*), ki tudi imenujejo člane UOMRS, Sosveta za standarde (angl. *Standards Advisory Council*, v nadaljevanju SS) ter Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (angl. *International Financial Reporting Interpretations Committee*, v nadaljevanju OPMSRP), ki delujeta v njegovem okviru (Vezjak, 2004, str. 100).

Osrednja organizacija, ki bdi nad MSRP je Fundacija SMRS, ki so jo februarja 2001 ustanovili skrbniki SMRS. UOMRS je organ Fundacije SMRS, ki je zadolžen za izdajo računovodskih standardov. Upravljanje Fundacije SMRS je v rokah skrbnikov ter drugih upravljalnih organov, ki jih z določbami statuta lahko imenujejo skrbniki. Vseh skrbnikov je 22, njihova sestava pa mora biti reprezentativna za svetovne kapitalske trge ter iz različnih zemljepisnih in poklicnih okolij (Novak, 2007, str. 3).

Sosvet za standarde formalno skrbi, da skupine iz različnih zemljepisnih in funkcijskih okolij svetujejo UOMRS in občasno skrbnikom. Namen Sosveta je svetovati UOMRS o prednostih pri delu UOMRS, obveščati UOMRS o posledicah predloženih standardov za uporabnike in pripravljalce računovodskih izkazov ter dajati druge nasvete UOMRS ali skrbnikom (MRS, 2001, str. 14).

Skrbniki se po navadi imenujejo za tri leta, imenovanje pa je mogoče enkrat obnoviti. Predsednika skrbnikov izberejo skrbniki iz svojega kroga. Njihove glavne naloge so prevzeti odgovornost za financiranje, objaviti letno poročilo o delovanju Fundacije SMRS, imenovati člane Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljevanju OPMSRP) in SS ter vsako leto odobriti predračun Fundacije SMRS in določiti podlage za financiranje (Novak, 2007, str. 4).

OPMSRP je strokovni odbor UOMRS in mu pomaga pri vzpostavljanju in izboljševanju standardov zunanjega (finančnega) računovodstva in poročanja. Ustanovljen je bil marca 2002 kot naslednik SOP. Daje napotke glede na novo opredeljenih vprašanj računovodskega poročanja, ki niso posebej obravnavana v MSRP, ali vprašanj, ki so rešena nezadovoljivo ali sporno. Prav tako pospešuje pravilno in enotno uporabo teh standardov, pomaga pa tudi pri doseganju mednarodnega približevanja na področju računovodstva in poročanja (Vezjak, 2004, str. 100).

## **2.4 Kronološki razvoj Mednarodnih standardov računovodskega poročanja**

Razvoj računovodstva v različnih državah je pripeljal do različne prakse in različnih predpisov. Seveda je s širitvijo poslovanja v druge države tak način spremljanja poslovanja postal neustrezen. V času globalnega gospodarstva veliko podjetij posluje v različnih državah in pridobiva kapital od posojilodajalcev oziroma vlagateljev iz drugih držav. Gre za temeljno spodbudo pa tudi gonilno silo za razvoj mednarodnih računovodskih standardov v smeri svetovnih računovodskih standardov, ki bi zagotovili primerljivost poročil o poslovanju podjetij povsod po svetu (Vezjak, 2004, str. 97).

MSRP so se v zadnjih nekaj letih cilju postati enotni standardi za države po svetu zelo približali, njihov razvoj v več fazah pa lahko prikažemo po obdobjih (Vezjak, 2004, str. 98).

### 1. Obdobje od 1973 do 1989

V obdobju 1973-1988 je SMRS sprejel 28 standardov, ki pomenijo osnovni nabor standardov in vsebujejo pravila o računovodskem obravnavanju pomembnejših poslovnih dogodkov (Čuček, 2005, str. 41).

Obravnavana so bila glavna računovodska vprašanja, kot so zaloge, najemi in dolgoročna sredstva, ter bili sprejeti ustrezni standardi. Zaradi doseganja soglasja (konsenza) je bila v standardih dovoljena uporaba različnih računovodskih načel za podobne situacije (Vezjak, 2004, str. 98).

### 2. Obdobje od 1989 do 1995

Drugo obdobje, ki se je začelo leta 1989, je zaznamoval projekt proučevanja primerljivosti standardov, ki ga je s poročilom o možnostih za pospeševanje razvoja mednarodnih kapitalskih trgov spodbudil IOSCO (*angl. International Organization of Securities Commissions*, v nadaljevanju IOSCO). Cilj tega projekta je bila odprava številnih alternativnih računovodskih rešitev. Projekt je bil uspešno končan, saj je bilo precej alternativnih rešitev odpravljenih, vendar še vedno premalo (Čuček, 2005, str. 42).

### 3. Obdobje od 1995 do danes

Prvi izredno pomemben mejnik v tem obdobju je dogovor z IOSCO o reviziji vrste standardov, ki so bili opredeljeni kot bistveni. IOSCO je bil pripravljen proučiti potrditev MRS za namene borznih kotacij v mednarodnem prostoru, kar je končal do konca leta 1998 in maja 2000 potrdil 30 MRS (potrdil je takrat veljavne standarde, z izjemo treh, vključno s pojasnili). S tem je bil postavljen glavni mejnik pri globalizaciji računovodskega poročanja.

Drugi pomembni mejnik je objava listine EU junija 2000 z naslovom Strategija računovodskega poročanja v EU: Pot naprej, v kateri je opredeljeno, da bodo morala podjetja na trgih vrednostnih papirjev v EU svoje konsolidirane (skupinske) računovodske izkaze

sestavljati v skladu z MRS. Večina označuje to objavo kot najpomembnejšo za prodor MRS (Vezjak, 2004, str. 99).

Do konca leta 2003 je bilo sprejetih 41 standardov in 33 stališč, ki so se v letu 2004 preimenovali. Novoimenovani standardi vsebujejo vse prejšnje standarde, na novo sprejeti pa imajo nov naziv in so številčeni od 1 naprej. Standardi se tako kot celota imenujejo MSRP, ki so nastali kot rezultat sodobnih teoretičnih podlag in najboljše računovodske prakse ter so kakovostna podlaga za predstavitev in presojo resnične ter poštene slike finančnega položaja in uspešnosti podjetja (Čuček, 2005, str. 42).

19. junija 2003 je UOMRS objavil MSRP 1 »Prvi prevzem Mednarodnih standardov računovodskega poročanja«. Od takrat se je MSRP 1 bistveno spremenil zaradi izboljšav prvotnih MRS in novih MSRP (Volskis, 2005, str. 40). Na dan 1. avgust 2009 je tako veljavnih 8 MSRP in 29 MRS.

## **2.5 Mednarodni standardi računovodskega poročanja in Evropska unija**

MSRP so dobili mnogo večjo veljavo, ko jih je sprejela EU kot obvezne računovodske standarde za pripravo skupinskih računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji imajo dovoljenje za trgovanje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev katere koli države članice EU. Hkrati je treba opozoriti, da se MSRP, ki jih izdaja UOMRS, v EU ne uporabljajo neposredno, kajti o njihovem prevzemu za omenjene potrebe v okviru EU odloča Evropska komisija. S prevzemom MSRP so bile potrebne tudi spremembe računovodskih direktiv, ki sicer urejajo področje računovodenja na območju EU (Novak, 2007, str. 14). Na področjih računovodskega poročanja v državah članicah EU so pomembne predvsem direktive in uredbe (Novak, 2007, str. 5).

### **2.5.1 Direktive Evropske unije**

Direktiva EU določi cilje, ki jih morajo uresničiti države članice, način uresničevanja pa prepusti njim. Naslovnik direktive je država članica, več držav članic ali vse države članice. Nacionalni zakonodajalec mora s posebnim pravnim aktom prenesti direktivo v domače pravo in nacionalno zakonodajo uskladiti s cilji direktive, šele potem v njej zapisana načela začnejo v državi veljati. Direktiva določi datum, do katerega jo je treba prenesti v nacionalno pravo. Države članice lahko pri prenosu upoštevajo domače posebnosti, prenos v domačo zakonodajo pa morajo izvesti v določenem roku (Uporaba prava EU, Kaj je direktiva, 2009).

S tako imenovano Četrto direktivo (Direktiva 78/660/EGS) o pravu družb, ki je bila sprejeta leta 1978, se je določilo usklajen sklop zahtev za zunanje poročanje vseh družb z omenjeno odgovornostjo v EU. Sedma direktiva (Direktiva 83/349/EGS) o pravu družb je bila sprejeta leta 1983 in z njo je bil dodan splošen sklop zahtev za konsolidirane računovodske izkaze. Četrta in sedma direktiva o pravu družb skupaj tvorita jedro računovodskega pravnega reda Evropskih skupnosti. V zadnjih tridesetih letih sta bili večkrat spremenjeni (Obrazložitevni memorandum, 2009, str. 3).

Najpomembnejše spremembe in dopolnitve direktiv, ki se nanašajo na vrednotenje postavk v računovodskih izkazih, s katero je bilo določeno, da se le-te vrednotijo po pošteni vrednosti je predpisala Direktiva 2001/65/ES, 27. decembra 2001 (Odar, 2005, str. 54).

Poleg pravil o vrednotenju postavk, na podlagi katerih je tudi v skladu z evropsko zakonodajo omogočeno vrednotenje sredstev in dolgov po pošteni vrednosti in s tem tudi uporaba MSRP

so bile spremenjene in dopolnjene direktive z Direktivo 2003/51/ES, 18. junija 2003. Nekateri to direktivo imenujejo kar direktiva posodabljanja računovodenja (Odar, 2005, str. 55).

## **2.5.2 Uredba o uporabi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja**

Zahteve za poročanje, določene v navedenih direktivah, kljub posodobitvi niso mogle zagotoviti visoke stopnje preglednosti in primerljivosti poročanja o finančnem položaju vseh javnih družb Skupnosti, kar je pogoj za oblikovanje povezanega kapitalskega trga, ki naj bi deloval uspešno, tekoče in učinkovito. Zato je bilo treba dopolniti pravni okvir, ki se uporablja za javne družbe. To je bilo storjeno z Uredbo št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta, z dne 19. julija 2002, o uporabi MRS (Odar, 2005, str. 69).

Uredba je splošen in v celoti zavezujoč pravni predpis, ki ga sprejmejo bodisi Evropski parlament in Svet skupaj bodisi Evropska komisija. Medtem, ko je direktiva naslovljena na države članice, je uredba naslovljena na vse. V veljavo stopi takoj, ne da bi nacionalni organi morali sprejeti kakšen zakonodajni ukrep (Uporaba prava EU, Kaj je uredba, 2009).

Po sprejetju Uredbe (ES) št. 1606/2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov morajo družbe, ki kotirajo na borzi (in družbe z dolžniškimi vrednostnimi papirji, ki kotirajo na borzi) predložiti računovodske izkaze v skladu z MSRP ter so zato izvzete iz večine zahtev četrte in sedme direktive o pravu družb. Vendar računovodstvo za mala in srednja podjetja v EU še vedno temelji na teh direktivah, saj posebna direktiva določa zahteve za revizijo letnih računovodskih izkazov, to je Direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (Obrazložiteni memorandum, 2009, str. 3).

Cilj uredbe Evropskega parlamenta in Sveta je prispevati k uspešnemu in učinkovitemu delovanju kapitalskega trga ter s tem tudi k sprejetju MSRP v Skupnosti in njihovi uporabi v njej, da bi se uskladile računovodske informacije in zagotovila visoka stopnja preglednosti in primerljivosti računovodskih izkazov ter s tem učinkovito delovanje kapitalskega trga Skupnosti in notranjega trga (Odar, 2005, str. 70).

## **2.6 Delovanje Upravnega odbora za mednarodne računovodske standarde pri razvijanju Mednarodnih standardov računovodskega poročanja**

Čeprav skrbniki in UOMRS niso sprejeli podrobnih zahtev v zvezi z delovanjem, so splošne zahteve vključene v statut, nadaljnji napotki, pa so v priporočilih strateške delovne skupine SMRS, katere poročilo iz leta 1999, Oblikovanje SMRS v prihodnosti, je podlaga za preoblikovanje SMRS (MRS, 2001, str. 15).

Na splošno lahko UOMRS dela tako, kakor meni, da je najbolj uspešno in strokovno utemeljeno. Lahko ustanavlja strokovne odbore ali druge svetovalne skupine specialistov, da svetujejo pri pomembnih projektih. UOMRS lahko tudi prenese podrobne raziskave ali drugo delo na določevalce standardov v državi (MRS, 2001, str. 15).

MSRP se razvijajo skozi mednarodni posvetovalni proces, ki vključuje zainteresirane posameznike in organizacije z vsega sveta. Proces je sestavljen iz šestih stopenj, v katerem sodelujejo Skrbniki, ki imajo priložnost zagotoviti skladnost na različnih točkah (How we develop standards, 2009).

Stopnje posvetovalnega procesa sestavljajo Določanje procesa postopka, Načrtovanje projekta, Oblikovanje in objava dokumenta za razpravo, Oblikovanje in objava osnutka za razpravo, Razvoj in objava MSRP in Postopki po izdaji MSRP.

## 1. Stopnja: Določanje procesa postopka

UOMRS (v nadaljevanju odbor) z razvojem visokokakovostnih računovodskih standardov skuša nasloviti zahtevo za boljšo kakovost informacij na vse uporabnike računovodskih izkazov. Boljša kakovost informacij je hkrati večja vrednost za določevalce računovodskih izkazov. Odbor določi prednosti dodanih potencialnih tem v projekt na podlagi predlogov potreb investitorjev. Pri tem preuči (Setting the agenda, 2009):

- pomembnost in zanesljivost informacij za uporabnike, ki bi lahko bile zagotovljene;
- obstoječe smernice, ki so na voljo;
- možnosti za zmanjševanje razlik;
- kvaliteto standardov, ki bodo razviti;
- omejitve virov informacij.

Pomoč pri določanju razvoja postopka je osebje odbora, ki mu pomaga pri pregledu vprašanj, ki bi zahtevala upravičeno pozornost za obravnavo. Nova vprašanja lahko nastanejo zaradi sprememb standardov, dodatno se lahko sprožajo razprave o možnih točkah na podlagi pripomb drugih določevalcev standardov, zainteresiranih udeležencev, Sveta za standarde, Odbora za pojasnjevanje MSRP, raziskav osebja in drugih priporočil. Odbor prejme zahteve za interpretacijo, pregled ali spremembo obstoječih objav. Osebje pregleda vse zahteve, povzame glavna vprašanja in jih predstavi odboru od časa do časa kot predloge za naslednje določanje razvoja projekta.

Razprave o možnih projektih in njene odločitve o sprejetju novih odločitev potekajo na javnih srečanjih odbora, ki so sklicana vnaprej po pregledu različnih stališč, ki jih udeleženci predhodno podajo po obdobju za komentarje. Preden se odbor odloči izpeljati projekt se posvetuje še s Svetom za standarde in drugimi določevalci standardov, da se izpostavijo pomembnosti pri oblikovanju novih standardov. Vrstni red izpeljave projektov je določen s preprostim izglasovanjem večine na sestankih odbora.

## 2. Stopnja: Načrtovanja projekta

Načrtovanje projekta je odvisno od tega ali se bo projekt vodil sam, ali skupaj z drugim določevalci standardov. Po preučitvi vprašanj in ravni javnega interesa se na tej stopnji za pomembnejše projekte lahko vzpostavijo delovne skupine, ki dajejo odboru dostop do dodatnih praktičnih izkušenj in strokovnega znanja. Sestanki delovnih skupin so napovedani vnaprej, odprti za javnost in jim predseduje član odbora. Skupina je sestavljena iz odločitev dveh direktorjev tehničnih dejavnosti in direktorja raziskav. Delovna skupina vključuje tudi osebje drugih določevalcev standardov, ki jih odobri odbor. V tej fazi vodja projekta izdelava in načrtuje projekt pod nadzorom teh dveh direktorjev (Project planning, 2009).

## 3. Stopnja: Oblikovanje in objava dokumenta za razpravo

Čeprav objava dokumenta za razpravo ni obvezna, odbor objavi prvo izdajo vseh pomembnejših novih tem, da se pojasnijo vprašanja in pridobijo mnenja. Če se odbor odloči izpustiti ta korak mora navesti vzrok. Dokument za razpravo vključuje (Development and publication of a discussion paper, 2009):

- celoviti pregled izdaje;
- možne pristope pri reševanju vprašanj;
- predhodna stališča njegovih avtorjev ali odbora;
- povabilo za komentarje.

Dokumenti za razpravo so lahko posledica bodisi, da raziskovalni projekt izvedejo drugi določevalci računovodskih standardov ali pa v prvi stopnji projekt izvede odbor. V prvem primeru dokument za razpravo sestavi drug določevalac standardov, ki ga objavi odbor. Vprašanja povezana z dokumentom za razpravo se obravnavajo na sestankih odbora in njihova objava zahteva preprosto večinsko izglasovanje odbora. Če dokument za razpravo vključuje predhodna stališča drugih avtorjev, odbor pregleda osnutek dokumenta za razpravo, da se zagotovi primerno osnovno podlago za povabilo komentarjev javnosti.

#### 4. Stopnja: Oblikovanje in objava osnutka za razpravo

Objava osnutka za razpravo je obvezen del mednarodnega posvetovalnega procesa. Za razliko od dokumenta za razpravo vsebuje izpostavljeni osnutek predlog novega standarda (ali spremembo obstoječega) in vsebuje (Development and publication of an exposure draft, 2009):

- ugotovitve raziskav in priporočila sodelujočih;
- prejete komentarje po objavi dokumenta za razpravo;
- predloge Sosveta za standarde, delovnih skupin in drugih določevalcev standardov .

Po razrešitvi nejasnosti osebje po navodilu odbora uredi osnutek za razpravo, odbor ga potrdi in objavi za javno komentiranje.

#### 5. Stopnja: Razvoj in objava MSRP

Po objavi osnutka za razpravo na sestankih odbora preučijo in pretehtajo prejete komentarje. Pri reševanju nejasnosti, ki izhajajo iz izpostavljenega osnutka odbor objavi revidirane predloge pripomb javnosti za ponovno komentiranje. Potreba po ponovni objavi je odvisna od (Development and publication of an IFRS, 2009):

- prepoznanih vprašanj, ki so bila podana med objavo osnutka za razpravo in niso bila prej znana;
- ocene upoštevanih dokazov;
- ocene zadostnega razumevanja nejasnosti in upoštevanja sodelujočih;
- pregleda ali so bili odzivi na osnutek za razpravo pregledani, ustrezno obravnavani in vključeni v osnutek za razpravo.

Odločitev odbora, da objavi spremenjeni predlog je sprejeta na sestanku. Če se odloči, da je ponovna objava potrebna za komentiranje v mednarodnem posvetovalnem procesu je postopek enak kot prvič. Po prejemu komentarjev, ko je odbor sklepčen pouči osebje o izdaji osnutka MSRP. Pred glasovanjem za izdajo standarda je ta še predmet zunanje revizije, navadno s strani Odbora za pojasnjevanje MSRP in je objavljen na spletni strani odbora. Nazadnje, ko je mednarodni posvetovalni proces končan in so nejasnosti razrešene, odbor izglasuje osnutek standarda kot popolnega in ga objavi.

#### 6. Stopnja: Postopki po izdaji MSRP

Po izdaji standarda osebje in člani odbora organizirajo redna srečanja z zainteresirano javnostjo, vključno z ostalimi določevalci standardov, da bi pomagali z razumevanjem vprašanj povezanih s praktičnim izvajanjem in s svojimi predlogi. Hkrati Fundacija SMRS spodbuja izobraževanje in stalno obvešča zainteresirano javnost, da bi se zagotovila doslednost pri uporabi standardov. Po ustreznem času po sprejetju izvedejo (Procedures after an IFRS is issued, 2009):

- študijo z vidika pregleda MSRP za uporabo;
- študijo sprememb v okolju finančnega poročanja in regulatornih zahtev;
- preučitev komentarjev o kvaliteti standardov, ki jih podajo Sosvet za standarde OPMSRP in ostali določevalci standardov.

## 2.7 Mednarodni standard računovodskega poročanja za mala in srednja podjetja

UOMRS je 9. julija 2009 po dolgih letih strokovnih razprav izdal MSRP za mala in srednja podjetja (angl. *International Accounting Standard for Small and Middle Entities*, v nadaljevanju MSRP za MSP). Sprejetje MSRP za MSP je odgovor na močno mednarodno potrebo po razumljivi in skupni zbirki za MSP, ki bi morala biti veliko enostavnejša, kot je današnja zbirka popolnih MSRP (Koritnik Rakela, 2009).

MSRP za MSP je poenostavljen, samostojen sklop računovodskih načel, ki so primerna za manjša podjetja, ki niso uvrščena na organizirani trg vrednostnih papirjev, in temeljijo na celotnih MSRP, ki so bili prvotno pripravljene za družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organizirani trg vrednostnih papirjev. Standard je z zmanjšanjem števila računovodskih usmeritev glede na MSRP za velika podjetja, z odstranitvijo tem, ki na splošno niso pomembne za MSP, in poenostavitvijo metod za pripoznavanje in merjenje zmanjšal svoj obseg za več kot 85 odstotkov v primerjavi s celotnimi MSRP (Horvat, 2007, str. 97).

MSRP za MSP je samostojen standard na približno 230 straneh, ki je prilagojen potrebam in zmožnostim srednjih in manjših podjetij, ki pomenijo 99 odstotkov vseh podjetij na svetu. Popolni MSRP, ki se uporabljajo v več kot sto državah, so preobsežni in prezahtevni za uporabo v vseh družbah, zato ima večina držav še nacionalne računovodske standarde. Brez prilagoditev je težko primerjati računovodske izkaze podjetij, če so ti sestavljeni le na podlagi različnih nacionalnih standardov (Koritnik Rakela, 2009).

MSRP za MSP je organiziran po temah in se po vsebini precej razlikuje od popolnih MSRP. Poleg manjšega obsega se ta standard razlikuje od popolne zbirke tudi po naslednjem (Koritnik Rakela, 2009):

- ne vsebuje tem, ki so irelevantne za MSP (na primer zaslužek na delnico, poročanje po segmentih, medletno poročanje);
- poenostavljene so podlage za pripoznavanje in merjenje sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov, z omenjenimi podrobnostmi. Tako se na primer dobro ime amortizira, vsi stroški raziskav in razvoja se pripoznajo kot odhodki obdobja, za naložbe v pridružena podjetja in skupne podvige je uporabljena nabavna cena, vrednotenje po modelu poštene vrednosti je veliko manj zastopano;
- zahtevano je veliko manj razkritij (okoli 400 v primerjavi s tri tisoč v popolnih MSRP);
- poenostavljena zasnova (organiziranost po temah).

Cilji, ki bi jih morali sprejeti standardi doseči so (MSRP, e-časopis, 2007):

- zagotavljati ustrezno kakovost in obenem biti razumljivi ter globalno uporabni;
- biti usmerjeni k zadovoljevanju potreb uporabnikov-presoja stroškov in koristi informacij;
- temeljiti na enakih konceptualnih zasnovah kot popolni MSRP;
- dopustiti uporabo popolnih MSRP tistim MSP, ki to želijo;
- omogočiti enostaven prehod k popolni uporabi MSRP tistim družbam, ki bodo postale javno odgovorne ali pa se bodo odločile za uporabo MSRP.

### **3. VPLIV SPREMEMB MEDNARODNIH STANDARDOV RAČUNOVODSKEGA POROČANJA NA POSLOVNI IZID**

V EU in svetu smo od leta 2000 priča najbolj radikalnim spremembam na področju računovodskega poročanja: harmonizirati, celo standardizirati poročanje javnih družb z uporabo MSRP ter doseči harmonizacijo med MSRP in ameriškimi načeli računovodskega poročanja. Računovodsko poročanje je eden izmed ključnih dejavnikov učinkovitega nadzora naložb in nepojmljivo bi bilo, da bi se na enotnem notranjem trgu vlagatelj moral soočati z nepreglednostjo in neprimerljivostjo različnih računovodskih sistemov. Za vlagatelje na trgih kapitala pomeni harmonizacija zmanjšanje tveganja naložb, s stališča podjetij pa nižje stroške kapitala (Slapničar, 2004, str. 72).

Računovodski standardi se tako pogosto spreminjajo kot posledica uvajanja novih poslovnih modelov in z njimi povezanih transakcij, za katere še niso postavljena pravila računovodske obravnave (MSRP, e-časopis, 2009).

Računovodske izkaze pripravljajo številna podjetja po svetu in jih predstavljajo zunanjim uporabnikom. Tako so morda videti v vseh državah podobni, vendar so med njimi razlike, ki so verjetno posledica vrste družbenih in pravnih okoliščin pa tudi dejstva, da v različnih državah pri postavljanju svojih zahtev upoštevajo potrebe različnih uporabnikov računovodskih izkazov (MRS, 2001, str. 48).

Računovodski izkazi so zapis dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti, uporabniki računovodskih informacij in lastniki pa potrebujejo za odločanje tudi najosnovnejše in druge informacije. Tako morajo zadovoljevati splošne potrebe večine uporabnikov, zato tudi ne dajejo vseh informacij, ki bi jih uporabniki morebiti potrebovali pri gospodarskem odločanju. Med uporabnike računovodskih izkazov štejemo (Odar, 2001, str. 10):

- sedanje in možne vlagatelje;
- zaposlenice;
- posojilodajalce;
- dobavitelje in druge dajalce blagovnih kreditov;
- kupce;
- vlade in njihove organe;
- javnost.

Celoten sklop računovodskih izkazov po 8. členu MRS 1 (2006) obsega:

- bilanco stanja,
- izkaz poslovnega izida;
- izkaz gibanja kapitala, ki kaže ali:
  - vse spremembe kapitala ali
  - spremembe kapitala, ki ne izhajajo iz kapitalskih transakcij z lastniki kapitala;
- izkaz finančnega izida;
- pojasnila, ki obsegajo pregled vseh pomembnih računovodskih usmeritev in drugo pojasnjevalno gradivo.

Ker je namen diplomskega dela ugotoviti vpliv sprememb MSRP na poslovni izid je nadaljevanje namenjeno izkazu poslovnega izida po MSRP.



### 3.1 Izkaz poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida (v nadaljevanju IPI) je temeljni računovodski izkaz v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Izkaz poslovnega izida se sestavi za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega, lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave organizacije sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem (Turk et al., 2004, str. 448).

Za IPI lahko rečemo, da je povzetek učinkovitosti in uspešnosti delovanja organizacije v računovodskem obdobju, ki je dosegel svoj zenit za naložbenike, posojilodajalce, poslovodstvo ter druge uporabnike informacij in podatkov iz računovodskih izkazov (Turk et al., 2004, str. 460).

V IPI morajo po MRS 5.18 (1993), ki se imenuje »Informacije, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih« biti razkrite informacije za zneske:

- prihodkov od prodaje ali drugih prihodkov od poslovanja;
- amortizacije;
- prihodkov od obresti;
- dobička od finančnih naložb;
- odhodkov zaradi obresti;
- davka iz dobička;
- izrednih odhodkov;
- izrednih prihodkov;
- pomembnih poslov med povezanimi podjetji;
- čistega dobička.

Spremenjeni MRS 1 (2001) »Predstavljanje računovodskih izkazov«, ki nadomešča MRS 5 v 75. členu predpisuje katere najmanj vrstične postavke mora vključevati IPI. To so zneski:

- prihodkov;
- izidov poslovnih dejavnosti;
- stroškov financiranja;
- deležev pridruženih podjetij in skupnih podvigov v dobičkih in izgubah, obračunanih z uporabo kapitalne metode;
- odhodkov za davek;
- dobička ali izgube iz rednega delovanja;
- izrednih postavk;
- manjšinskega deleža;
- čistega dobička ali izgube obdobja.

Dodatne vrstične postavke, poglavja in vmesne seštevke je treba predstaviti v obrazcu IPI, če to zahteva mednarodni računovodski standard ali, če je takšna predstavitev potrebna za pošteno predstavitev denarno izraženih dosežkov (MRS 1. 75, 2001).

Podjetje mora bodisi v obrazcu IPI bodisi v pojasnilih IPI predstaviti razčlenitev odhodkov; pri tem uporabi razvrstitev, ki temelji ali na naravi odhodkov ali na njihovi vlogi v podjetju (MRS 1. 77, 2001). Oba načina sta prikazana v Prilogi 1.

Po metodi narave odhodkov združuje v izkazu uspeha odhodke v skladu z njihovo naravo (amortizacija, nabava materiala, stroški prevoza, plače, stroški reklame) in jih ne porazdeljuje med različne funkcije v podjetju. Spremembe zalog dokončanih in nedokončanih proizvodov pomenijo popravek odhodkov (Kavčič, 1999, str. 119).

Če podjetje uporablja metodo vloge odhodkov, razvršča odhodke v skladu z njihovo vlogo na nabavno vrednost (oziroma proizvajalne stroške) prodanih količin, stroške prodajanja in stroške splošnih služb. MRS dajejo večji poudarek odhodkom glede na njihovo naravo kot glede na njihovo vlogo pri poslovnem procesu, saj določajo da mora podjetje, ki razvršča odhodke po vlogah razkriti tudi odhodke po naravi odhodkov, kjer je posebej omenjena amortizacija in stroški osebja (Kavčič, 1999, str. 119).

Vsaka pomembna postavka mora biti v računovodskih izkazih predstavljena posebej. Nepomembni zneski se lahko združijo z zneski podobne narave ali vloge in jih ni treba predstavljati skupaj (MRS 1. 29, 2001).

Podjetje mora bodisi v obrazcu IPI bodisi v pojasnilih razkriti objavljeni ali predlagani znesek dividend na delnico za obdobje, na katero se nanašajo računovodski izkazi (Kavčič, 1999, str. 119).

MRS 1 tudi določa, da je treba takrat, kadar IPI (in seveda tudi drugi izkazi, ki so vezani na njega) ne zajema podatkov za eno leto (12 mesecev), posebej navesti razloge za takšno sprejeto obdobje poročanja in dejstvo, da primerjalne informacije v izkazih med posameznimi leti niso v celoti primerljive (Kavčič, 1999, str. 119).

Standard, ki je nadomestil MRS 1 spremenjenega leta 1997, je istoimenski MRS 1, objavljen leta 2004 in se mora uporabljati za obračunska obdobja od 1. januarja 2005.

Spremenjeni MRS 1, ki se uporablja od 1. januarja 2005 in še danes zahteva, da morajo biti vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obdobju vključene v ugotavljanje poslovnega izida v obdobju, razen če kak standard ali pojasnilo zahteva drugačno ravnanje (MRS 1. 78, 2006).

Število zahtevanih postavk, ki morajo biti vključene v obrazec IPI se je zožilo na najmanj vrstične postavke, ki predstavljajo naslednje zneske za obdobje (MRS 1. 81, 2006):

- prihodke;
- stroške financiranja;
- deleže pridruženih podjetij in skupnih podvigov v dobičkih in izgubah, obračunanih z uporabo kapitalske metode;
- odhodke za davek;
- en znesek, ki vključuje seštevek dobička ali izgube po obdavčitvi, iz naslova ustavitve poslovanja in dobiček ali izgubo po obdavčitvi, pripoznane ob merjenju poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, ali ob odtujitvi sredstev;
- poslovni izid.

S spremembami standarda se ne zahtevajo več postavke izidov poslovanja in izredne postavke, saj izrednih postavk v spremenjenih standardih ni več (Vezjak, 2004, str. 15). Prepoved prikazovanja izrednih postavk v obrazcu IPI ali v pojasnilih je navedena v 85. členu novega MRS 1.

Dodani pa so izid pred obdavčitvijo v zvezi z ustavljenim poslovanjem in dobiček ali izguba, ki pripada večinskemu lastniku, saj sta bili doslej posebni postavki le za izid obdobja in njegov del, ki pripada manjšinskemu lastniku (Vezjak, 2004, str. 15).

Če so postavke prihodkov in odhodkov bistvene, se njihova narava in vrednost prikažeta v pojasnilih (MRS 1. 86, 2006), katerih okoliščine so navedene v Prilogi 2.

Informacije, ki jih mora podjetje predstaviti v obrazcu IPI ali v pojasnilih ostajajo enake kot v predhodnem MRS, to je razčlenitev odhodkov po njihovi naravi ali vlogi v podjetju.

### **3.1.1 Poslovni izid**

Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju in sicer za organizacijo kot celoto, lahko pa tudi za posamezne področne in območne odseke oziroma druge organizacijske oblike. Ugotavlja se s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov, pri čemer je presežek prihodkov na odhodki dobiček, presežek odhodkov na prihodki pa izguba (Turk et al., 2004, str. 366-367).

Prihodke in odhodke je mogoče prikazati v IPI na različne načine, da bi dajali informacije, pomembne za gospodarsko odločanje. Na primer navadno se razlikujejo tiste postavke prihodkov in odhodkov, ki nastanejo pri rednem delovanju podjetja, in tiste, ki ne nastanejo pri takem delovanju. Ta razlika je zasnovana na ugotovitvi, da je vir postavke pomemben za ocenjevanje zmožnosti podjetja, da bo v prihodnosti pridobivalo denarna sredstva in njihove ustreznike, saj ni verjetno, da bo se naključno delovanje, kot je na primer odprodaja sredstev dolgoročne finančne naložbe pojavljalo redno (MRS, 2001, str. 67).

### **3.2 Prihodki**

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki pritokov ali povečanj sredstev ali pa zmanjšanje dolgov, katerih posledica so povečanja kapitala razen tistih, ki so povezana s prispevki njegovih lastnikov (MRS, 2001, str. 67).

#### **3.2.1 Opredelitev prihodkov**

Opredelitev prihodkov obsega (MRS, 2001, str. 68):

- prihodke, ki nastanejo pri rednem delovanju;
- razne dobičke (presežke).

Redne prihodke ustvarja podjetje s svojim rednim delovanjem, označuje pa jih vrsta različnih imen, od prihodkov od prodaje, nadomestil, obresti in dividend do licenčnine in najemnine.

Dobički obsegajo druge postavke, ki ustrezajo opredelitvi prihodkov in so lahko ali pa tudi ne posledica rednega delovanja podjetja. So povečanja gospodarskih koristi in kot taki po svoji naravi niso drugačni od rednih prihodkov.

#### **3.2.2 Pripoznavanje prihodkov**

V IPI pripoznamo prihodke, če je povečanje prihodnjih gospodarskih koristi povezano s povečanjem posameznega sredstva ali z zmanjšanjem posameznega dolga in ga je moč zanesljivo izmeriti. To pomeni, da poteka upoštevanje prihodkov istočasno z upoštevanjem povečanja sredstev ali zmanjšanja dolgov (MRS, 2001, str. 72).

Prvotni MRS 18 »Upoštevanje prihodkov« obravnava upoštevanje prihodkov od rednega delovanja na področjih (MRS 18. 1, 1993):

- prodaje blaga;
- opravljanja storitev;
- uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnino in dividende pri drugih.

Spremenjeni MRS 18. 9 (1994) določa, da se morajo prihodki meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil ali terjatev. Poštena vrednost je znesek, za katerega je sredstvo moč zamenjati med dobro obveščnim in voljnim kupcem ter dobro obveščnim in voljnim prodajalcem v preišljenem poslu (MRS 18. 7, 1994). Prav tako določa, da mora podjetje razkriti znesek vsake pomembne vrste prihodkov, pripoznanih v obdobju (MRS 18. 35, 1994).

### **3.2.3 Prihodki iz rednega delovanja**

Prihodke iz prodajnih poslov je treba pripoznati, ko so izpolnjene zahteve glede izvedbe, če v trenutku izvedbe ni neutemeljeno pričakovati končne vnovčitve. O izvedbi govori MRS 18. 23 (1993) takrat, ko so izpolnjeni pogoji, da prodajalec blaga na kupca prenese pomemben del tveganj in koristi povezanih z lastništvom in ni negotovosti glede nadomestila, ki bo pridobljeno iz prodaje blaga in povezanih stroškov, ki so že ali pa šele bodo nastali pri proizvodnji ali nakupu blaga ter obsega, do katerega bo blago morda vrnjeno.

Spremenjeni MRS 18. 14 (1994) določa, da se prihodki od prodaje proizvodov pripoznajo ob postavljenih tudi dodatnem pogoju, da je verjetno, da bodo gospodarske koristi, ki so povezane s poslom pritekale v podjetje.

Pri poslu pri katerem gre za opravljanje storitev po MRS 18. 24 (1993), je izvedbo treba meriti, ko je storitev opravljena, na podlagi stopnje dokončnosti del ali metode izpolnjene pogodbe. V vsakem primeru o izvedbi te vrste govorimo takrat, ko ni pomembne negotovosti glede nadomestila, ki bo pridobljeno na podlagi opravljene storitve in povezanih stroškov, ki so že ali pa šele bodo nastali pri opravljanju storitve.

Spremenjeni MRS 18. 20 (1994) določa, da je izid posla mogoče izmeriti ob že postavljenih tudi dodatnih pogojih, da je verjetno, da bodo gospodarske koristi povezane s poslom, pritekale v podjetje in da je stopnja dokončnosti posla na dan bilance stanja mogoče zanesljivo izmeriti.

Kot sem že navedel v podpoglavju 3.2.2, spadajo med prihodke od rednega delovanja tudi tako imenovani prihodki od financiranja, to so prihodki uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnino in dividende pri drugih, ki jih nekateri nacionalni standardi, kot so na primer Slovenski računovodski standardi uvrščajo med posebno kategorijo, to je finančnih prihodkov.

Prihodke iz uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnino in dividende pri drugih je treba upoštevati takrat, ko ni nobene pomembne negotovosti glede možnosti merjenja in vnovčljivosti. Prihodke te vrste upoštevamo na podlagah (MRS, 18. 25, 1993):

- obresti na podlagi sorazmerja s časom, pri čemer upoštevamo neplačano glavnico in obrestno mero, ki velja za dani primer;
- licenčnino na podlagi nastanka poslovnega dogodka v skladu z določbami ustrezne pogodbe;
- dividende iz finančnih naložb, ki niso obračunane na kapitalski metodi, pa ko je ugotovljena delničarjeva pravica do prejema plačila.

Spremenjeni MRS 18.29 (1994) dodatno določa, da se prihodki pripoznajo, ko jih je mogoče zanesljivo izmeriti.

Dodatno določa spremenjeni MRS 8.16 (1994), da je razkritje postavk prihodkov v okviru dobička ali izgube iz rednega delovanja zaradi njihovega obsega, vrste ali učinka pomembno

za pojasnitev dosežkov podjetja v obdobju, zato morata biti obseg in znesek takšnih postavk razkrita ločeno.

### **3.2.4 Izredne postavke prihodkov**

Izredni prihodki nastanejo pri poslih ali poslovnih dogodkih, ki se razlikujejo od rednega delovanja podjetja, zato ni pričakovati, da bi se pojavljali pogosto ali redno (MRS 8. 3, 1993).

Po MRS 8.18 (1993) morajo biti izredni prihodki vključeni v čistem dobičku.

Naslednji sprejeti MRS 8. 3 (1994) določa, da morata biti vrsta in znesek vsake izredne postavke razkrita posebej.

Spremenjeni MRS 8 (2006), ki se imenuje Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake ne predvideva izrednih postavk prihodkov, prav tako pa MRS 1 (2006) v 85. členu določa, da podjetje ne sme niti v izkazu poslovnega izida niti v pojasnilih k izkazu prikazati nobenih prihodkov kot izredne postavke.

### **3.2.5 Prihodki iz financiranja**

MSRP prihodkov iz financiranja ne obravnavajo tako podrobno kakor jih nekateri nacionalni standardi, na primer Slovenski računovodski standardi. Prihodke te vrste MSRP uvrščajo med prihodke od rednega delovanja na področju uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnino in dividende pri drugih.

## **3.3 Odhodki**

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki odtokov ali zmanjšanj sredstev ali povečanj dolgov, katerih posledica je zmanjšanje kapitala, razen tistih, ki se nanašajo na razdelitev med njegove lastnike (MRS, 2001, str. 67).

### **3.3.1 Opredelitev odhodkov**

MRS nimajo posebnega standarda, ki bi podrobneje obravnaval odhodke, v okvirnih navodilih pa so opredeljeni zelo ohlapno.

Opredelitev odhodkov obsega (MRS, 2001, str. 68):

- odhodke, ki nastanejo pri rednem delovanju podjetja;
- razne izgube (primanjkljaje).

Odhodki, ki se pojavljajo pri rednem delovanju podjetja, so med drugim nabavne vrednosti prodanih količin, plače in amortizacija. Običajno imajo obliko odtokov ali zmanjšanja obsega sredstev, kot so denarna sredstva, zaloge, nepremičnine, naprave in oprema.

Izgube obsegajo druge postavke, ki ustrezajo opredelitvi odhodkov, in lahko ali pa ne nastanejo kot posledica rednega delovanja podjetja. Izgube so zmanjšanje gospodarskih koristi in kot take po svoji naravi niso drugačne od drugih odhodkov.

### **3.3.2 Pripoznavanje odhodkov**

V IPI pripoznamo odhodke, če pride do zmanjšanja prihodnjih gospodarskih koristi, ki je povezano z zmanjšanjem posameznega sredstva ali s povečanjem posameznega dolga, ki ga je

moč zanesljivo izmeriti. To pomeni, da poteka upoštevanje odhodkov istočasno z upoštevanjem povečanja dolgov ali zmanjšanja sredstev (MRS, 2001, str. 72).

Odhodke v IPI pripoznamo na podlagi neposredne povezave med nastalimi stroški in dobičkom v okviru posamezne postavke prihodkov. Ta postopek običajno imenujemo vzporejanje stroškov s prihodki, pri njem pa gre za istočasno ali povezano upoštevanje prihodkov in odhodkov, ki so neposredno in skupaj posledica istih poslov ali drugih poslovnih dogodkov; na primer različne sestavine posameznega odhodka, ki pomenijo stroške prodanega blaga, upoštevamo hkrati s prihodkom od prodaje blaga (MRS, 2001, str. 72).

Odhodek takoj pripoznamo v IPI, če kak izdatek ne prinaša gospodarskih koristi v prihodnosti ali pa kolikor z njim povezane prihodnje gospodarske koristi ne ustrezajo ali ne ustrezajo več sodelom za upoštevanje sredstva v bilanci stanja ter v tistih primerih, ko nastane dolg, ne da bi bilo mogoče hkrati povečati kako sredstvo, na primer kadar nastane dolg na podlagi garancije za proizvod (MRS, 2001, str. 73).

### 3.3.3 Odhodki iz rednega delovanja

Odhodki iz rednega delovanja, se nanašajo na vedno znova ponavljajoče se poslovno delovanje podjetja (MRS 8.5, 1993).

Pri proizvodnih poslovnih sistemih je povezanost stroškov z odhodki naslednja (Hočevar et al., 2004, str. 101) :

$$\begin{array}{l} \text{v obdobju nastali stroški} \\ + \text{ stroški v začetnem stanju nedokončane proizvodnje} \\ - \text{ stroški v končnem stanju nedokončane proizvodnje} \\ + \text{ stroški v začetni zalogi proizvodov} \\ - \text{ stroški v končni zalogi proizvodov} \\ \hline = \text{ stroški v obdobju prodanih proizvodov} \\ = \text{ poslovni odhodki} \end{array}$$

Iz razmerja med stroški obdobja in poslovnimi odhodki vidimo, da se razlika med njimi pojavlja zaradi spremembe zalog.

Zaloge so opredmetena sredstva, namenjena prodaji v okviru rednega poslovanja, postopku proizvodnje, ki je namenjeno taki prodaji ali, ki naj bi bila porabljena pri proizvodnji blaga oziroma opravljanju storitev namenjenih prodaji (MRS 2. 4, 1993).

Zaloge se morajo po MRS 2. 20 (1993) vrednotiti po izvorni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer manjši izmed njiju.

Izvorna vrednost proizvedenih zalog mora vključevati dosledno razporejene splošne proizvodne stroške, ki so povezani s spravljanjem zalog na njihovo sedanje mesto in v njihovo sedanje stanje (MRS 2. 21, 1993).

Splošne stroške, razen splošnih proizvodnih stroškov, je treba vključiti kot del vrednosti zalog zgolj v obsegu, ki je jasno povezan s spravljanjem zalog na njihovo sedanje mesto in sedanje stanje (MRS 2. 22, 1993).

Med stroške proizvodnje se ne sme vključiti izjemnih zneskov, ki se nanašajo na odpadni material, nekoristno delo ali podobne splošne stroške (MRS 2. 23, 1993). Ti se takoj pripoznajo kot odhodki obdobja.

Izvirne vrednosti zalog morajo biti obračunane na podlagi metode FIFO ali tehtanih povprečnih cen, razen v primerih blaga, ki ni zamenljivo med seboj, ali proizvodov, namenjenih določenim projektom, morajo biti obračunane na podlagi metode predmetno povezanih cen. Metodi FIFO in stalnih cen osnovnih zalog je moč uporabljati, če je razkrita razlika med vrednostjo zalog, izkazano v bilanci stanja, in zneskom, ki ga dobimo na podlagi FIFO ali tehtanih povprečnih cen ali čisto iztržljivo vrednostjo, in sicer manjšim izmed njiju (MRS 2. 24-26, 1993).

Čista iztržljiva vrednost ne sme biti zasnovana na občasnih nihanjih cen, temveč na čim bolj zanesljivih dokazih, ki so na razpolago o pričakovani vrednosti, ki jo bodo zaloge dosegle pri prodaji (MRS 2. 28, 1993).

Dobiček ali izgubo obračunskega obdobja je treba obremeniti za vrednost prodanih ali porabljenih zalog, pa tudi za vrednost vsakega odpisa vrednosti zalog, ki smo ga opravili v obravnavanem obračunskem obdobju, na raven čiste iztržljive vrednosti (MRS 2.32, 1993).

Spremenjeni MRS 2 (1994) predpisuje isto vrednotenje kot prvotni, v 37. členu pa dodaja, da morajo računovodski izkazi razkriti bodisi vrednosti zalog, pripoznane kot odhodke v obdobju, bodisi stroške poslovanja, ustrezne prihodkom, pripoznane kot odhodke v obdobju, razvrščene po vrstah.

Stroške amortizljivega zneska je treba strogo dosledno razporediti v vsako obračunsko obdobje dobe koristnosti posameznega sredstva (MRS 4. 13, 1993). Znesek amortizacije se po MRS 16, ki nadomešča MRS 4 v vsakem obdobju pripozna kot odhodek, razen, če je vštet v knjigovodsko vrednost kakega drugega sredstva (MRS 16. 41, 2001).

Odhodke za davke v posameznem obdobju je treba ugotoviti na podlagi obračunavanja davčnih učinkov, pri čemer uporabljamo metodo časovno razmejenih zneskov davka (MRS 12. 43, 1993) po kateri se štejejo davki iz dobička kot odhodek podjetja pri ustvarjanju čistega dobička in jih vračunamo v istih obdobjih kot prihodke in odhodke, na katere se nanašajo (MRS 12. 12, 1993). Dovoljena je tudi uporaba metode dolžnih zneskov davka po kateri odhodki za davke v posameznem obdobju sestojijo iz obračunanih davčnih obveznosti in zneska davkov, za katerega pričakujemo, da ga bomo morali plačati (MRS 12. 17, 1993).

Ločeno je treba razkriti odhodke za davke, ki se nanašajo na dobiček iz rednega delovanja, odhodke za davke, ki se nanašajo na izredne postavke, postavke iz prejšnjih obdobj in spremembe računovodskih usmeritev (MRS 12. 53, 1993).

Odmerjeni in odloženi davek se po spremenjenem MRS 12. 58 (2006) pripozna kot odhodek ter se vključi v čisti poslovni izid v obdobju. Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na dobiček ali izgubo iz rednega delovanja, se očitno predstavi v obrazcu izkaza poslovnega izida (MRS 12. 77, 2006).

Glavne sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) je po spremenjenem MRS 12. 79 (2006) treba razkriti ločeno, kar je prikazano v Prilogi 2.

### **3.3.4 Izredne postavke odhodkov**

Izredni odhodki so tisti, ki nastanejo pri poslih ali poslovnih dogodkih, ki se razlikujejo od rednega delovanja podjetja, zato ni pričakovati, da bi se pojavljali pogosto ali redno (MRS 8.3, 1993). Standard ne postavlja posebne oblike izkaza uspeha, temveč poudarja ločeno razkrivanje izrednih postavk in njih razlago (MRS 8. 9, 1993).

Vrsta in znesek vsake izredne postavke morata po MRS 8.11 (1994) biti razkrita posebej. Izredni prihodki morajo biti po MRS 8.18 (1993) vključeni v čistem dobičku.

Posli ali poslovni dogodki, ki na splošno povzročajo izredne postavke, so pri večini podjetij na primer (MRS 8. 14, 1994):

- razlastitev;
- potresi ali druge naravne nesreče.

Spremenjeni MRS 8 (2006) »Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake« ne predvideva izrednih postavk prihodkov, prav tako pa MRS 1 (2006) v 85. členu določa, da podjetje ne sme niti v izkazu poslovnega izida niti v pojasnilih k izkazu prikazati nobenih odhodkov kot izredne postavke.

### 3.3.5 Odhodki iz financiranja

MRS odhodkov iz financiranja ne obravnavajo tako podrobno kakor jih nekateri nacionalni standardi, na primer Slovenski računovodski standardi, temveč jih imenujejo stroški izposojanja.

Stroški izposojanja so stroški obresti, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev (MRS 23. 2, 1993). S stroški izposojanja je treba obremenjevati prihodke, ne glede na to, kako se uporabljajo izposojena sredstva. Stroški obresti se spreminjajo z ravno izposojanja in obrestnimi merami, ne pa z nakupom sredstva (MRS 23. 7, 1993). Podjetje se lahko odloči ali bo stroške izposojanja za omenjena sredstva usredstvovalo ali ne (MRS 23. 21, 1993). Usredstvovanje stroškov izposojanja je potrebno ustaviti, ko je sredstvo pripravljeno za načrtovano uporabo ali prodajo.

Spremenjeni MRS 23.7 (1994) določa, da je treba stroške izposojanja pripoznati kot odhodke v obdobju v katerem se pojavijo.

### 3.4 Simulacija sprememb Izkaza poslovnega izida

Z razvojem in spremembami MSRP so se spreminjale tudi zahtevane postavke, ki jih mora podjetje vključiti v sestavo IPI. Za nazornejši prikaz sprememb MSRP in njihovih posledic sledi simulacija IPI na primeru proizvodnega podjetja po treh različicah, od prvega MRS, ki je obravnaval IPI do zadnjega veljavnega.

#### 1. Simulacija izkaza poslovnega izida za obdobje 1.1 – 31. 12.1993 podjetja XY d.d. po MRS 5.18 (1993)

MRS 5.18 (1993) ne predpisuje posebnih zahtev oblike IPI, ampak samo informacije, ki morajo biti razkrite v njem, kar sem že navedel v poglavju 3.1 in temu primerno je tudi sestavljena prikazana simulacija.

v (EUR)

Čisti prihodki od prodaje	18.444.935
Sprememba vrednosti zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje	(30.400)
Drugi poslovni prihodki	174.975



Stroški poslovanja	(14.452.685)
Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev	(2.469.385)
Drugi poslovni odhodki	(211.210)
<b>POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA</b>	<b>1.456.229</b>
Finančni prihodki	2.766.654
Finančni odhodki	(2.549.200)
Prihodki od dobička (izgube) pridruženih podjetij	354.654
<b>POSLOVNI IZID IZ REDNEGA DELOVANJA</b>	<b>2.028.337</b>
Izredni prihodki	33.532
Izredni odhodki	(26.798)
<b>POSLOVNI IZID PRED DAVKI</b>	<b>2.035.072</b>
Davek iz dobička	447.716
<b>ČISTI POSLOVNI IZID POSLOVNEGA LETA</b>	<b>1.587.356</b>

2. Simulacija izkaza poslovnega izida za obdobje 1.1 – 31. 12.1998 podjetja XY d.d. po MRS 1.75 (2001)

Simulacija IPI sestavljena po spremenjenem MRS 1 se v nekaterih postavkah razlikuje od prejšnje, saj mora podjetje posebej razkriti odhodke po njihovi naravi in znesek dividend na delnico za obdobje, kar v prvotnem MRS ni bilo izrecno navedeno.

V (EUR)

Čisti prihodki od prodaje	18.444.935
Sprememba vrednosti zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje	(30.400)
Drugi poslovni prihodki	174.975
Stroški blaga materiala in storitev	(12.024.442)
Stroški dela	(2.428.243)
Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev	(2.469.385)
Drugi odhodki od poslovanja	(211.210)
<b>POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA</b>	<b>1.456.230</b>
Finančni prihodki iz deležev vrednoteni po kapitalski metodi	2.766.654
Finančni odhodki	(2.549.200)
Prihodki od dobička (izgube) pridruženih podjetij	354.654
<b>POSLOVNI IZID IZ REDNEGA DELOVANJA</b>	<b>2.028.338</b>
Izredni prihodki	33.532
Izredni odhodki	(26.798)

<b>POSLOVNI IZID PRED DAVKI</b>	<b>2.035.072</b>
Davek iz dobička	447.716
<b>ČISTI POSLOVNI IZID POSLOVNEGA LETA</b>	<b>1.587.356</b>
Dobiček (izguba) na delnico	158

3. Simulacija izkaza poslovnega izida za obdobje 1.1 – 31. 12. 2008 podjetja XY d.d. po MRS 1.81 (2006)

Sestava IPI po zadnjem sprejetem in veljavnem MRS 1 se od prvotnih dveh razlikuje po zahtevanih postavkah, saj ne vsebuje več izrednih postavk, dodan pa je dobiček ali izguba, ki pripada večinskemu lastniku.

V (EUR)

Čisti prihodki od prodaje	18.444.935
Sprememba vrednosti zalog dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje	(30.400)
Drugi poslovni prihodki	208.507
Stroški blaga materiala in storitev	(12.024.442)
Stroški dela	(2.428.243)
Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev	(2.469.385)
Drugi poslovni odhodki	(238.008)
<b>POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA</b>	<b>1.462.964</b>

Finančni prihodki iz deležev	
Vrednoteni po kapitalski metodi	2.766.654
Finančni odhodki	(2.549.200)
Finančni prihodki iz dividend odvisnih, pridruženih in skupaj obvladovanih družb	354.654
<b>POSLOVNI IZID IZ REDNEGA DELOVANJA</b>	<b>2.035.072</b>

<b>POSLOVNI IZID PRED DAVKI</b>	<b>2.035.072</b>
Davek iz dobička	447.716
<b>ČISTI POSLOVNI IZID POSLOVNEGA LETA</b>	<b>1.587.356</b>
Dobiček (izguba) večinskih lastnikov	<b>1.498.464</b>
Dobiček (izguba) manjšinskih lastnikov na delnico	<b>158</b>

## SKLEP

MSRP, ki so nasledili MRS so nastali predvsem kot posledica standardizacije poročanja javnih družb in harmonizacije računovodstva. Od prve izdaje standardov leta 1973 pa do zadnje spremembe, ki obravnavajo poslovni izid so se različno spreminjali, kar je vplivalo tudi na postavke, ki se zahtevajo v računovodskih izkazih.

Za potrebe malih in srednjih podjetij, ki ne kotirajo na borzi so bili julija leta 2009 sprejeti MSRP za mala in srednja podjetja, ki so za razliko od popolnih MSRP zoženi glede obsega in preprostejši za uporabo.

Ob branju standardov sem ugotovil, da so sestavljeni zelo ohlapno, kar se tiče obrazca izkaza poslovnega izida, prav tako pa tudi odhodkov, ki nimajo svojega standarda, kot ga imajo prihodki.

Prvotno na začetku sprejeti MRS 5, ki je obravnaval obrazec izkaza poslovnega izida, ni postavljaj nobenih posebnih zahtev glede obrazca izkaza poslovnega izida razen obvezno vključenih informacij, ki so veljala za izrecna razkritja. S kasnejšo spremembo MRS 1, ki je pod okrilje vzel tudi MRS 5 so bile postavljene strožje zahteve, ki jih je moral vsebovati obrazec izkaza poslovnega izida v vrstično predstavljenih zneskih, dodatne vrstične postavke, če je to zahteval posamezen MRS in razčlenitev odhodkov po njihovi naravi v izkazu poslovnega izida ali v pojasnilih.

Prihodke MSRP ločijo na prihodke, ki jih podjetje ustvarja z rednim delovanjem in jih označuje vrsta različnih imen, od prihodkov od prodaje, nadomestil, obresti in dividend, ki se morajo meriti po pošteni vrednosti prejetih nadomestil in terjatev.

Za odhodke, ki jih posebej ne obravnava noben standard velja, da morajo biti v obrazcu izkaza poslovnega izida predstavljeni v razvrstitvi, ki temelji bodisi na naravi odhodkov bodisi na njihovi vlogi v podjetju, pri slednji pa mora podjetje razkriti dodatne informacije o njihovi naravi.

Zadnji veljavni MSRP ne obravnavajo izrednih postavk prihodkov in odhodkov, kot so jih poznali prejšnji, saj ne dovoljujejo nobene postavke prikazati kot izredne za razliko od prvotno sprejetih standardov. Prav tako ne poznajo pojma prihodki in odhodki od financiranja, kot prihodke in odhodke te vrste uvrščajo nekateri nacionalni standardi, ampak jih uvrščajo med prihodke od rednega delovanja na področju uporabe sredstev podjetja, ki prinašajo obresti, licenčnino in dividende pri drugih, odhodke te vrste pa med stroške izposojanja.

## LITERATURA IN VIRI

1. Atrill, P., McLaney E. (2002). *Financial Accounting for Non-specialists*. Essex: Prentice Hall.
2. Čuček, R. (2005). Mednarodno poenotenje računovodstva. *Naše gospodarstvo*, 51 (1/2), 38-50.
3. *Development and publication of a discussion paper*. Najdeno 24. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+a+discussion+paper.htm>
4. *Development and publication of an exposure draft*. Najdeno 24. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+an+exposure+draft.htm>
5. *Development and publication of an IFRS*. Najdeno 24. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Development+and+publication+of+an+IFRS.htm>
6. Hočevar, M., Igličar, S. & Zaman, M. (2004). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Horvat, T. (2007). Mednarodni računovodski standardi za mala in srednja podjetja. *Revizor*, 18 (3), 97-105.
8. *How we develop standards*. Najdeno 24. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/How+we+develop+standards.htm>
9. Izdana predzadnja različica standardov za mala in srednja podjetja (2009, 24. junij). *E-Časopis*. Najdeno 25. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.dashofer.si/?section=3&layer=1&content=7&cid=13744>
10. Kavčič, S. (1999). Prenova bilance stanja in izkaza uspeha ter uvedba izkaza gibanja po MRS 1, 14, 33 in 34. *Zbornik 31. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 111-127). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
11. Kavčič, S. & Kelhar, P. (2004). Poklicna etika in odgovornost računovodij. *Zbornik 36. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 127-138). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N. & Vidic D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Koletnik, F. (1993). Stroškovno računovodstvo nekdanj in danes. *IKS*, 20 (12), 84-109.

14. Koritnik Rakela, S. (2009, 14. julij). Sprejet je bil mednarodni računovodski standard za mala in srednja podjetja. *Finance*. Najdeno 15. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/252532>
15. Mednarodni računovodski standardi 1991/1992. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993.
16. Mednarodni računovodski standardi. 1998. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
17. Mednarodni računovodski standardi 2001. 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
18. Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004. 2006. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
19. Mednarodni standardi računovodskega poročanja za mala in srednja podjetja. (2007, 4. oktober). *E-časopis*. Najdeno 20. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.dashofer.si/?section=3&layer=1&content=7&cid=8641>
20. Milost, F. (1996). Računovodski sistemi in računovodski modeli. *Slovenska ekonomska revija*, 47 (3), 237-246.
21. Novak, A. (2004). Glavne značilnosti računovodskega poročanja na podlagi MSRP. Najdeno 26. junija 2009 na spletnem naslovu [http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1854-4231/2\\_345-361.pdf](http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1854-4231/2_345-361.pdf)
22. Odar, M. (2001). Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij. *IKS*, 28 (1/2), 9-32.
23. Odar, M. (2005). Mednarodni standardi računovodskega poročanja. *Zavarovalniški horizonti*, 1 (3), 51-67.
24. Odar, M. (2005). Mednarodni standardi računovodskega poročanja. *12. dnevi slovenskega zavarovalništva z osrednjo temo Evropa brez meja* (str. 65-82). Portorož: Slovensko zavarovalno združenje.
25. *Obrazložitevni memorandum, Predlog direktive evropskega parlamenta in sveta o spremembi Direktive Sveta 78/660/ES o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb v zvezi z mikro subjekti* (2009/0035 COD, 26. februar 2009), Najdeno 23. julija 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0083:FIN:SL:PDF>
26. Peklar, L. (2003, 15. september). Namen gospodarske družbe. *Socius*. Najdeno 27. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.socius.si/sl/Zakladnica+znanja/352/>
27. Primerljivost računovodskih izkazov, Spremenjeni mednarodni računovodski standardi 1993. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994.
28. *Procedures after an IFRS is issued*. Najdeno 24. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Procedures+after+an+IFRS+is+issued.htm>

29. *Project Planning*. Najdeno 24. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Project+planning.htm>
30. *Setting the agenda*. Najdeno 24. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.iasb.org/About+Us/How+we+develop+standards/Setting+the+agenda.htm>
31. Slapničar, S. (2004, 7. januar). Dvojna merila poročanja. *Finance*, Najdeno 18. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/86982>
32. Tudi računovodski standardi se spreminjajo. (2009, 29. junij). *E-Časopis*. Najdeno 30. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.dashofer.si/?section=3&layer=1&content=7&cid=13776>
33. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec Novak, M. & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
34. *Uporaba prava EU [Kaj je direktiva]*. Najdeno 29. junija 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/community\\_law/directives/directives\\_sl.htm](http://ec.europa.eu/community_law/directives/directives_sl.htm)
35. *Uporaba prava EU [Kaj je uredba]*. Najdeno 29. junija 2009 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/community\\_law/introduction/what\\_regulation\\_sl.htm](http://ec.europa.eu/community_law/introduction/what_regulation_sl.htm)
36. Vežjak, B. (2003). S priključitvijo k evropski uniji tudi v Sloveniji obvezni mednarodni računovodski standardi. *Revizor*, 14 (11), 30-57.
37. Vežjak, B. (2004). Temeljne značilnosti mednarodnih standardov računovodskega poročanja. *Revizor*, 15 (2), 96-117.
38. Volskis, E. (2005). Prvi prevzem MSRP se začneja. *Bančni vestnik*, 54 (3), 40-42.

## KAZALO PRILOG

<b>PRILOGE</b> .....	<b>1</b>
Priloga 1.....	1
Priloga 2.....	2

# PRILOGE

## Priloga 1

- Seznam uporabljenih kratic

Fundacija SMRS	Fundacija sveta za mednarodne računovodske standarde
IPI	Izkaz poslovnega izida
MRS	Mednarodni računovodski standardi
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
MSRP za MSP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja za mala in srednja podjetja
MZR	Mednarodno združenje računovodij
OPMSRP	Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja
SMRS	Svet za mednarodne računovodske standarde
SOP	Strokovni odbor za pojasnjevanje
SS	Sosvet za standarde
UOMRS	Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde

- Zgled razvrstitve, ki uporablja naravo odhodkov (MRS 1. 80, 2001):

Prihodki od prodaje		X
Drugi prihodki od poslovanja		X
Spremembe zalog nedokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje	X	
Porabljeni osnovni in pomožni materiali	X	
Stroški osebja	X	
Amortizacija	X	
Drugi odhodki za poslovanje	<u>X</u>	
Skupaj odhodki za poslovanje		(X)
Dobiček iz poslovnih dejavnosti		<u>X</u>

- Zgled razvrstitve, ki uporablja metodo funkcije odhodkov (MRS 1. 82, 2001):

Prihodki	X
Nabavna vrednost (proizvajalni stroški) prodanih količin	(X)
Kosmati dobiček	X
Drugi prihodki od poslovanja	X
Stroški prodajanja	(X)
Stroški splošnih služb	(X)
Drugi odhodki za poslovanje	(X)
Dobiček iz poslovnih dejavnosti	<u>X</u>



## Priloga 2

- Okoliščine, ki utegnejo narekovati ločen prikaz prihodkov in odhodkov, so lahko naslednje (MRS 1. 87, 2006):
  - delni odpisi zalog do čiste iztržljive vrednosti ali opredmetenih osnovnih sredstev do nadomestljive vrednosti pa tudi razveljavitve (storni) takšnih odpisov;
  - prestrukturiranje delovanja podjetja in razveljavitve (storni) dolgoročnih rezervacij za stroške prestrukturiranja;
  - odstranitev postavk opredmetenih osnovnih sredstev;
  - odtujitev finančnih naložb;
  - ustavljeno poslovanje;
  - pravnne poravnave;
  - druge razveljavitve (storni) dolgoročnih rezervacij.
  
- Sestavine odhodka za davek (prihodka od davka) so lahko (MRS 12. 80, 2006):
  - kratkoročni odhodek za davek (prihodek od davka);
  - vse prilagoditve, pripoznane v obdobju, za tedanji davek za prejšnja obdobja;
  - znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na vzpostavitev in odprave začasnih razlik;
  - znesek odloženega odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na spremembe davčnih stopnej ali naložitev novega davka;
  - znesek koristi, ki izvira iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odmerjenega odhodka za davek;
  - znesek koristi iz prej nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike prejšnjega obdobja, ki se uporabi za zmanjšanje odloženega odhodka za davek;
  - odloženi odhodek za davek, ki nastane iz odpisa ali odprave prejšnjega odpisa odložene davčne terjatve;
  - znesek odhodka za davek (prihodka od davka), ki se nanaša na tiste spremembe računovodskih usmeritev in napake, ki so vključene v poslovni izid v obdobju.