

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

NOVOSTI, KI JIH PRINAŠAJO PRENOVLJENI SLOVENSKI
RAČUNOVODSKI STANDARDI NA PODROČJU PASIVNIH POSTAVK
BILANCE STANJA

Ljubljana, januar 2003

KLEMEN BOGATAJ

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. BILANCA STANJA	2
2.1. Prikazovanje obveznosti do virov sredstev po starih SRS, po MRS in 4. smernici Evropske skupnosti	5
2.1.1. Bilanca stanja po starih SRS	5
2.1.2. Bilanca stanja po mednarodnih računovodskih standardih	6
2.1.3. Četrta smernica sveta Evropskih skupnosti in bilanca stanja.....	6
2.2. Pasivne postavke bilance stanja pri starih SRS, MRS in 4. smernici Evropske skupnosti.....	7
2.2.1. Kapital	7
2.2.2. Dolgoročne rezervacije	12
2.2.3. Dolgoročne obveznosti.....	13
2.2.4. Kratkoročne obveznosti.....	15
2.2.5. Pasivne časovne razmejitve.....	16
3. SPREMEMBE SRS NA STRANI PASIVNIH POSTAVK BILANCE STANJA ..	17
3.1. Zakaj novi SRS in kako do prenovljenih SRS	17
3.2. Spremembe načel računovodenja in metod merjenja pasivnih postavk BS.....	18
3.3. pasivne postavke BS po prenovljenih SRS in starih SRS	21
3.3.1. Kapital – SRS 8	23
3.3.2. Dolgoročni dolgovi – SRS 9	34
3.3.3. Dolgoročne rezervacije – SRS 10	38
3.3.4. Kratkoročni dolgovi – SRS 11	40
3.3.5. Kratkoročne časovne razmejitve – SRS 12	41
4. SKLEP	42
LITERATURA	44
VIRI	46

1. UVOD

Naloga računovodstva je spremljanje poslovnih dogodkov, ekonomskih subjektov, njih evidentiranje, analiziranje in na njih podlagi pripravljanje temeljnih poslovnih poročil, s slednjimi mislimo predvsem na bilanco stanja, izkaz gibanja kapitala, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida¹, ter tudi razlagalna računovodska pojasnila. Računovodstvo se ukvarja z vrednostnim spremljanjem in preučevanjem dogodkov, kateri lahko kakorkoli vplivajo na sredstva, obveznosti do virov sredstev, stroške, odhodke, prihodke in poslovni izid (Koletnik, 1997, str. 45). Računovodstvo je tudi osrednja informacijska dejavnost za oskrbovanje odločitvenih ravni z informacijami o procesih in stanjih, ki se pojavljajo v poslovanju poslovnih oseb. Omenjene informacije so predvsem denarno izraženi dogodki in stanja (Koletnik, 1991, str. 384). Informacije, ki so rezultat računovodenja v podjetju, se uporabljajo tako za zunanje namene, kot tudi za zadovoljevanje notranjih informacijskih potreb. Izrednega pomena imajo poročila, kot so bilanca stanja, gibanja kapitala, izkaz poslovnega izida in izkaz finančnega izida.

SRS so potem, ko jih leta 1993 sprejel izvršni odbor Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev, brez večjih sprememb do leta 2001 predstavljali osnovo oblikovanja in sestavljanja računovodskih izkazov in računovodskih poročil. V zadnjem obdobju je v svetu prišlo do trenda globalizacije in tudi do pravno-političnih sprememb v nacionalnih gospodarstvih. Tem spremembam se je prilagodila tudi računovodska stroka, s pomočjo sprememb mednarodnih računovodskih standardov, pri katerih je prišlo do dodajanja novih ali pa samo do sprememb posameznih računovodskih standardov.

Spremembam tako v mednarodnih računovodskih standardih kot tudi drugim spremembam na splošno so se morali prilagoditi tudi slovenski računovodski standardi. Z omenjenimi spremembami računovodskih standardov se je okrepila tudi informacijska vloga poslovnih poročil, katera so nujno potrebna za notranje in zunanje uporabnike računovodskih informacij podjetja.

Zaradi pomembnosti informacijske vloge bilance stanja sem se v diplomskem delu osredotočil predvsem na analizo vpliva sprememb slovenskih računovodskih standardov na pasivno stran bilance stanja, pri čemer sem si pomagal na določenih točkah tudi z interpretacijo sprememb aktivne strani bilance stanja.

Cilj diplomskega dela je na podlagi primerjave med starimi SRS in prenovljenimi SRS prikazati bistvene novosti na področju merjenja, vrednotenja in prikazovanja pasivnih postavk bilance stanja.

Namen diplomske naloge je tudi na podlagi primerjave med starimi SRS in prenovljenimi MRS prikazati, da prenovljeni SRS prav v ničemer ne zaostajajo za MRS in sodobno

¹ V diplomskem delu uporabljam izraze iz prenovljenih računovodskih standardov. Tako se za izkaz uspeha in izkaz finančnih tokov po prenovljenih SRS uporabljata termina izkaz poslovnega izida in izkaz finančnega izida.

svetovno računovodsko stroko. S tem mislim predvsem na metode merjenja, vrednotenja in prikazovanja postavk bilance stanja. Posledica prenove SRS je tudi večja in lažja primerljivost računovodskih izkazov slovenskih podjetij z računovodskimi izkazi evropskih in ameriških podjetij. S prenovo SRS se poveča tudi informacijska moč bilance stanja.

Diplomsko delo, v katerem preučujem vplive sprememb slovenskih računovodskih standardov na pasivno stran bilance stanja, je sestavljeno vključno z uvodom iz štirih poglavij.

V drugem poglavju tako obravnavam bilanco stanja, njeno informacijsko vrednost, predvsem informacijsko vrednost pasivne strani bilance stanja. V tem poglavju je podrobneje po posameznih postavkah bilance stanja predstavljena razlika med starimi SRS, MRS in 4. smernico Evropske skupnosti.

V tretjem poglavju diplomske naloge navajam razloge, zaradi katerih je prišlo do sprememb računovodskih standardov in tudi dileme, ki so se pojavile pri načinu spreminjanja obstoječih računovodskih standardov. V tem poglavju so obravnavane tudi spremembe merjenja, vrednotenja in prikazovanja posameznih postavk pasivne strani bilance stanja. Posebej so prikazane in razložene spremembe tudi po posameznih računovodskih standardih, ki obdelujejo posamezne pasivne postavke bilance stanja.

Diplomsko delo sem zaključil s sklepom, v katerem sem navedel najpomembnejše razlike med prenovljenimi SRS in MRS, hkrati pa sem poudaril najpomembnejše spremembe, ki jih prinašajo prenovljeni SRS.

2. BILANCA STANJA

Izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se bilanca stanja sestavlja (SRS 24.1.). Bilanca stanja je temeljno računovodsko poročilo, ki s tem, ko prikazuje vrednost sredstev podjetja in lastništvo sredstev, oziroma dolgove in kapital, obravnava celotni finančni položaj podjetja (Maigs et al., 1995, str. 15). Bilanca stanja se izdeluje za različne namene; uporablja se za splošne namene zunanjega računovodskega poročanja, lahko pa se sestavlja tudi za potrebe notranjega računovodskega poročanja (SRS 24.2.).

Obračunska bilanca stanja je ena izmed rezultatov knjigovodstva, katero je osnovano na popolnem zbiranju ter kronološkem in stvarnem urejanju podatkov. Z njim je zasnovano dokumentiranje in strogo formalno evidentiranje nastalih poslovnih procesov in stanj; njegova funkcija je pridobivanje informacij o preteklosti.

Bilanca stanja, njena oblika in členitev njenih postavk se po slovenskih računovodskih standardih razlikuje glede na vrsto in naravo podjetja, za katerega se bilanca stanja sestavlja. Oblike in sestavine bilance stanja so odvisne tudi od namembnosti in informacijske uporabe računovodskega poročanja. Bilanco stanja sestavljamo zato, da si zagotovimo informacije za sprejemanje poslovnih odločitev.

Obračunska bilanca stanja se sestavlja na zadnji dan obračunskega obdobja podjetja ter zajema poslovne dogodke in njihove posledice na sredstva ter na obveznosti do virov sredstev. Uporabnikom podaja informacije glede sredstev podjetja, s katerimi skuša podjetje ustvariti določen prihodek ali dodano vrednost in uporabnikom omogoča celovit pregled nad financiranjem poslovanja, oziroma nad lastništvom sredstev podjetja. Uporabniki informacij lahko samo iz bilance stanja pridobijo množico podatkov in informacij, s katerimi si olajšajo proces poslovnega odločanja. Uporabnike informacij bilance stanja delimo na notranje in zunanje uporabnike.

Notranji uporabniki informacij so:

- izvajalci posameznih funkcij v podjetju, ki morajo odločati o izvajanju,
- celotna struktura posloводства podjetja,
- upravljalni in nadzorni organi podjetja,
- ostali zaposleni.

Zunanji uporabniki informacij so:

- lastniki podjetja,
- posojilodajalci,
- dobavitelji,
- kupci,
- država, konkurenca in javnost.

Pri izdelovanju bilance stanja za notranje računovodsko poročanje se lahko podjetje opira na standarde in pravilnike, ki jih izdelajo znotraj podjetja in tako pridobijo informacije, katerih uporabna vrednost je največja (Jerič, 1996, str. 13). Pri sestavljanju bilance stanja za davčne organe mora upoštevati davčno zakonodajo, pri sestavljanju bilance stanja za zunanje računovodsko poročanje podjetja upoštevajo veljavne računovodske standarde, računovodska načela in zakonodajo. Pravno podlago računovodstvu v Sloveniji najdemo v Zakonu o gospodarskih družbah, Zakonu o revidiranju in Zakonu o računovodstvu.

Uporabniki informacij gledajo na podjetje iz svojega zornega kota in tako jim lahko tudi bilanca stanja služi kot baza podatkov za pridobitev za skupino uporabnikov željenih informacij.

Pri analizi aktivnih in pasivnih postavk bilance stanja si uporabniki pomagajo z izračuni posameznih računovodskih kazalnikov, s katerimi lahko podrobneje analizirajo posamezno postavko sredstev, kapitala in dolgov.

Informacije, katere je moč pridobiti iz bilance stanja, so odvisne od računovodskih načel in predpostavk, katere podjetja upoštevajo pri sestavi računovodskih izkazov, med drugim tudi pri sestavi bilance stanja (Mrzlikar, 2002, str. 99).

Temeljne računovodske predpostavke, na katere se opira podjetje pri sestavljanju računovodskih izkazov so:

- *predpostavka strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka*; predpostavka se nanaša na pripoznavanje poslovnih dogodkov. Pri tem se poslovni dogodki pripoznajo natanko takrat, ko se pojavijo in ne kasneje, na primer ob plačilu obveznosti; dogodki se zapisujejo v računovodske razvide in o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja. Iz

tega izhaja, da ugotavljanje vrednostno izražene poslovnega izida zahteva, da so poslovni prihodki obremenjeni zgolj z ustreznimi odhodki ne glede na prejemke in izdatke. To načelo ne dovoljuje v bilanci stanja pripoznavati postavk, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti do virov sredstev.

- *predpostavka časovne neomejenosti delovanja podjetja*; navedena predpostavka pomeni, da poslovanje podjetja časovno ni vnaprej določeno, zato je potrebno računovodske izkaze sestavljati tako, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da podjetje nima niti namena niti potrebe po tem, da bi poslovanje skrčilo ali celo ustavilo. V primeru, če bi podjetje prenehalo s poslovanjem ali če bi pomembno skrčilo obseg poslovanja, bi morale biti gospodarske kategorije drugače vrednotene.
- *Predpostavka upoštevanja resnične in poštene predstavitve v razmerah spreminjanja evra in posamičnih cen ne pa tudi hiperinflacije*; predpostavka določa, da je potrebno računovodske izkaze sestavljati tako, da resnično in pošteno prikazujejo spremembe posameznih cen in vrednosti evra. Slovenski računovodski standardi upoštevajo to predpostavko, ko določajo prevrednotenje ekonomskih kategorij ter tako izražajo dejansko kupno moč denarne enote. Za razmere hiperinflacije bi morali sestaviti poseben računovodski standard in se s tem izogniti navezovanju na splošne računovodske standarde.

Pri sestavljanju bilance stanja in drugih računovodskih izkazov poslovodstvo² podjetja upošteva tudi kakovostne lastnosti računovodskih izkazov.

Tabela 1: Kakovostne lastnosti računovodskih izkazov

Kakovostna značilnost	Opis značilnosti
Razumljivost	S tem je zahtevana nujnost razumljivosti računovodskih izkazov.
Ustreznost	Postavke v računovodskih izkazih morajo imeti zaželjene, potrebne in koristne lastnosti, hkrati morajo tudi konti ustrezati namenu in pravilom. Na ustreznost postavk vplivata vrsta in pomembnost, slednja pa je odvisna od velikosti postavke.
Zanesljivost	Postavke v računovodskih izkazih ne smejo vsebovati napak ali pristranskih stališč. Predstavljati morajo tisto, kar trdijo, da predstavljajo ali za kar se domneva, da predstavljajo. Konti in vknjižbe morajo biti ustrezni, popolni in zanesljivi. Pomembna je tudi zahteva prednosti vsebine pred obliko. Zahteva po previdnosti opozarja, da so številni poslovni dogodki povezani z negotovostjo in jih je pri računovodski obravnavi potrebno obravnavati preiščeno in z razumevanjem možnih posledic.
Primerljivost	Računovodski izkazi istega podjetja morajo biti v različnih obdobjih medsebojno primerljivi. To pomeni ne samo, da je moč primerjati posamezne postavke v izkazih, temveč tudi, da so konti metodično enotni tako v podjetju kot tudi med različnimi podjetji.

Vir: Prirejeno po kodeksu računovodskih načel, SIR, 1998, str. 36.

² Poslovodstvo podjetja je odgovorno za sestavljanje in prikazovanje računovodskih izkazov uporabnikom.

2.1. PRIKAZOVANJE OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV PO STARIH SRS, PO MRS IN 4. SMERNICI EVROPSKE SKUPNOSTI

2.1.1. Bilanca stanja po starih SRS

Pri primerjavi pasivne strani bilance stanja po starih SRS, MRS in 4. smernici Evropske skupnosti zaradi lažjega razumevanja in predstavljanja najprej prikazujem shemo celotne bilance stanja, katero so zahtevali stari SRS. Prikazana shema bilance stanja bo še posebno prišla v poštev pri primerjavi starih SRS in prenovljenih SRS. Osnovno obliko bilance stanja oziroma minimalen obseg podatkov bilance stanja za podjetja je določal Zakon o gospodarskih družbah iz leta 1993. S spremembo Zakona o gospodarskih družbah leta 2001 je prišlo tudi do spremembe slovenskih računovodskih standardov, ZGD jim namreč predstavlja tudi pravno podlago.

Tabela 2: Shema izkaza³ stanja za mala podjetja⁴ po starih SRS

SREDSTVA	
A. Stalna sredstva	I. Neopredmetena dolgoročna sredstva II. Opredmetena osnovna sredstva III. Dolgoročne finančne naložbe IV. Popravek kapitala
B. Gibljava sredstva	I. Zaloge II. Dolgoročne terjatve iz poslovanja III. Kratkoročne terjatve iz poslovanja IV. Kratkoročne finančne naložbe V. Denarna sredstva VI. Aktivne časovne razmejitve
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	
A. Kapital	I. Osnovni kapital II. Vplačan presežek kapitala III. Rezerve VI. Preneseni čisti dobiček ali izguba preteklih let V. Revalorizacijski popravek kapitala VI. Nerazdeljeni čisti dobiček ali izguba preteklega leta
B. Dolgoročne rezervacije	
C. Dolgoročne obveznosti iz financiranja	
Č. Dolgoročne obveznosti iz poslovanja	
D. Kratkoročne obveznosti iz financiranja	
E. Kratkoročne obveznosti iz poslovanja	
F. Pasivne časovne razmejitve	

Vir.: SRS, 1993.

³ Izkaz je zaporedni prikaz sredstev in obveznosti do virov sredstev, bilanca stanja pa je izkaz stanja z dvema uravnoteženima stranema. MRS govorijo zgolj o bilanci stanja.

⁴ ZGD deli podjetja na majhna, srednja in velike družbe. Merila delitve podjetij so:

- povprečno število zaposlenih v podjetju,
- čisti prihodki od prodaje v preteklem poslovnem letu,
- vrednost aktive na koncu poslovnega leta.

2.1.2. Bilanca stanja po mednarodnih računovodskih standardih

Mednarodni računovodski standardi se nenehno spreminjajo. Tako je prišlo do večje spremembe leta 1997; še posebej se je spremenil MRS 1 – predstavljanje računovodskih izkazov. Omenjeni računovodski standard nadomešča predhodno veljavne MRS 1 – Razkrivanje računovodskih usmeritev, MRS 5 – Informacije, ki jih je potrebno razkriti v računovodskih izkazih in MRS 13 – Predstavljanje kratkoročnih sredstev in kratkoročnih obveznosti (Mednarodni računovodski standardi 2001, 2001, str. 1357).

Namen MRS 1 je podati osnovo za sestavljanje računovodskih izrazov za splošne namene in tako pridobiti mednarodno primerljive računovodske izkaze. MRS 1 prikazuje v prilogi shemo bilance stanja, vendar ta pomeni zgolj ponazoritev bilance stanja, ne pa tudi obvezne podlage. Podjetje jo lahko uporablja, če je oblika zanj primerna. Informacije, ki jih je potrebno v bilanci stanja MRS predstaviti, so prikazane z naslednjo tabelo.

Tabela 3: Prikaz bilance stanja po mednarodnih računovodskih standardih

SREDSTVA
A. Opredmetena osnovna sredstva
B. Neopredmetena dolgoročna sredstva
C. Finančna sredstva, prikazana brez zneskov prikazanih v D, F in G
D. Finančne naložbe, obračunane z uporabo kapitalske metode
E. Zaloge
F. Poslovne in druge terjatve
G. Denar in denarni ustrezniki
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV
A. Poslovne in druge obveznosti
B. Obveznosti za davek in terjatve za davek, kot jih zahteva MRS 12 ⁵
C. Dolgoročne rezervacije
D. Nekratkoročne obrestonosne obveznosti
E. Manjšinski deleži
F. Izdani kapital in rezerve

Vir: MRS 2001.

2.1.3. Četrta smernica sveta Evropskih skupnosti in bilanca stanja

Namen 4. smernice sveta Evropskih skupnosti je usklajevanje posameznih držav glede razčlenitve in vsebine letnega poročila, pri tem skuša poenotiti tudi uporabljene metode pri vrednotenju in sestavljanju letnega poročila. Svoj namen opravičuje s potrebnostjo mednarodne primerjave letnih poročil ter z zagotavljanjem varnosti naložb tretjih oseb v podjetja. V Evropski skupnosti morajo biti za objavljanje letnih poročil izpolnjene minimalne enake zakonske zahteve glede vsebnosti računovodskih informacij v računovodskih poročilih gospodarskih družb. Pri bilanci stanja 4. smernica določa stalnost pri izbiri sestavitve bilance, kar pomeni, da morajo podjetja zaradi lažje in enostavnejše medobdobne primerjave, kot tudi primerjave med posameznimi podjetji uporabljati enak način predstavitve postavk bilance

⁵ MRS 12 – Davek iz dobička

stanja. Odmiki so pri načelu stalnosti dovoljeni zgolj v izjemnih primerih ob pogoju, da je podano pojasnilo, zakaj je do tega vzroka tudi prišlo. Smernica natančno določa sestavo bilance stanja, vendar kljub temu podaja državi članici na razpolago dve obliki, ki ju navaja v svojem 9. in 10. členu. V primeru, da država članica skupnosti predpiše obe členitvi bilance stanja, lahko podjetje samostojno izbira med uporabo obeh bilanc stanja. Dodatne členitve postavk bilance stanja so možne in dovoljene, vendar je pri tem potrebno upoštevati obstoječo razdelitev postavk. Dodatne postavke se pripisujejo zgolj v primeru, če predpisani obrazec bilance stanja te postavke še ne obravnava. 4. smernica Evropske skupnosti prepoveduje medsebojni pobot postavk sredstev in obveznosti do virov sredstev.

2.2. PASIVNE POSTAVKE BILANCE STANJA PRI STARIH SRS, MRS IN 4. SMERNICI EVROPSKE SKUPNOSTI

2.2.1. Kapital

Kapital izraža lastniško financiranje organizacije in je iz tega zornega kota njena obveznost do lastnikov, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg (Turk et al., 1999, str. 130). V delniških družbah se pojavlja v obliki delničarskega kapitala in obsega poleg vpisanih delnic po njihovi nominalni vrednosti tudi vplačani presežek kapitala in različne vrste rezerv. Podrobneje opredeljuje postavko kapital SRS 8.

Pri postavki kapital poznamo dvojno pojmovanje kapitala:

- finančno pojmovanje kapitala, katerega povzemajo po mednarodnih računovodskih standardih⁶ tudi slovenski računovodski standardi. Po finančnem pojmovanju so kapital: denarna ali druga sredstva, ki jih lastniki vložijo v podjetje, hkrati pa je tudi sopomenka za čisto premoženje investitorja ali investirano kupno moč investitorja v določeno podjetje. Čisti dobiček se pri finančnem pojmovanju kapitala doseže v primeru, ko je denarno izraženo čisto premoženje podjetja ob zaključku poslovnega obračunskega leta večje od denarno izražene čistega premoženja na začetku poslovnega obračunskega leta po odštetju izplačil lastnikom kapitala in novih vplačil v kapital v obračunskem obdobju. Finančno pojmovanje kapitala se meri v nominalnih enotah ali v enotah nespremenjene kupne moči denarja.
- Stvarno pojmovanje kapitala; pri tem gre za enačenje kapitala s proizvodjalnimi zmogljivostmi podjetja in pri tem je čisti dobiček podjetja dosežen v primeru, ko je njegova stvarna zmogljivost na koncu obračunskega obdobja večja kot na začetku obračunskega obdobja po odštetju vseh izplačil lastnikom ali vplačil v obračunskem obdobju. Takšnega pojmovanja v slovenskih računovodskih standardih ni zaslediti.

Kapital v bilanci stanja po starih SRS, MRS in 4. smernici Evropske skupnosti:

stari SRS 24.1.

1. Osnovni kapital
2. Vplačan presežek kapitala

⁶ MRS navajajo tako obravnavanje kapitala v Uvodu v Mednarodne računovodske standarde.

3. Rezerve:
 - zakonske rezerve,
 - statutarne rezerve,
 - druge rezerve.
4. Preneseni čisti dobiček ali izguba preteklih let
5. Revalorizacijski popravek kapitala
 - revalorizacijski popravek osnovnega kapitala,
 - revalorizacijski popravek vplačanega presežka kapitala,
 - revalorizacijski popravek rezerv,
 - revalorizacijski popravek prenesenega dobička ali izgube.
6. Nerazdeljeni dobiček ali izguba poslovnega leta

MRS 1.73.e

1. Vrste vplačanega kapitala
2. Vplačan presežek kapitala
3. Rezerve

4. smernica Evropske Unije

1. Vpisani kapital
2. Vplačani presežek kapitala
3. Revalorizacijske rezerve
4. Rezerve
 - 4.1. Zakonske rezerve, če jih pravni predpisi države zahtevajo
 - 4.1.1. Rezerve za lastne deleže ali deleže, ki jih pravni predpisi države zahtevajo, ne da kršijo točko b) 1. odstavka 22. člena smernice 77/91/EGS
 - 4.2. Statutarne rezerve
 - 4.3. Druge rezerve
5. Prenos poslovnega izida iz prejšnjih let
6. Poslovni izid poslovnega leta

MRS 1 v 74. členu določa, da mora podjetje bodisi v rednem delu bilance stanja bodisi v pojasnilih k bilanci stanja, oziroma v razkritjih nadalje specificirati postavke kapitala:

- a) za vsako vrsto delniškega kapitala:
 - število odobrenih delnic,
 - število izdanih in v celoti vplačanih ter izdanih in ne v celoti vplačanih delnic,
 - nominalno vrednost posamezne vrste delnic ali opombo, da delnice nimajo nominalne vrednosti,
 - uskladitev števila delnic v prometu na začetku in na koncu leta,
 - pravice, prednosti in omejitve v zvezi z vrsto delnic in tudi omejitve razdeljevanja dividend in vračanja kapitala,
 - delnice, ki jih ima podjetje samo ali njegova odvisna ali pridružena podjetja,
 - delnice, prihranjene za izdajo po opcijah in prodajnih pogodbah in tudi pogoje ter zneske.

- b) opis narave in namena vsake rezerve v okviru kapitala podjetja,
- c) v primeru predlaganih dividend, ne pa tudi formalno odobrenih za izplačilo; znesek, ki je vključen ali pa ni vključen v obveznosti,
- d) znesek vseh nabranih prednostnih dividend, ki niso pripoznavne.

V primeru, da gre namesto za delniško družbo za kako drugače opredeljeno pravno osebo, npr. za družbo z omejeno odgovornostjo, MRS 1.74. določa, da mora družba razkrivati informacije, katere ustrezajo zgoraj navedenim informacijam, hkrati pa morajo prikazovati gibanje vrst kapitalskih deležev in pravic. Prikazovati morajo tudi spremembe v prednostih in omejitvah v vrstah kapitalskih deležev.

4. smernica Evropske unije določa dve členitvi bilance stanja za podjetje, vendar se pasivne strani pri obeh bilancah medsebojno ne razlikujejo. Podjetje mora v svoji bilanci stanja, v skladu z omenjeno smernico prikazati vse prikazane sestavine pasivne strani bilance stanja, hkrati pa podjetje lahko uporablja tudi dodatne členitve sestavin pasivne strani bilance stanja.

Vendar kot je razvidno iz prikaza postavke kapitala po SRS, MRS in 4. smernici Evropske skupnosti je le ta najpodrobneje razčlenjena v slovenskih računovodskih standardih. Razlika je seveda v revalorizacijskem popravku, katerega SRS podrobneje razčlenjujejo po posameznih postavkah kapitala.

Vrednotenje postavk v BS in s tem tudi kapitala je po 4. smernici določeno v njenem 32. členu. Vendar smernica dopušča državam članicam odstopanja od predpisanih metod vrednotenja, kar velja tudi za postavko kapitala. Pri tem nastale razlike v vrednotenju je potrebno predstaviti v pojasnilih k bilanci stanja, hkrati je razliko v vrednotenju potrebno prikazati tudi v bilanci stanja pod postavko revalorizacijska rezerva. S tem je razvidno, da ima revalorizacijska razlika popolnoma drugačen pomen kot revalorizacijski popravek kapitala in njegovih postavk v slovenski bilanci stanja. Osnovni namen oblikovanega popravka je ohranjanje realne vrednosti postavk v inflacijskih razmerah.

Osnovni kapital

Osnovni kapital je kapital organizacije, katerega nominalna vrednost je določena v aktu o njeni ustanovitvi (v delniški družbi v statutu, v družbi z omejeno odgovornostjo pa v družbeniški pogodbi) (Turk et al., 1999, str. 130). Lastnosti osnovnega kapitala so odvisne od pravne organiziranosti organizacije. Tako je pri delniški družbi poznan delniški kapital, ki je razdeljen na delnice.

Stari SRS 8.4. določa, da mora biti delniški kapital obvezno razdeljen na kapital prednostnih delnic in na kapital navadnih delnic. Kapital se razčlenjuje tudi po posameznih izdajah delnic. Posebna postavka kapitala so tudi odkupljene lastne delnice, razlog za njihovo ločeno prikazovanje je v tem, da nanje ni vezana glasovalna pravica. Poleg navedenih postavk osnovnega kapitala SRS določajo tudi zunanje bilančno poročanje o postavkah osnovnega kapitala. Tako mora podjetje v njih predstaviti odobrene, a še ne izplačane dividende, rezervirane delnice in druge informacije o osnovnem kapitalu, katere bi utegnile biti

bistvenega pomena za morebitne investitorje ali za morebitne druge zunanje uporabnike poslovnih informacij.

Osnovni kapital podjetja se izkazuje v nominalnih zneskih, ki izhajajo iz statuta podjetja in so registrirani na sodišču. Delniški kapital se upošteva z zneskom vpisanih delnic, ne pa z vsemi izdanimi delnicami. Slednje so izražene tudi v delniškem kapitalu kot obveznosti do delničarjev. Odkupljene lastne delnice se v primeru delniške družbe beležijo kot finančne naložbe podjetja samega.

MRS za kapital uporabljajo termin lastniški kapital in ga razlagajo kot preostanek vrednosti sredstev podjetja nad dolgovi podjetja. V delniški družbi je tako mogoče posebej izkazovati zneske, ki so jih prispevali delničarji, zadržani čisti dobiček, rezerve kot namensko opredeljeni del zadržanega čistega dobička in rezerve, ki pomenijo preračune, povezane z ohranjanjem vrednosti kapitala (MRS, Okvirna navodila za pripravljane in sestavljanje računovodskih izkazov, 2001, člen 65).

Vplačani presežek kapitala - agio⁷

Po **starih SRS** se vplačani presežek kapitala pojavlja pri delniški družbi, ki ob prvi prodaji delnic doseže prodajno ceno, ki presega njihovo nominalno vrednost (Turk et al., str. 131). Delniška družba lahko doseže, oziroma realno poveča vplačani presežek kapitala zgolj pri naknadni izdaji novih delnic. Zmanjšanje vplačanega presežka kapitala je posledica povečanja osnovnega kapitala, za katerega porabimo vplačan presežek kapitala (Jerič, 1996, str. 44). V slovenskih računovodskih standardih je vplačan presežek kapitala samostojna postavka kapitala v bilanci stanja podjetja.

V **MRS** je podjetju dano na izbiro v skladu z MRS 1 in 73. členom MRS, ali naj omenjeno postavko izkaže kot samostojno postavko v bilanci stanja ali pa naj jo prikaže zgolj v pojasnilih k bilanci stanja.

4. smernica Evropske skupnosti prepušča v 10. členu posamezni državi in njenemu pravnemu redu odločitev o tem, ali bodo podjetja prikazovala vplačani presežek kapitala ločeno ali pa se bo vplačani presežek kapitala prištevalo k osnovnemu oziroma vpisanemu kapitalu.

Rezerve

Rezerve so namensko opredeljeni del čistega dobička, ki služi za poravnavanje možnih izgub v prihodnjih letih (stari SRS 8.19.). Tako opredeljene rezerve se povečujejo v primeru delitve čistega dobička, zmanjšujejo pa se pri pokrivanju izgub, katerih ni mogoče pokriti v petih letih z rednimi prihodki samega podjetja.

Za oblikovanje rezerv se odločijo na skupščini delničarjev, tako pri delniški družbi, pri družbi z omejeno odgovornostjo pa se rezerve oblikujejo na podlagi družbeniške pogodbe ali na podlagi sklepa organa upravljanja družbe. Pomembna lastnost rezerv je tudi ta, da se ne morejo razdeliti med lastnike podjetja v obliki morebitnih dividend ali deležev.

SRS 24 opredeljuje delitev rezerv na: zakonske, statutarne in druge (proste) rezerve. Med rezervami se ločeno izkazuje tudi sklad lastnih delnic, katerega se oblikuje iz čistega dobička,

⁷ Četrta smernica sveta Evropske skupnosti imenuje vplačani presežek kapitala s tujko agio.

ne da bi se pri tem zmanjšal osnovni kapital ali bodisi kak drug z zakonom ali statutom predpisan sklad (Turk et al., 1999, str. 131).

MRS, še posebej v Uvodu MRS in MRS 1, delijo rezerve na zakonske rezerve, statutarne rezerve in davčne rezerve. Slednje se oblikujejo z namenom pridobitve davčne olajšave ali celo davčne oprostitve v primeru prenosa dobička v obvezne rezerve. Informacija o stanju rezerv, tako zakonskih, statutarnih in davčnih je pomembna za odločitvene potrebe uporabnikov informacij. Pri davčnih rezervah nastopi razlika s slovenskimi računovodskimi standardi, saj jo SRS ne postavljajo kot samostojne postavke bilance stanja.

4. smernica Evropske skupnosti opredeljuje rezerve podobno kot SRS. Smernica dopušča oblikovanje rezerv v skladu s pravnim redom posamezne države, za razliko od SRS pa opredeljuje postavko revalorizacijske rezerve. Slednja postavka je opredeljena kot vrednostna razlika med učinki uporabljene metode vrednotenja in vrednotenja sredstev in obveznosti do virov sredstev po načelih, kateri izhajajo iz 32.člena⁸ 4. smernice ES.

Preneseni čisti dobiček ali izguba preteklih let

Po **starih SRS** sta čisti dobiček in izguba preteklih let opredeljena kot:

- Preneseni čisti dobiček preteklih let je tisti dobiček, katerega v preteklih poslovnih letih niso namenili za dividende, niti ni bil prenesen v rezerve ali kako drugače porabljen. Preneseni dobiček podjetje lahko nameni tudi za kasnejše izplačilo, vendar se mu v tem primeru zmanjša kapital v višini izplačila delničarjem v obliki dividend.
- Prenesena izguba preteklih poslovnih let je neporavnana izguba preteklih poslovnih let, ki posredno zmanjšuje celotni kapital podjetja. Če podjetje ne pokrije izgube v petih preteklih poslovnih letih v breme svojih prihodkov, mora to izgubo pokriti v breme rezerv. V primeru, da rezerve ne zadoščajo za pokrivanje prenesene izgube iz preteklih let, mora podjetje izgubo pokrivati tudi iz drugih sestavin kapitala.

Podjetje mora izgubo kriti v petih letih po tem, ko je bila prvič izkazana, medtem lahko pride v podjetju tudi do dobička, a podjetje lahko še vedno izkazuje v bilanci stanja preneseno izgubo iz preteklih poslovnih let. Pri poravnavanju izgube iz preteklih let se le ta obravnava kot izredni odhodek. Podjetje, ki izkazuje izgubo, le ta posredno zmanjšuje celotni kapital, mora paziti, da se kapital ne spusti do zakonsko določene meje, kajti v tem primeru bi moralo prenehati s poslovanjem.

MRS postavke preneseni čisti dobiček ali izgube preteklih let ne postavljajo kot osnovne postavke v bilanci stanja, lahko pa podjetje to postavko navede v pojasnilih k bilanci stanja.

4. smernica Evropske skupnosti vključuje postavko prenesenega poslovnega izida iz preteklih let v redni del pasivne strani bilance stanja.

Revalorizacijski popravek kapitala

SRS označujejo revalorizacijski popravek kapitala kot dodatni popravek nominalno predstavljenih sestavin kapitala v bilanci stanja v razmerah spreminjanja kupne moči denarja. Revalorizacija je tako omogočala ohranjanje realne vrednosti kapitala (Jerič, 1996, str. 44).

⁸ 32. člen 4. smernice ES določa, da za vrednotenje postavk v letnih obračunih veljajo 34. – 42. člen 4. smernice ES, ki izhajajo iz nabavnih cen ali proizvodjalnih stroškov.

Pri revalorizacijskem popravku kapitala je bilo potrebno revalorizirati vse sestavine kapitala; osnovni kapital, vplačani presežek kapitala, rezerve, preneseni dobiček ali izgubo preteklih let. Postopek revalorizacije kapitala je bilo potrebno opraviti v vsakem primeru, ne glede na to, ali bi to povzročilo izgubo ali ne. Prav tako je bilo potrebno pri sestavljanju bilance stanja za obračunsko obdobje z ustreznim indeksom cen revalorizirati tudi že oblikovane revalorizacijske popravke kapitala.

Uvod v SRS je določal, da je potrebno ohranjati, v primeru spreminjanja kupne moči denarja, nezmanjšano kupno moč kapitala, katero je zagotavljal celotni koncept revalorizacije v starih SRS. Postavka revalorizacijski popravek kapitala se je pojavljal zgolj v slovenski bilanci stanja.

MRS prevzemajo finančno pojmovanje kapitala in v njegovem okviru za revalorizacijo poznajo dve stališči za pripravljanje informacij, katere prikazujejo odzive na učinke spremenjenih cen. Prvo stališče je zasnovano na splošni kupni moči in pri tem gre za prevrednotovanje nekaterih ali vseh postavk v računovodskih izkazih zaradi sprememb cen. To prevrednotenje ne spreminja osnov merjenja računovodskih postavk. Dobiček v tem primeru odseva učinke sprememb splošne ravni cen na amortizacijo, stroške prodanih količin in čiste denarne postavke. Drugo stališče je zgrajeno na principu dnevnih vrednostih, pri čemer se uporablja ustrezní indeks. To je moč zaslediti v različnih metodah, katere splošno uporabljajo nadomestitvene vrednosti kot glavno osnovo merjenja. Če je nadomestitvena vrednost večja tako od čiste iztržljive vrednosti, kot tudi od trenutne vrednosti, se uporabi kot osnova merjenja večja od njiju.

2.2.2. Dolgoročne rezervacije

V bilanci stanja stari SRS, MRS in 4. smernica Evropske skupnosti prikazujejo dolgoročne rezervacije na naslednji način:

stari SRS 24.1.

1. DR za velika popravila
2. DR za prodajne garancije
3. DR za pričakovane izgube
4. DR za pokojnine
5. DR iz prejetih dotacij za osnovna sredstva
6. Druge dolgoročne rezervacije

Dolgoročne rezervacije so podrobneje opredeljene v SRS 10 – Dolgoročne rezervacije. V skladu s starim SRS 10.1. je potrebno kategorijo dolgoročnih rezervacij deliti na dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov⁹, dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov (odhodkov)¹⁰, dolgoročne rezervacije v zvezi z dotacijami iz proračunov prejetimi za osnovna sredstva, dolgoročne rezervacije na račun

⁹ Primer dolgoročnih rezervacij na podlagi dolgoročno odloženih prihodkov so prodajne garancije.

¹⁰ Primer dolgoročnih rezervacij na podlagi dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov so načrtovana velika popravila osnovnih sredstev, katera ne povečujejo njihove dobe koristnosti.

slabega imena¹¹, ter dolgoročne rezervacije zaradi povečanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, katero je posledica sprememb tržnih cen.

MRS 1.73

1. Rezervacije za pokojnine
2. Druge postavke, ki ustrezajo poslovanju podjetja

MRS 1 obravnava dolgoročne rezervacije v svojem 73. členu, v katerem določa, da mora podjetje bodisi v pojasnilih, bodisi v sami bilanci stanja le te razvrstiti tako, da ločeno prikazujejo dolgoročne rezervacije v zvezi s pokojninami zaposlencev in vse druge postavke za katere se oblikuje dolgoročne rezervacije. Pogoje vključitve dolgoročnih rezervacij v bilanco stanja ali v pojasnila bilance stanja določa MRS 1.70.c, ko navaja, da se je potrebno pri tej odločitvi opirati na ocene zneskov, vrst in trajanja obveznosti.

4. smernica Evropske skupnosti opredeljuje dolgoročne rezervacije na naslednji način:

1. Dolgoročne rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
2. Dolgoročne rezervacije za davke
3. Druge dolgoročne rezervacije

V 20. členu 4. smernica ES opredeljuje dolgoročne rezervacije kot natančno opredeljene izgube ali obveznosti, ki so na dan objave bilance stanja verjetne ali gotove, velikost in čas nastanka pa v trenutku bilance stanja nista znana. Dolgoročne rezervacije ne smejo popravljati vrednosti sredstev.

2.2.3. Dolgoročne obveznosti

Celotne obveznosti podjetja se delijo glede na ročnost, oziroma glede na zapadlost obveznosti v poravnavo. Tako se delijo na dolgoročne in na kratkoročne obveznosti, prav tako pa jih morajo ločevati tudi podjetja.

Po **SRS** je dolgoročna obveznost tista, ki zapade v plačilo v roku, daljšem od leta dni, kratkoročna obveznost pa je obveznost, ki zapade v plačilo v največ letu dni (stari SRS 9.16.). Bilanca stanja po SRS podrobneje deli dolgoročne obveznosti na dolgoročne obveznosti iz financiranja; te je potrebno nadalje razčlenjevati na dolgoročno dobljena posojila in na izdane dolgoročne vrednostne papirje in dolgoročne obveznosti iz poslovanja, katere se pojavljajo v obliki dolgoročnih dobaviteljskih kreditov v zvezi s kupljenim blagom ali storitvami. Dolgoročne obveznosti podrobneje določa SRS 9 – Dolgoročne obveznosti.

Po **MRS 1** se mora podjetje samo odločiti, ali bo sredstva in obveznosti do virov sredstev ločevalo na kratkoročne in na dolgoročne ali pa podjetje takega ločevanja ne bo uporabilo pri prikazovanju postavk v bilanci stanja. V zadnjem primeru mora podjetje sredstva in obveznosti do virov sredstev predstavljati širše po vrstnem redu njihove zapadlosti v plačilo. Kljub temu pa mednarodni računovodski standardi predpisujejo v MRS 1.54., da mora podjetje ne glede na odločitev o metodi predstavljanja sredstev in obveznosti do virov

¹¹ Negative goodwill – tujka privzeta iz MRS, primer take dolgoročne rezervacije se pojavi ob nakupu drugega podjetja, pri katerem je naložba vanj manjša od čistega premoženja.

sredstev predstaviti pri tistih zneskih, za katere je značilno, da bodo plačani ali kako drugače poravnani v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja, tisti del zneska, ki naj bi bil plačan kasneje kot v dvanajstih mesecih.

4. smernica Evropske skupnosti določa razdelitev obveznosti v bilanci stanja, pri kateri mora podjetje pri vsaki izmed postavk posebej navesti, kolikšen znesek zapade v plačilo v obdobju, krajšem od enega leta in kolikšen znesek zapade v plačilo v obdobju, daljšem od enega leta. Posebnost pri 4. smernici je tudi, da dopušča podjetju odločitev o tem, ali bo v postavko dolgoročne obveznosti vključilo tudi pasivne časovne razmejitve ali pa jih bo prikazalo ločeno kot samostojno postavko.

Razdelitev dolgoročnih obveznosti v bilanci stanja po starih SRS, MRS in 4. smernici Evropske skupnosti je sledeča:

SRS (9.1.) in SRS (24.1.):

1. Dolgoročne obveznosti iz financiranja

- Dolgoročno dobljena posojila pri podjetjih v skupini
- Dolgoročno dobljena posojila pri drugih povezanih podjetjih
- Dolgoročno dobljena posojila pri bankah
- Dolgoročno dobljena posojila pri drugih

2. Dolgoročne obveznosti iz poslovanja

- Dolgoročno dobljeni krediti pri podjetjih v skupini
- Dolgoročno dobljeni krediti pri drugih povezanih podjetjih
- Dolgoročno pridobljeni krediti pri bankah
- Dolgoročno dobljeni krediti pri drugih
- Druge dolgoročne obveznosti

MRS 1.72. (Epstein et al., 1999, str. 833):

1. Obveznosti do obvladujočega podjetja
2. Obveznosti do odvisnih podjetij
3. Obveznosti do pridruženih podjetij
4. Obveznosti do drugih povezanih strank

4. smernica Sveta Evropske skupnosti:

1. Posojila, posebej konvertibilna
2. Obveznosti do kreditnih institucij
3. Predujmi, prejeti za dobave, kolikor niso izkazani kot popravek vrednosti zalog
4. Obveznosti iz dobav in storitev
5. Obveznosti iz meničnega poslovanja
6. Obveznosti do povezanih podjetij
7. Obveznosti do pridruženih podjetij
8. Druge obveznosti, tudi obveznosti za davke in socialno varnost
9. Pasivne časovne razmejitve

Pri primerjavi dolgoročnih obveznosti po SRS, MRS in 4. smernici Evropske skupnosti tako opazimo očitne razlike pri prikazovanju dolgoročnih obveznosti. Te razlike izhajajo iz pojmovanja dolgoročnosti oziroma kratkoročnosti obveznosti podjetja. MRS prepuščajo podjetju prosto pot pri predstavljanju dolgoročnih obveznosti, saj navajajo zgolj okvirne postavke pri predstavljanju obveznosti, pa še te v konsolidirani bilanci stanja. Obveznosti ločijo glede na odnos do drugih podjetij. Med nekratkoročne dolgove prištevajo vse tiste obveznosti, za katere ni pričakovati, da bodo poravnane v tekočem ciklu podjetja; obveznosti, nastale s poslovnim delovanjem podjetja, kot so obveznosti za pokojnine in obveznosti zaradi možnih izgub (Epstein et al., 1999, str. 40).

Pri razdelitvi dolgoročnih obveznosti je najbolj podrobna slovenska bilanca stanja, vendar je kljub različno poimenovanim postavkam dolgoročnih obveznosti v BS po starih SRS in 4. smernici ES, mogoče vse postavke obveznosti po SRS uvrstiti med postavke 4. smernice ES.

2.2.4. Kratkoročne obveznosti

V starih SRS je potrebno ločevati kratkoročne obveznosti na kratkoročne obveznosti iz financiranja in kratkoročne obveznosti iz poslovanja.

Primerjava razdelitve kratkoročnih obveznosti po bilanci stanja starih SRS in MRS je sledeča:
SRS 11 in SRS 24.1.

1. Kratkoročne obveznosti iz financiranja

- Kratkoročno dobljena posojila pri podjetjih v skupini
- Kratkoročno dobljena posojila pri drugih povezanih podjetjih
- Kratkoročno dobljena posojila pri bankah
- Kratkoročno dobljena posojila pri drugih
- Kratkoročno izdani vrednostni papirji

2. Kratkoročne obveznosti iz poslovanja

- Kratkoročne obveznosti do podjetij v skupini kot dobaviteljev
- Kratkoročne obveznosti do drugih povezanih podjetij kot dobaviteljev
- Kratkoročne obveznosti do delavcev
- Kratkoročne obveznosti do države
- Kratkoročne obveznosti za predujme
- Druge kratkoročne obveznosti

MRS 1.72. (Epstein et al., 1999, str. 833):

1. Obveznosti do obvladujočega podjetja
2. Obveznosti do odvisnih podjetij
3. Obveznosti do pridruženih podjetij
4. Obveznosti do drugih povezanih strank

Tudi kratkoročne obveznosti je po **starih SRS** potrebno razdeliti na obveznosti iz financiranja in obveznosti iz poslovanja. Kratkoročne obveznosti iz financiranja se v grobem delijo na kratkoročno dobljena posojila in na izdane kratkoročne vrednostnice, predvsem menice. Kratkoročne obveznosti iz poslovanja je po SRS potrebno razčlenjevati na obveznosti

do dobaviteljev, obveznosti do zaposlenih, dobljene predujme, kratkoročne obveznosti v zvezi s stroški oz. odhodki poslovanja, kratkoročne obveznosti v zvezi s stroški oz. odhodki financiranja, kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida in druge kratkoročne obveznosti (npr. v zvezi z izdanimi čeki ali menicami).

MRS delijo kratkoročne obveznosti podjetja podobno kot delijo dolgoročne obveznosti podjetja. Podjetje dodeli obveznost med kratkoročno v primeru, da bo po pričakovanju poravnana v normalnem poslovnem ciklu, ali pa, da mora biti poravnana v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja - tako MRS 1.60.. Nekatere kratkoročne obveznosti, kot so npr. obveznosti do dobaviteljev, zaposlencev in druge obveznosti iz poslovanja, so del delujočega kapitala, ki se porablja v normalnem poslovnem ciklu poslovanja podjetja. Take kratkoročne postavke se smatrajo kot kratkoročne celo v primeru, da bodo poravnane v obdobju, daljšem od leta dni. Druge kratkoročne obveznosti, kot so kratkoročni del obrestonosnih posojil, prekoračitve na bančnih računih, obveznosti za dividende, davek iz dobička in druge, pa morajo biti poravnane v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja. Obrestonosne obveznosti, ki omogočajo dolgoročno financiranje delujočega kapitala in jih ni potrebno poravnati v dvanajstih mesecih, so nekratkoročne obveznosti (MRS 1.62.).

2.2.5. Pasivne časovne razmejitve

SRS 24.1. pasivne časovne razmejitve obravnavajo kot :

- vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke,
- kratkoročno odložene prihodke.

Vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki nastajajo z enakomernim obremenjevanjem dejavnosti organizacije ali z enakomernim obremenjevanjem poslovnega izida, pa tudi zalog s stroški oziroma odhodki, ki so pričakovani, a se še niso pojavili. Kasneje tako vračunani stroški pokrivajo dejansko nastale stroške iste vrste (Turk et al., 1999, str. 147).

Kratkoročno odloženi prihodki nastajajo, če so storitve podjetja že zaračunane ali celo plačane, podjetje pa jih še ni opravilo. V takih primerih ne nastajajo klasične obveznosti do kupcev – te se štejejo kot predujmi. Ko so storitve opravljene, se kratkoročno odloženi prihodki pretvorijo v realizirane prihodke in se povezujejo z dejanskimi odhodki, ki se nanašajo na le te.

MRS ne poznajo oziroma ne uporabljajo pojma pasivnih časovnih razmejitev in v bilanci stanja njihovo vključevanje ni določeno.

4. smernica Evropske skupnosti daje podjetju možnost samostojnega izkazovanja pasivnih časovnih razmejitev med obveznostmi do virov sredstev, lahko pa podjetje to postavko vključi v okvir dolgov.

3. SPREMEMBE SRS NA STRANI PASIVNIH POSTAVK BILANCE STANJA

3.1. ZAKAJ NOVI SRS IN KAKO DO PRENOVLJENIH SRS

Proces prenove standardov je bil zelo obsežen projekt, ki je zahteval usklajeno sodelovanje številnih strokovnjakov iz gospodarstva, bančništva, davčne zakonodaje in tudi strokovnjakov iz različnih ministrstev. Vzrokov za prenovo standardov je bilo kar nekaj in sicer:

- Od pridobitve prvih računovodskih standardov je minilo skoraj celo desetletje in v tem času se je pojavilo mnogo odprtih vprašanj, katere so skušali pojasnjevati in iskati nanje ustrezne odgovore strokovnjaki v okviru strokovnega sveta na Inštitutu za revizijo. Strokovni svet Inštituta za revizijo je s tem, ko je podajal pojasnila k odprtim vprašanjem, dejansko podajal svoja stališča k posameznim nakazanim strokovnim rešitvam v posameznih SRS.
- Razlog za spremembo računovodskih standardov so tudi nova teoretična in praktična strokovna spoznanja, tako v mednarodni kakor tudi v domači računovodski stroki.
- Najpomembnejši vzrok za spreminjanje slovenskih računovodskih standardov je želja po doseganju čim boljše primerljivosti med računovodskimi poročili podjetij iz različnih držav. Slednji razlog prenove SRS je posledica približevanja in odpiranja slovenskega gospodarstva globalno-finančnim ter gospodarskim tokovom.
- Kot razlog prenove tako SRS in MRS sta tudi globalizacija in internacionalizacija gospodarstva, ki narekujeta spremembe v računovodskih sistemih posameznih držav. Večina evropskih računovodskih sistemov zato išče teoretske osnove v mednarodnih računovodskih standardih, ki so doživeli v zadnjem - desetletnem obdobju številne pomembne spremembe. Spremembe MRS so se pojavljale z namenom izboljšanja informacijske vrednosti računovodskih poročil zlasti za naložbenike, posojilodajalce in posojilojemalce (Kavčič, 1999, str. 111).

Zaradi navedenih razlogov za spreminjanje posameznih določil računovodenja v Sloveniji in tudi v drugih državah se je pojavilo vprašanje, kako prilagoditi, oziroma kako spremeniti osnovna določila računovodenja, da bodo omogočala kvalitetnejšo primerjavo računovodskih poročil z ostalimi podjetji iz različnih računovodskih sistemov po svetu.

Tudi pri razvoju SRS so se pojavile podobna dileme in vprašanja pri snovanju novih računovodskih standardov. Pri prenovi so se strokovnjaki opirali na stare SRS, pri tem so analizirali in primerjali vsa tista področja, katera je bilo treba spremeniti, prilagoditi sedanjim dognanjem v računovodski teoriji, oziroma prilagoditi trenutnim gospodarskim razmeram in tudi zahtevam gospodarstva. Pri prenovi sta se pojavili dilemi:

- ali nove računovodske rešitve pridobiti s popravki obstoječih slovenskih računovodskih standardov,
- ali nove računovodske rešitve pridobiti z uporabo mednarodnih računovodskih standardov (Kavčič, 1999, str. 111-127).

Slovenski računovodski strokovnjaki so se odločili za prvo rešitev, to je za spremembo obstoječih računovodskih standardov in dopolnitev obstoječih standardov z najnovejšimi teoretičnimi spoznanji stroke in z rešitvami v MRS. Svojo odločitev stroka zagovarja z naslednjimi argumenti:

- Slovenska računovodska stroka ima svojo lastno zgodovino in razvoj, njena teoretična spoznanja pa so primerljiva s teoretičnimi ugotovitvami drugih razvitih držav.
- Neposredna uporaba MRS je lahko težavna, saj so MRS nastali kot kompromis različnih računovodskih šol, zato dopuščajo zelo veliko možnost vrednotenja posameznih kategorij.
- Tudi če bi se odločili neposredno uporabljati MRS, bi potrebovali dodatna navodila za uporabo le teh.
- Nekatero rešitve vrednotenja posameznih kategorij v MRS so na sedanji stopnji razvoja gospodarstva in tudi računovodske stroke v Sloveniji nesprejemljive, njihova uporaba bi lahko imela dolgoročne negativne posledice na celotno slovensko gospodarstvo (Horvat, 2000, str. 72 - 73).

V svetovnem merilu so tendence uporabnikov računovodskih informacij ravno nasprotno kot v Sloveniji usmerjene k uporabi enotnega sistema računovodenja. Odar (2000, str. 381) je prepričan, da obstajata dve opciji v svetu pri sestavljanju računovodskih izkazov. Prva opcija predvideva, da se bodo izkazi sestavljali po MRS z ameriškim prizvokom in druga, da se bodo računovodske informacije generirale zgolj po ameriških računovodskih standardih. Prevladujejo prepričanja, da se bo morala Evropa prilagajati MRS in ne obratno (Odar, 2000, str. 380). Pri željenem poenotenju računovodskih sistemov se pojavlja vprašanje, ali se bodo nacionalni standardi nadomestili s tako imenovanimi svetovnimi standardi (Kavčič, 1999, str. 112). K omenjenemu vprašanju vodijo ugotovitve, da:

- je vedno več dežel, ki uporabljajo MRS kot svoje nacionalne računovodske standarde,
- Evropska unija podpira SMRS,
- se SMRS povezuje s snovalci nacionalnih računovodskih standardov, da bi tako lažje spoznali mednarodne razlike.

3.2. SPREMEMBE NAČEL RAČUNOVODENJA IN METOD MERJENJA PASIVNIH POSTAVK BS

V starih SRS je imelo načelo previdnosti pomembno vlogo. Zahteva po doslednem upoštevanju tega načela je bila zapisana že v Uvodu v SRS, še posebno pa je bila, podobno kot v 4. smernici Evropske skupnosti, izražena pri vrednotenju sredstev in obveznosti do virov sredstev (Čuček, 2001, str. 39). Načelo previdnosti se pri vrednotenju sredstev in obveznosti do virov sredstev deli na tri podnačela in sicer na: načelo manjše vrednosti sredstev, načelo večje vrednosti dolgov in na načelo neenakosti. Pri prvih dveh načelih primerjamo izvirno vrednost sredstev in obveznosti do virov sredstev z dnevno-tržno vrednostjo in pri prvih upoštevamo manjšo izmed obeh vrednostih, pri obveznostih do virov pa upoštevamo večjo izmed vrednosti. Pri načelu neenakosti različno obravnavamo dobiček in izgubo; pri tem moramo izkazati vse, tudi nerealizirane izgube, dobička pa ne smemo prikazovati, dokler dejansko dobiček ni realiziran (Korošec, 2002, str. 22).

Na podlagi načela izvirne vrednosti se po pridobitvi sredstev in dolgov dopušča njihovo ohranjanje realne vrednosti, kar je bilo možno doseči z uporabo postopkov revalorizacije, na drugi strani pa ni dopustna okrepitev sredstev. Prav tako pa predpostavka previdnosti, vključno z uporabo metode izvirne vrednosti kot metode merjenja sredstev in obveznosti do virov sredstev, ne dopušča in omejuje uporabo predpostavke poštene vrednosti izkazovanja sredstev in obveznosti do virov sredstev v bilanci stanja (Odar, 2001, str. 15).

Razvoj računovodske stroke v svetu in predvsem spremembe v MRS so vplivale na drugačno obravnavanje vrednotenja ekonomskih kategorij v računovodskih izkazih v prenovljenih slovenskih računovodskih standardih. S slednjimi se je uveljavilo načelo poštene vrednosti pri vrednotenju postavk v računovodskih izkazih, še posebej pri postavkah bilance stanja.

Načelo poštene vrednosti temelji na zahtevi po resnični in pošteni predstavitvi slike stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev, prav tako je potrebno prikazati tudi pošteno sliko poslovnih in finančnih izidov podjetja.

Poštena vrednost je znesek, za katerega lahko sredstvo zamenjamo, obveznosti pa poravnamo med dobro obveščenimi in voljnimi strankami v preišljenem poslu. Poštena vrednost je enaka denarnemu nadomestilu, če je nadomestilo za sredstvo ali dolg prejeta ali dano v denarju, ter sredstva in dolгови niso zajeti v zamenjavo v drugačni obliki. Če nadomestilo ni prejeta ali dano v denarju, se poštena vrednost sredstva izmeri po pošteni vrednosti prejetega ali danega nadomestila. Slednje je zelo težko določljivo in je zato priporočljivo, da se le to izračunava kot diskontirano vrednost prihodnjih denarnih tokov (Odar, 2000, str. 21 – 22), oziroma je enaka sedanji vrednosti (Turk et al., 2000, str. 26).

Ugotavljanje poštene vrednosti je sorazmerno težka naloga, predvsem pri ekonomskih kategorijah, za katere ni razvita tržna¹² menjava ali pa je menjava relativno redka. Pošteno vrednost lahko ocenijo preizkušeni ocenjevalci ali podjetje samo. Ko podjetje samo ocenjuje pošteno vrednost, mora sprejeti ustrezen notranji pravilnik ocenjevanja sredstev in dolgov in obenem mora vzpostaviti tudi ustrezno organizacijsko obliko podjetja. Pri takem načinu določanja poštene vrednosti sredstev in dolgov se pojavljajo tudi pomisleki posameznikov. V primeru, da se bo podjetje odločilo in pošteno vrednost ugotavljalo s pomočjo preizkušenih ocenjevalcev¹³, se bo soočilo z dilemo učinkovitosti in sposobnosti ocenjevalca. V podjetjih so mnogokrat specifična sredstva, tako osnovna, še bolj pa finančna, ki zahtevajo ustrezna znanja. Problem nastane tudi pri določanju poštene vrednosti sredstev in dolgov znotraj samega podjetja. V tem primeru mora podjetje samo določiti notranji pravilnik o ocenjevanju poštene vrednosti sredstev in dolgov. Razumljivo je, da si bodo podjetja prilagodila pravilnik samim sebi, svojim potrebam in zahtevam lastnikov podjetja. Podjetja vedo, kako si želijo

¹² Opozoriti pa gre tudi na ugotovitev, da je tržna vrednost sredstev in dolgov lahko ožji pojem od poštene vrednosti, saj se slednja lahko določi tudi neodvisno od trgovanja na plačilno sposobnem trgu (Odar, 2000, str. 28 – 29), določi se lahko z oceno, izračunano iz cen podobnih sredstev (Odar, 2000, str. 33 – 34).

¹³ Trenutno je registriranih samo 21 preizkušenih ocenjevalcev vrednosti strojev in opreme, 13 preizkušenih ocenjevalcev nepremičnin in 47 preizkušenih ocenjevalcev vrednosti podjetja.

prikazati svoja sredstva v računovodskih izkazih. Postavlja se vprašanje, ali bodo ti pravilniki javno dostopni tudi širše zainteresirani javnosti (Kavšek, 2002, str. 28). Posledica takega merjenja ekonomskih kategorij in uporaba notranjih pravilnikov določanja poštene vrednosti sredstev in dolgov bodo povzročila probleme pri primerjavi računovodskih izkazov med podjetji. Rešitev je v primerjavi kazalnikov, ki temeljijo na denarnih tokovih ali uporaba kazalnikov, ki izločajo vplive amortizacije. S prevrednotenjem je enostavno moč spreminjati vodoravni in navpični ustroj bilance stanja in s tem bistveno spreminjati finančno sliko (Kavšek, 2002, str. 28).

Začetno pripoznavanje ekonomskih kategorij tako v novih SRS tudi v MRS temelji na načelu izvorne vrednosti¹⁴. Izvirna vrednost je opredeljena kot znesek denarja ali njegovih ustreznikov, ki so potrebni v trenutku nakupa določenega sredstva. Lahko se enači s pošteno vrednostjo.

Prenovljeni SRS primerjajo pošteno vrednost sredstev s knjigovodsko vrednostjo, ki je priznana kot izvirna ali tudi nabavna vrednost. Pri primerjavi sledi, če je poštena vrednost večja od izvorne vrednosti, se vrednost sredstev poveča za ugotovljeno razliko, iz katere se oblikuje posebni prevrednotevalni popravek kapitala. Posebni prevrednotevalni popravek kapitala omogoča tudi kritje morebitne kasnejše oslabitve sredstev, za katere je bil poprej oblikovan. Prav tako je namenjen za kritje obračunane amortizacije sredstev iz razlike med prevrednotevalno izvirno in nadomestljivo vrednostjo (Korošec, 2002, str. 22). Postopek posebnega prevrednotevanja dolgov in pasivnih postavk bilance stanja je predstavljen v nadaljevanju.

Načelo poštene vrednosti je prisotno tako v MRS kot tudi v 4. smernici Evropske skupnosti, prav tako pa je prisotno tudi v US GAAP¹⁵. Pravzaprav so bili še zlasti ob njihovi prenovi MRS gonilna sila na področju uvajanja načela poštene vrednosti. Načelo poštene vrednosti je močno prisotno tudi v US GAAP, v 4. smernici Evropske skupnosti pa je uvedba omenjenega načela še v povojih (Čuček, 2001, str. 42). Slovenski računovodski standardi uporabljajo podobno zasnovano načela poštene vrednosti kot MRS in US GAAP, vendar se le ta uporablja zgolj pri vrednotenju sredstev in dolgov ne pa tudi pri poslovnem izidu (Horvat, 2000, str. 72 - 73).

Skupaj z uvedbo načela poštene vrednosti je prišlo tudi do uvedbe novega postopka vrednotenja sredstev in dolgov imenovanega prevrednotevanje, ki je razložen v nadaljevanju diplomskega dela.

Pravila merjenja oziroma vrednotenja kategorij sredstev in obveznosti do virov sredstev so opredeljena v 7. poglavju Uvoda v prenovljene SRS. Merjenje je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, po katerih se pripoznavajo gospodarske kategorije v računovodskih izkazih in pred tem v računovodskih razvidih (Uvod v SRS, 2002, str. 15). Za merjenje kategorij obstajajo različne podlage, katere izhajajo iz različnih pogledov na posamezno ekonomsko kategorijo.

Podlage za merjenje vrednosti ekonomskih kategorij so:

¹⁴ Gre za pripoznavanje sredstev in dolgov po načelu izvorne vrednosti oziroma s tujko *historial cost basis*. Dolgovi se tako obravnavajo z zneski, prejetimi v zameno za obveznosti ali v nekaterih okoliščinah z zneski denarni sredstev ali njihovih ustreznikov, ki jih bo moralo podjetje plačati v trenutku poravnave dolga.

¹⁵ US GAAP – (generally accepted accounting principles) - ameriški računovodski standardi

Knjigovodska vrednost; je vrednost, ki je izkazana v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih. Opredeljena je lahko na sledeči način. Če so na ločenih kontih popravkov vrednosti prikazani pribitki k vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost obravnavane ekonomske kategorije na obeh kontih.

Neodpisana vrednost; je razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, ki jo sestavljajo nabrani amortizacijski odpisi ali nabrane izgube zaradi njegove oslabitve.

Odplačna vrednost; je poznana pri finančnih sredstvih in finančnih dolgovih, je začetna prepoznana vrednost, zmanjšana za odplačilo glavnice, povečana ali pa zmanjšana za nabrano odplačilo razlike med začetnim in zapadlim zneskom ter zmanjšana za odpis (neposredni ali preko konta popravka vrednosti) zaradi oslabitve ali neudenarnosti (neunovčljivosti).

Kapitalu, kot najpomembnejši ekonomski kategoriji SRS opredeljujejo sledeče vrednosti:

1. *Izvirna vrednost*; je nominalni znesek kapitala, ki so ga lastniki vplačali ali ki se je kasneje pojavil pri poslovanju in ga lastniki še niso podjetju odtegnili.
2. *Ohranjena kupna moč*; je preračunana izvirna vrednost kapitala, dosežena s prevrednotenjem. Taka rešitev ustreza finančnemu pojmovanju kapitala v razmerah spreminjanja kupne moči domače valute, ohranjanje pa se lahko meri v nominalnih denarnih enotah ali pa v valutah nespremenljive kupne moči.
3. *Tržna vrednost kapitala*; je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba drugače pridobiti pri prodaji delnic po njihovi trenutni tržni ceni na borzi vrednostnih papirjev ali pa pri prenosu lastništva po delih ali v celoti glede na pošteno vrednost dotičnih vrednostnih papirjev. V računovodskih razvidih se takšna vrednost ne upošteva.

Pri dolgovih in drugih pasivnih postavkah bilance stanja so poznane naslednje vrednosti:

1. *Izvirna vrednost*; je znesek, ki je prejet v zameno za nastalo obveznost, lahko je tudi opredeljena kot znesek denarnega nadomestila ali ustreznika denarnih sredstev, ki jih bo podjetje moralo plačati za poravnavanje dolgov v prihodnosti.
2. *Dnevna vrednost*; je nediskontirani ali tudi razobresteni znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov, potrebnih za sprotno poravnavanje dolgov.
3. *Poravnalna vrednost*; je nerazobresteni znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, potrebnih za poravnavanje dolgov v običajnem poslovanju, imenovana je tudi odplačna vrednost.
4. *Sedanja vrednost*; je opredeljena kot diskontirani ali razobresteni znesek prihodnjih dolgov oziroma izdatkov, do katerih prihaja ob poplačilu celotnega dolga v običajnem poslovanju.

3.3. PASIVNE POSTAVKE BS PO PRENOVLJENIH SRS IN STARIH SRS

S prenovo Zakona o gospodarskih družbah je prišlo do številnih novosti pri načinu odločanja in upravljanja podjetja, prav tako pa prenovljeni slovenski računovodski standardi vnašajo poleg vsebinskih sprememb posameznih postavk bilance stanja tudi oblikovne in pojmovne

spremembe omenjenih postavk. Zaradi obširnosti in pomembnosti vsebinskih sprememb prenovljenih SRS le te zavzemajo poglaviten del diplomskega dela.

Zaradi lažje predstave omenjenih sprememb in razlik, ki so nastale pri sprejetju prenovljenih računovodskih standardov na pasivni strani bilance stanja, v nadaljevanju prikazujem pasivno stran bilance stanja za srednja in velika podjetja po prenovljenih SRS. Razlike je moč opaziti tudi v primerjavi sledeče tabele s tabelo št.: 1, ki prikazuje celotno bilanco stanja za majhna podjetja po starih SRS. Kljub temu, da gre pri tabeli št.: 1 za bilanco stanja za majhna podjetja, je opaziti pri prenovljeni bilanci stanja številne novosti.

Tabela 4: Pasivna stran BS po prenovljenih SRS za srednja in velika podjetja v skladu z ZGD

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	
A. Kapital	I. Vpoklicani kapital <ol style="list-style-type: none"> 1. Osnovni kapital 2. Nepoklicani kapital (odbitna postavka) II. Kapitalske rezerve III. Rezerve iz dobička <ol style="list-style-type: none"> 1. Zakonske rezerve 2. Rezerve za lastne deleže 3. Statutarne rezerve 4. Druge rezerve iz dobička V. Preneseni čisti poslovni izid V. Čisti poslovni izid poslovnega leta VI. Prevrednotevalni popravki kapitala <ol style="list-style-type: none"> 1. Splošni prevrednotevalni popravek kapitala <ol style="list-style-type: none"> a. Prevrednotevalni popravek osnovnega kapitala b. Prevrednotevalni popravek vplačanega presežka kapitala c. Prevrednotevalni popravek rezerv d. Prevrednotevalni popravek prenesenega čistega poslovnega izida prejšnjih let 2. Posebni prevrednotevalni popravek kapitala <ol style="list-style-type: none"> a. Prevrednotevalni popravek za opredmetena osnovna sredstva b. Prevrednotevalni popravek za dolgoročne finančne naložbe c. Prevrednotevalni popravek za kratkoročne finančne naložbe d. Prevrednotevalni popravek za dolgoročne finančne obveznosti d. Prevrednotevalni popravek za kratkoročne finančne obveznosti
B. Rezervacije	1. Rezervacije za pokojnine 2. Rezervacije za davčne obveznosti 3. Druge rezervacije
C. Finančne in poslovne obveznosti	A. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti <ol style="list-style-type: none"> 1. Dolgoročne obveznosti na podlagi obveznic (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7) 2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)

	<ol style="list-style-type: none"> 3. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov 4. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7) 5. Dolgoročne menične obveznosti (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7) 6. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij 7. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih <p>B. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7) 2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7) 3. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov 4. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7) 5. Kratkoročne menične obveznosti (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7) 6. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij 7. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do pridruženih podjetij 8. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih
<p>Č. Pasivne časovne razmejitev</p>	

Vir.: SRS, 2002, str. 169 – 170.

3.3.1. Kapital – SRS 8

Tudi v prenovljenih SRS se kapital obravnava v SRS 8 – Kapital, ki obravnava:

- razvrščanje kapitala,
- pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala,
- začetno računovodsko merjenje kapitala,
- prevrednotevanje kapitala,
- uskupinovanje kapitala,
- razkrivanje kapitala.

SRS 8 je doživel pri prenovi standardov največje spremembe. Razlogi za spremembe so dvoji in sicer izvirajo iz sprememb ZGD, ki v popolnoma novem sedmem poglavju na novo opredeljuje postavke kapitala, pravila njih pripoznavanja, vrednotenja in razporejanja, drugi razlog pa se nanaša na same slovenske računovodske standarde (Odar, 2001a, str. 59 – 60).

Kapital podjetja je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če podjetje preneha delovati, pri čemer se velikost kapitala popravi glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Opredeljen je z zneski, ki so jih vložili lastniki, ter z zneski, ki so se pojavili pri

poslovanju in pripadajo lastnikom. Zmanjšujejo ga izguba pri poslovanju in dvigi, oziroma izplačila (SRS 8.1.). Osnovna delitev kapitala podjetja je po bilanci stanja na vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček/izguba preteklih let, prevrednotevalni popravek kapitala in nerazporejeni poslovni izid tekočega poslovnega leta. Glavne novosti in spremembe postavke kapitala so prikazane v nadaljevanju.

Prvo novost gre opaziti pri sestavi in razvrščanju celotnega kapitala podjetja. Do sedaj so standardi pripisovali odkupljene lastne delnice in nevplačani delni vpisani kapital aktivni strani bilance stanja. Prenovljeni SRS uvajajo preglednejše in konsistentnejše spremljanje gibanja kapitala, ki poleg uvedbe novega računovodskega izkaza, imenovanega izkaz gibanja kapitala, z ukinitvijo postavke popravka kapitala na aktivni strani bilance stanja, postavki odkupljene lastne delnice in nevplačani vpisani kapital, vpisujejo na pasivno stran bilance stanja kot odbitni postavki osnovnega kapitala. Lastne delnice so opredeljene kot delnice, ki jih odkupi izdajatelj le teh in se štejejo kot finančna naložba. V primeru, da jih izdajatelj ne kupi z namenom njih trgovanja, se obravnavajo kot odbitna postavka osnovnega kapitala.

Druga novost pri razvrščanju kapitala so zelo spremenjene rezerve podjetja, katere so značilna postavka za srednjeevropsko računovodsko šolo.¹⁶ Rezerve, kot pove že ime samo, so namenjene za poravnavo tekoče izgube podjetja ali izgube preteklih let delovanja podjetja. V prenovljenih SRS se rezerve delijo na kapitalske rezerve ter na rezerve, pridobljene iz dobička podjetja.

Kapitalske rezerve so oblikovane na podlagi zneskov, ki jih je podjetje pridobilo z vplačili, ki presegajo nominalne zneske deležev in iz zneskov, ki presegajo knjigovodske vrednosti pri odtujitvi začasno odkupljenih delnic oziroma deležev podjetja. V tem primeru gre za preimenovanje vplačanega presežka kapitala v postavko kapitalske rezerve, kar v bistvu vplačani presežek kapitala tudi je. Kapitalske rezerve poleg tega sestavljajo še:

- zneski, ki jih podjetje pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic,
- zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev,
- zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta¹⁷,
- zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom deležev.

Kapitalske rezerve lahko nastanejo tudi v družbi z omejeno odgovornostjo v primeru, ko družbeniki pri ustanovitvi ali pri povečanju osnovnega kapitala vplačajo denarne ali stvarne osnovne vloške, katerih vrednost presega njihovo nominalno vrednost. ZGD v 12. odstavku 60. člena določa, da se mora bodisi v bilanci stanja, bodisi v pojasnilih k bilanci stanja izkazati ločeno:

- znesek, ki je bil kapitalskim rezervam pripisan,
- znesek, ki je bil kapitalskim rezervam odpisan.

¹⁶ Srednjeevropska šola poznana tudi kot nemška računovodska šola se je pričela uveljavljati ob začetku 20. stoletja, vodja te šole je bil Eugen Schmalenbach. Nemška šola je bila v vzponu do sredine 20. stoletja, v zadnjem času pa prihaja v ospredje anglo-ameriška računovodska šola – tudi v celinski Evropi (Turk, et al., 1999, str. 27).

¹⁷ na primer: poznejša vplačila družbenikov

Zmanjšanje kapitalskih rezerv bo v praksi redko. Verjetno bo še največkrat uporabljena možnost zmanjšanja kapitalskih rezerv zaradi vrnitve poznejših vplačil družbenikov (Odar, 2001c, str. 59 – 60). Kapitalske rezerve se lahko zmanjšajo v korist osnovnega kapitala, v primeru njihovega preoblikovanja, za katerega se odloči skupščina delničarjev v skladu z ZGD, kateri tudi določa, da morajo rezerve, tako kapitalske in druge rezerve, prikazane v zadnji bilanci stanja, presegati desetino ali v statutu določen višji del dosedanjega osnovnega kapitala. V primeru, če zakonske in kapitalske rezerve ne dosežajo deleža osnovnega kapitala in družba v tekočem letu doseže dobiček, mora podjetje pri sestavi bilance stanja za tekoče poslovno leto v zakonske rezerve odvesti 5% zneska čistega dobička, zmanjšanega za znesek, ki je bil uporabljen za kritje morebitne prenesene izgube, dokler podjetje ne doseže deleža osnovnega kapitala, določenega v ZGD ali v statutu podjetja.

Novost pri rezervah iz dobička je *oblikovanje sklada lastnih delnic(deležev) ali rezerve za lastne delnice (deleže)*, s katerimi bo podjetje pokrivalo odkupljene lastne deleže kot dolgoročno naložbo¹⁸.

Če je družba v poslovnem letu pridobila lastne deleže, mora v bilanci stanja za to poslovno leto oblikovati rezerve za lastne deleže v višini zneskov, ki so bili plačani za pridobitev lastnih deležev. Rezerve iz lastnih deležev se po ZGD lahko oblikujejo tudi iz statutarnih rezerv v primeru, da tako preoblikovanje dopušča statut družbe, lahko pa se oblikujejo tudi iz zneska drugih rezerv iz dobička, ki presega morebitni znesek prenesene izgube, ki je ni bilo mogoče pokriti iz morebitnega čistega dobička poslovnega leta. Rezerve za lastne deleže se sprostijo, oziroma se morajo sprostiti v primeru, če so bili lastni deleži odtujeni ali če je bil odpisan znesek, ki je bil vplačan za pridobitev lastnih deležev.

Rezerve iz dobička so tako delijo na:

- zakonske rezerve,
- rezerve za lastne deleže,
- statutarne rezerve,
- druge rezerve iz dobička.

Statutarne rezerve se oblikujejo na podlagi statuta podjetja, ki mora tudi opredeljevati višino statutarnih rezerv (bodisi absolutno, bodisi relativno višino v razmerju do osnovnega kapitala), delež čistega dobička, zmanjšanega za morebitne zneske, uporabljene za kritje prenesene izgube, oblikovanje zakonskih rezerv in rezerv iz dobička, ki se v posameznem letu nameni za oblikovanje statutarnih rezerv. Statut mora tudi določiti namen za oblikovanje statutarnih rezerv. Opredelitev rezerv iz dobička se v prenovljenih SRS bistveno ne razlikuje od opredelitve v starih SRS. Opredeljene so kot namensko zadržan del čistega dobička preteklih let za pokrivanje morebitnih izgub v prihodnosti.

¹⁸ Sklad lastnih delnic je aktivna postavka bilance stanja in se uvršča med STALNA/SREDSTVA/DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE.

Kapitalske in zakonske rezerve se lahko uporabijo samo pod določenimi pogoji in na način, kot ga določa ZGD. V primeru, če celotni znesek kapitalskih in zakonskih rezerv presega zakonsko ali statutarno določen višji znesek osnovnega kapitala, se lahko uporabijo za:

- povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe, če se hkrati ne uporabijo rezerve iz dobička za izplačilo dobička družbenikom,
- kritje čiste izgube poslovnega leta, če le te ni moč pokriti v breme prenesenega čistega dobička,
- kritje prenesene čiste izgube, če je ni mogoče pokriti v breme čistega dobička poslovnega leta.

Kapitalske in zakonske rezerve se lahko porabljajo tudi v primeru, če ne presegajo z zakonom ali s statutom določenega deleža osnovnega kapitala, vendar samo za:

- pokrivanje čiste izgube poslovnega leta, če le te ni moč pokriti v breme prenesenega dobička oz. drugih rezerv iz dobička,
- pokrivanje prenesene izgube, če je ni mogoče pokriti v breme čistega dobička poslovnega leta oz. drugih rezerv iz dobička.

Rezerve iz dobička se lahko oblikujejo samo iz zneskov čistega dobička poslovnega leta in iz čistega dobička preteklih poslovnih let. Oblikujejo se s sklepom pristojnega organa podjetja, njihovo zmanjšanje pa je potrebno prikazati v izkazu poslovnega izida ločeno po posameznih vrstah rezerv. Za oblikovanje rezerv iz dobička sta pristojna uprava in nadzorni svet, katera v skladu z ZDG oblikujeta rezerve iz dobička šele zatem, ko so izpolnjeni pogoji za oblikovanje takih rezerv. To pomeni, da se je izkazani dobiček najprej porabil:

- za kritje prenesenih izgub,
- za oblikovanje zakonskih rezerv,
- za oblikovanje rezerv za lastne deleže,
- za oblikovanje statutarnih rezerv.

Uprava in nadzorni svet lahko pri sprejemu letnega poročila iz zneska čistega dobička, ki ostane po uporabi za zgornje namene, oblikujeta druge rezerve iz dobička, vendar za ta namen ne smeta uporabiti več kot polovico zneska čistega dobička, ki ostane po predhodni uporabi. Statut družbe lahko pooblasti upravo in nadzorni svet, da smeta za oblikovanje rezerv iz dobička uporabiti tudi delež, ki je večji od polovice zneska preostalega čistega dobička. Če statut pooblašča upravo in nadzorni svet, da smeta za oblikovanje rezerv iz dobička uporabiti delež, ki je večji od polovice zneska čistega dobička, ki ostane po uporabi dobička za zgornje namene, to pooblastilo ne velja, kadar druge rezerve iz dobička že dosegajo polovico osnovnega kapitala ali kadar bi druge rezerve iz dobička presegle polovico osnovnega kapitala, če bi bilo statutarno pooblastilo za oblikovanje rezerve iz dobička uporabljeno.

Bilančni dobiček je po 62. členu ZGD opredeljen kot vsota čistega dobička poslovnega leta, prenesenega dobička ali izgube poslovnega leta, sprostitev (zmanjšanje) rezerv iz dobička, ločeno po vrstah in povečanja (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička, ločeno po vrstah teh rezerv. ZGD določa, da o uporabi bilančnega dobička odloča skupščina delničarjev, oziroma lastniki kapitala. S sklepom o uporabi bilančnega dobička lahko skupščina delničarjev odloči,

da se v druge rezerve iz dobička poleg že omenjenih zneskov lahko odvede dodatni znesek. Če statut določa, da je bilančni dobiček dovoljeno uporabiti poleg njegove uporabe za oblikovanje drugih rezerv iz dobička in za razdelitev med delničarje tudi za druge namene (na primer za izplačilo zaposlenim oziroma članom uprave oziroma članom nadzornega sveta), lahko skupščina s sklepom o uporabi bilančnega dobička odloči, da se bilančni dobiček uporabi tudi za te, v statutu določene, druge namene.

Delničarji imajo pravico do deleža v bilančnem dobičku, razen če je skupščina s sklepom o uporabi bilančnega dobička v skladu z zakonom oziroma statutom odločila drugače.

Tako odločanje o razdelitvi dobička podjetja omogoča upravi in nadzornemu svetu razporejanje dobička že ob sestavi letnega poročila. Pri tem prihaja do dvostopenjskega odločanja o razdeljevanju dobička podjetja in sicer:

- najprej se upošteva zakonsko določeni vrstni red in obveznost uporabe dobička,
- preostanek čistega dobička se razporeja na podlagi statuta in odločitve uprave in nadzornega sveta podjetja v letnem poročilu, katerega lahko potrjuje tudi skupščina delničarjev podjetja.

Najpomembnejša novost prenovljenih SRS je **ukinitev** dosedanjega revalorizacijskega popravka kapitala in uveljavitev dveh skupin ohranjanja realne vrednosti kapitala in sredstev podjetja. S tem so bile ukinjene postavke 8.8., 8.9., 8.10. in 8.14. starih SRS, katere sta zamenjala splošni prevrednotevalni popravek kapitala in posebni prevrednotevalni popravek kapitala.

Prevrednotenje je opredeljeno kot sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij (Uvod v SRS, 2002, str. 17). Prevrednotevanje ali postopek popravljanja vrednosti ekonomskih kategorij je v svetu splošno znano. Pri postopku prevrednotevanja gre za vsako ponovno ovrednotenje prvotno pripoznavnih ekonomskih kategorij. Tudi pri postavki kapital gre za spremembo prvotno pripoznane, knjigovodske vrednosti in se opravi konec poslovnega leta. Med prevrednotevanje se po SRS ne šteje vračunavanje novih vplačil, novih izplačil in zneskov, ki izhajajo iz sprotnega dobička oziroma sprotne čiste izgube.

Splošni prevrednotevalni popravek kapitala je opredeljen s SRS 8.10. in SRS 8.28. in zagotavlja ohranjanje vrednosti osnovnega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička in prenesenega čistega dobička iz preteklih let ali prenesene čiste izgube iz preteklih let v spremenjeni kupni moči, merjeni na podlagi spremembe vrednosti evra. Splošno prevrednotenje kapitala se opravlja zaradi sprememb kupne moči domače denarne enote in z namenom, da bi skladno s finančnim pojmovanjem kapitala v okoliščinah, ki spreminjajo kupno moč domače denarne enote, ohranil svojo kupno moč (SRS 8.28.). Ohranjanje finančnega kapitala s prevrednotenjem izenačuje učinke inflacije in omogoča primerljivost računovodskih izkazov med nacionalnimi ekonomijami in primerljivost računovodskih izkazov podjetja v določenem časovnem obdobju. Prevrednotevanje osnovnega kapitala in ostalih ekonomskih kategorij se v skladu s prenovljenimi SRS izvaja na podlagi gibanja tečaja SIT/EUR, kot merila za izračunavanje splošnega prevrednotevalnega popravka vrednosti postavk kapitala. Izbira evra kot merila ohranjanja kapitala je problematična predvsem v obdobju do vezave tolarja na euro. Po določitvi stalnega razmerja med eurom in tolarjem pa bo odločitev za euro edina smiselna (Odar, 2000a, str. 30 – 47).

Prevrednotevanje, ki je posledica spremembe kupne moči denarja, se opravi na koncu posameznega poslovnega leta zgolj pri kapitalu in njegovih sestavinah in pri tistih sredstvih in dolgovih, ki so ali bodo pridobljena v tujini¹⁹. Pri splošnem postopku prevrednotevanja kapitala je potrebno dodati vsem sestavinam kapitala na koncu poslovnega leta primerne zneske, ki ustrezajo spremembi kupne moči domače valute v obdobju, v katerem so sestavine kapitala obstajale. Prevrednotevalna razlika, ki se pojavi pri kapitalu zaradi padanja kupne moči kapitala, ločeno povečuje splošni prevrednotevalni popravek posameznih sestavin kapitala podjetja. S prevrednotevanjem pridobljena razlika se krije v breme prevrednotevalnega popravka poslovnega izida, kot izrednega odhodka, lahko se pa krije tudi iz prevrednotevalnega popravka posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, če se nanaša na postavke, pri katerih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve.

Med slovenskimi strokovnjaki je bil dosežen konsenz, da se bo splošno prevrednotenje kapitala za tekoče leto opravilo zgolj v primeru, če se bo v prejšnjem koledarskem letu spremenilo menjalniško razmerje med slovensko valuto in evrom za več kot 5,5%. V letu 2000 je bila tako ocenjena rast tečaja eura glede na tolar 7,19% kar pomeni, da bi morali na dan 31.12.2001 opraviti splošno prevrednotenje kapitala. Glede na težnje in na pričakovanja približevanja k Evropski uniji in s tem tudi k denarni uniji je pričakovati, da bo ta določba v prihodnosti ostala le črka na papirju (Kavšek, 2002, str. 28). Slednjo trditev lahko potrdimo s tabelo, ki prikazuje rast tečaja EUR/SIT v preteklih letih, v kateri gre opaziti, da sicer obstaja gibanje tečaja EUR/SIT v nekaterih letih tudi več kot za 5,5% v primerjavi s preteklim letom, je pa sicer tendenca k umirjanju rasti tečaja. Glede na podatke iz tabele bi morali opraviti izračun splošnega popravka kapitala tudi v letu 1998.

Tabela 5: Tečaja eura na dan 31.12. v letih od 1997 - 2001

Datum	Srednji tečaj BS	Rast na prejšnje leto
31.12.1997	186,70	6,45%
31.12.1998	188,90	1,17%
31.12.1999	197,30	4,44%
31.12.2000	211,50	7,19%
31.12.2001	221,40	4,70%

Vir: Kavšek, 2002, str. 28.

¹⁹ Prevrednotevanje opredmetenih OS pomeni spremembo njihove knjigovodske vrednosti, ki ne nastane zaradi dodatnih naložb ali amortiziranja. Posebnost so opredmetena OS kupljena v tujini. Če na koncu leta nismo poplačali dolga in ga popravimo za razliko v deviznem tečaju nam ta razlika predstavlja popravek nabavne vrednosti in popravek vrednosti dolga. Od popravljene vrednosti se lahko kasneje obračuna tudi amortizacija kot strošek (Korošec, 2002, str. 23).

Pri terjatvah se opravlja splošno prevrednotevanje v primeru, ko so izražena v tuji valuti in pride do spremembe tečaja ali so izražene v domači valuti in je pogodbeno določeno prevrednotevanje. To vpliva na redne finančne prihodke ali odhodke (Korošec, 2002, str. 23).

Pri splošnem prevrednotevanju se morajo prevrednotiti vse sestavine kapitala razen dobička tekočega poslovnega leta, ki se ne šteje kot sestavina kapitala. Sestavine kapitala, ki se bodo v primeru prevelike spremembe tečaja SIT/EUR tako prevrednotevale, so:

- osnovni kapital,
- kapitalske rezerve,
- rezerve iz dobička,
- preneseni čisti dobiček in prenesena čista izguba in njuni dotedanji prevrednotevalni popravki.

V obdobju, v katerem pride do zmanjšanja vrednosti domače valute za več kot 5,5%, mora podjetje ločeno obračunati prevrednotevalno razliko, ki je razlika med pošteno vrednostjo kapitala in dejanske vrednosti kapitala. Prevrednotevalna razlika se krije bodisi v breme prevrednotevalnega popravka poslovnega izida, kateri predstavlja izredni odhodek ali pa se krije iz prevrednotevalnega popravka posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb v primeru, če se nanaša na postavke, pri katerih ni moč pričakovati trajne oslabitve.

Posebni prevrednotevalni popravek kapitala je opredeljen v SRS 8.11. in v SRS 8.30.. Posebno prevrednotenje sredstev in dolgov je posledica spremenjenih cen na trgu, oziroma spremenjenih cen gospodarskih kategorij, zato se posebni prevrednotevalni popravek kapitala nanaša na predhodno razvidovanje posledic okrepitve sredstev in oslabitve dolgov, bodisi celotnih, bodisi pobotanih s kasnejšimi vplivi oslabitve sredstev in okrepitve dolgov, preden jih je ob iztrženju mogoče upoštevati pri prihodkih in s tem pri oblikovanju poslovnega izida za posamezno obračunsko obdobje (Odar, 2001a, str. 59 – 63).

Okrepitev sredstev; pri okrepitvi sredstev prihaja do povečanja pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, kar sledi, da prihaja ob povečanju vrednosti sredstev tudi do predhodnega povečanja posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala. Pri okrepitvi sredstev, predvsem pri zgradbah in opremi, se pojavi vprašanje amortizacije dodatne vrednosti sredstev. SRS določajo, da se amortizacija razlike ne more in ne sme kriti v breme stroškov ali odhodkov, temveč se pokriva v okviru posebnega popravka kapitala iz istih sredstev. Slednje določilo nakazuje, da je potrebno posebni prevrednotevalni popravek kapitala razčleniti po posameznih kategorijah.

Oslabitev sredstev; pri oslabitvi sredstev prihaja do zmanjšanja pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev in pri tem ne prihaja do njihovega zmanjšanja zaradi nove naložbe ali zaradi umika naložbe vanje. Pri oslabitvi sredstev prihaja do povečevanja prevrednotevalnih poslovnih ali finančnih odhodkov, razen v primeru, če se pri istih sredstvih pojavi posebni prevrednotevalni popravek kapitala, ki ga je moč zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev (Uvod v SRS, 2002, str. 17).

Okrepitev dolgov; pri okrepitvi dolgov gre za povečanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi zaradi povečanja njihove knjigovodske vrednosti. Pri tem gre okrepitev dolgov šteti med prevrednotevalni poslovni ali finančni odhodek, razen v primeru, če pride do okrepitve

dolgov po predhodni oslabitvi dolgov. V slednjem primeru je potrebno razliko obravnavati kot zmanjšanje posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala.

Oslabitev dolgov; pri oslabitvi dolgov gre za zmanjšanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi zaradi zmanjšanja njihove knjigovodske vrednosti. Pri oslabitvi dolgov je potrebno razliko prehodno obravnavati kot prevrednotevalni popravek kapitala, pri dokončni poravnavi pa je možen nastanek prevrednotevalnih poslovnih ali finančnih prihodkov.

Posebni prevrednotevalni popravek kapitala se oblikuje kot popravek vrednosti gospodarskih kategorij, katere so na osnovnem kontu prikazane po večji vrednosti, kar ni skladno z načelom manjše vrednosti (Uvod v SRS, 2002, str. 17). Konto posebnega popravka kapitala je prehodni konto, saj je poslovni izid odvisen od dejanskega iztržka.

Posebni prevrednotevalni popravek kapitala se deli na podlagi naslova, iz katerega se je popravek kapitala oblikoval na:

- posebni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi,
- posebni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami,
- posebni popravek kapitala v zvezi z kratkoročnimi finančnimi naložbami,
- posebni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi,
- posebni popravek kapitala v zvezi z kratkoročnimi dolgovi.

Posebni prevrednotevalni popravek omogoča kasnejše kritje oslabitve istih gospodarskih kategorij, za katere je bil oblikovan, pri amortizirljivih sredstvih omogoča tudi kritje obračunane amortizacije iz razlike med prevrednoteno večjo vrednostjo in izvirno vrednostjo, dokler se pri odtujitvi ustreznih sredstev ne prenese med poslovne prihodke oziroma finančne prihodke.

Posebni prevrednotevalni popravek kapitala se lahko ločeno izkazuje tudi po enotah posameznih sredstev in ne zgolj po skupinah sredstev. Pomembno je tudi določilo, da se posebni popravek kapitala ne more neposredno uporabljati za kritje zneskov, potrebnih pri splošnem prevrednotenju kapitala zaradi spremembe kupne moči domače enote, razen v primeru, kot ga določa SRS 8.29., ki navaja, da se razlika, ki nastane pri kapitalu zaradi padanja kupne moči domače valute, krije v breme prevrednotevalnega popravka poslovnega izida kot izrednega odhodka. Krije se lahko tudi iz prevrednotevalnega popravka posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, če se popravek nanaša na postavke, pri katerih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve.

SRS strogo predpisujejo, da je upoštevanje oslabitve sredstev obvezno, dočim je upoštevanje okrepitve sredstev zgolj dopustno. Pri dolgovih je ravnanje popolnoma obratno; upoštevanje okrepitve dolgov je obvezno, upoštevanje oslabitve dolgov pa zgolj dopustno.

Vpliv splošnega in posebnega prevrednotenja na izkaz poslovnega izida

Na tem mestu vključujem tudi vprašanje o vplivu splošnega in posebnega prevrednotevalnega popravka na izkaz poslovnega izida podjetja v primerjavi z vplivom revalorizacije na izkaz poslovnega izida.

Podjetjem je na splošno postopek revalorizacije ustrezal, saj so ne glede na pošteno vrednost sredstev oziroma dolgov regulirali davčno osnovo. Revalorizacijo posameznih postavk so vključevali v izkaz poslovnega izida ne glede na to, da je slednji vključeval s tem tudi postavke, ki niso bile v nikakršni povezavi s poslovanjem samega podjetja. Podjetja so namreč lahko na eni strani povečevala revalorizacijske dobičke, saj so ne glede na pošteno vrednost sredstev le te revalorizirala in v primeru, da je bilo dolgoročnih sredstev več kot kapitala, ustvarjala prihodke in s tem tudi dobiček. Prišlo je do obračunskega dobička, ki ni temeljil na denarnih sredstvih. Podjetja so z metodo revalorizacije povzročala precenjenost sredstev, revalorizacija se je tako prelivala v dobiček (Horvat, 2001, str. 7). Na drugi strani pa so bila podjetja, ki so s pomočjo revalorizacije kapitala podjetja zniževala davčno osnovo in so lahko tudi na račun revalorizacije dosegala t.i. revalorizacijsko izgubo (Kavšek, 2002, str. 28).

Prenovljeni slovenski računovodski standardi se niso uspeli v celoti izogniti postavkam, katerih nastanek je povezan s spreminjanjem kupne moči denarja ali pa s spremembami cen gospodarskih kategorij. Med mnogimi domačimi davčnimi strokovnjaki in širšo javnostjo so se tudi v primeru prenovljenih SRS in še posebej v primeru splošnega prevrednotevanja kapitala pojavljala vprašanja glede smiselnosti vključevanja slednjega v izkaz poslovnega izida. Svoje dileme predstavljajo s primerom, ki prikazuje povezanost financiranja podjetja, splošnega prevrednotevanja in izkaza poslovnega izida podjetja. Namreč, podjetja, ki bodo financirala svoja sredstva večinoma z dolгови, bodo izkazovala večji dobiček pred davki kot tista podjetja, ki bodo financirala sredstva s kapitalom. Slednja podjetja bodo morala v primeru prevelike spremembe tečaja EUR/SIT dobiček pred davki zmanjšati iz naslova splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala. Nekateri so zato mnenja, da prevrednotenje kapitala ne bi smelo biti vključeno v izkaz uspeha (Mayr, 2001, str. 18).

Prenovljeni slovenski računovodski standardi kljub omenjenim dilemam vključujejo v izkaz poslovnega izida kot posledico spremenjene kupne moči denarja splošni prevrednotevalni popravek kapitala podobno kot bivšo revalorizacijo, vendar s to razliko, da se splošni prevrednotevalni popravek prikazuje zgolj pri kapitalu²⁰ in je s tem tako dosežena večja razumljivost in preglednost izkaza poslovnega izida. Splošni prevrednotevalni popravek kapitala je prikazan kot postavka izrednih odhodkov.

Postavke, ki bodo posledica spremembe cen ekonomskih kategorij, so v izkazu poslovnega izida še vedno prisotne, vendar v manjšem obsegu, odvisno tudi od tega, ali gre za oslabitev ali okrepitev sredstev in ali za oslabitev ali okrepitev dolgov. Tako bo pri okrepitevi sredstev razlika v vrednosti sredstev bremenila posebni prevrednotevalni popravek kapitala. Oslabitev sredstev je nujen postopek in zahteva, da se razlika v vrednosti najprej pokrije iz posebnega popravka kapitala za isto sredstvo, v kolikor je bil seveda posebni prevrednotevalni popravek kapitala za to sredstvo poprej oblikovan; v nasprotnem primeru se razlika v vrednosti knjiži med posebne poslovne ali finančne odhodke. Pri dolgovih je situacija podobna z razliko, da je okrepitev dolgov nujna, dočim oslabitev dolgov ni zavezujoča. Pri okrepitevi dolgov se razlika v vrednosti dolgov najprej krije s posebnim prevrednotevalnim popravkom kapitala za isto vrsto dolga, v kolikor je bil le ta poprej oblikovan kot posledica oslabitve dolgov, šele zatem

²⁰ Razen ob pogojih, ki jih ustvarja prevrednotevanje osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb maksimalno do njihovih dokazljivih nadomestnih vrednostih.

se lahko razlika knjiži med prevrednotevalne poslovne ali finančne odhodke. Pri oslabitvi dolgov se razlika v vrednosti knjiži med posebne prevrednotevalne popravke kapitala.

Z novimi SRS imajo podjetja manjko prihodkov iz revalorizacije sredstev, vendar se na drugi strani splošno prevrednotevanje pri kapitalu opravi zgolj v primeru, če pride do prekoračitve meje začetka prevrednotevanja kapitala. Po uveljavitvi sistema prevrednotevanja bodo na eni strani imela podjetja, ki so do 31.12.2001 izkazovala v poslovnih izkazih revalorizacijsko izgubo, višjo davčno osnovo; na drugi strani pa bodo tista podjetja, ki so do 31.12.2001 izkazovala revalorizacijske dobičke, imela nižjo davčno osnovo, kot posledica nižjih prihodkov. Do 31.12.2001 so si tista podjetja, ki so ustvarila dobiček, zniževala davčno osnovo z revalorizacijo kapitala, tista podjetja, ki so imela izgubo pa so si izboljševala poslovni rezultat z revalorizacijo osnovnih sredstev. Tega podjetja ne bodo smela več početi (Kavšek, 2002, str. 28).

Pripoznavanje kapitala in odprava pripoznanj kapitala

Pri prenovi SRS ni prišlo do pomembnejših sprememb pri pripoznavanju posameznih sestavin kapitala, vendar je potrebno opozoriti na razlikovanje računovodskega pripoznavanja sestavin kapitala od dejanskega pripoznavanja sestavin kapitala. Celotni znesek kapitala je zgolj naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, za katerega bi bilo moč prodati čisto premoženje po delih ali podjetje kot celoto po načelu delujočega podjetja. Za pripoznanje kapitala je tudi po novih SRS odločilen vpisani kapital in ne znesek odobrenega kapitala, vplačanega kapitala ali kapitala v obtoku. Vpisani kapital je opredeljen pri delniški družbi kot vrednost izdanih delnic, v bilanci stanja in ostalih računovodskih razvidih pa se pripozna kot osnovni kapital ne glede na to, ali so delnice vplačane ali ne.

Novost pripoznavanja kapitala zadeva tudi vplačani presežek kapitala. SRS vpeljujejo novo pojmovanje, podrobneje pa opredeljujejo tudi njegov nastanek. Vplačani presežek kapitala je tako del kapitalskih rezerv in se oblikuje pri prvi prodaji delnic, oziroma pri vpisu kapitala ne glede na to, ali se ob vpisu pojavijo tudi terjatve do vpisnikov. Nastopi tudi v primeru ponovne prodaje lastnih delnic kot presežek prodajne vrednosti nad nominalno vrednostjo delnice. Vplačan presežek kapitala se lahko oblikuje tudi v družbi z omejeno odgovornostjo, ko družbeniki pri njeni ustanovitvi ali pri povečanju osnovnega kapitala vplačajo denarne ali stvarne vloške, katerih vrednost presega njihovo nominalno vrednost – deleža.

Rezerve iz dobička se pripoznajo, ko jih oblikuje uprava in nadzorni svet, ki sestavi letno poročilo, oziroma s sklepom pristojnega organa.

Preneseni čisti dobiček preteklih let se pripozna, ko je bil sprejet sklep o razdelitvi dobička poslovnega leta in so iz njega izločeni zneski za poravnavo preteklih izgub, zneski za rezerve in deleži prinašalcev kapitala. Prenesena izguba se pripozna, ko je z dotedanjsimi rezervami in po sklepu o njeni poravnavi z nabranimi drugimi sestavinami kapitala ni mogoče v celoti poravnati.

Prevrednotevalni popravek kapitala se pripozna na podlagi ustreznih preračunov na koncu poslovnega leta ali med njim.

Prehodno nerazdeljeni dobiček/izguba se pripozna na podlagi izračunov za tekoče leto.

Spremembe merjenja in razkrivanja kapitala

Osnovni kapital se meri z denarnimi in stvarnimi vložki v podjetje ter z začasnimi terjatvami do vpisnikov, a ne vplačnikov osnovnega kapitala. Prehod od načela previdnosti kot načela računovodenja na načelo poštene vrednosti zagotavlja, da se tudi vrednost stvarnih vložkov v osnovni kapital obravnava po pošteni vrednosti. Tudi vplačani presežek kapitala kot del kapitalskih rezerv se pripozna ob vpisu kapitala ne glede na to, ali tedaj še vedno obstajajo terjatve do vpisnikov kapitala. Vplačani presežek kapitala nastane predvsem pri prvi prodaji delnic²¹ oziroma pri vpisu kapitala, lahko pa se pripozna tudi pri ponovni prodaji odkupljenih lastnih delnic.

Novost merjenja osnovnega kapitala zadeva predvsem kapitalne rezerve v povezavi z odkupom lastnih delnic. SRS določajo, da se zmanjšanje osnovnega kapitala pojavi pri lastnem odkupu in izločitvi delnic iz prometa, pri tem se osnovni kapital zmanjša v nominalni višini odkupljenih in umaknjenih lastnih delnic. V primeru, da so bile lastne delnice odkupljene po višji ceni od nominalne vrednosti, je potrebno za razliko zmanjšati tudi druge sestavine celotnega kapitala. V primeru, da so bile umaknjene lastne delnice pridobljene neodplačno, je potrebno oblikovati povečanje kapitalskih rezerv v višini zneska zmanjšanja osnovnega kapitala.

Povečanje osnovnega kapitala pa se pojavi s preoblikovanjem kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička (razen v primeru zakonskih omejitev), prenesenih čistih dobičkov preteklih let, njihovih prevrednotevalnih popravkov in čistega dobička poslovnega leta.

Novost razkrivanja kapitala v prenovljenih SRS se izkazuje v večji specifičnosti in natančnosti razkrivanja celotnega kapitala. Specifika in natančnost razkrivanja je zagotovljena s tem, da je potrebno opravljati razkritja posameznih vrst kapitala.

SRS tudi določajo, da mora podjetje posebej razkriti poslovna izida, izračunana na podlagi splošnega prevrednotevanja in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin. Podjetje mora to razkritje opraviti ne glede na dejstvo, ali opravlja splošno prevrednotenje kapitala ali ne. Pri razkrivanju osnovnega delniškega kapitala mora podjetje posebej razkriti:

- število izdanih in v celoti vplačanih delnic in število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic,
- lastnost delnic (razred, pravice, prednosti, omejitve...),
- izdajo novih delnic, združitve delnic, umik delnic in spremembo lastnosti delnic,
- število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo v lasti druga podjetja v skupini,
- podatke o možno pogojno izdanih delnicah (pravico lastnikov zamenljivih obveznic do zamenjave v delnice ali prednostne pravice do nakupa novih delnic).

Pri rezervah mora podjetje opredeliti namen in naravo vseh vrst rezerv. Podjetje mora poleg vseh ostalih pomembnih podatkov v zvezi s stanjem in gibanjem sestavin kapitala razkriti tudi celoten znesek dividend, ki še niso bile plačane.

²¹ Vplačani presežek kapitala lahko nastane tudi pri družbi z omejeno odgovornostjo, ko družbeniki vplačajo vložke, ki so večji od njihove nominalne vrednosti.

Notranji predpisi in kapital

Podjetje mora v notranjih predpisih ustrezno popraviti določila o sestavinah kapitala, črtati določila o postopkih revalorizacije sestavin kapitala in dodati predpise o postopku prevrednotevanja sestavin kapitala. Opredeliti mora primere, v katerih bo krilo prevrednotevalno razliko iz prevrednotevalnega popravka posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, če se nanaša na postavke, pri katerih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve. Pri slednjem je potrebno opredeliti tudi merila za presojo trajne oslabitve, odgovornost in roke v katerih je potrebno opraviti postopek trajne oslabitve.

3.3.2. Dolgoročni dolgovi – SRS 9

Prenovljeni SRS še vedno obravnavajo ločeno kratkoročne in dolgoročne dolgove, slednje tako opredeljuje SRS 9 – Dolgoročni dolgovi. S prenovo SRS se pravila razvrščanja, pripoznavanja, začetnega merjenja in prevrednotevanja skoraj ne razlikujejo, toda kljub temu pa prenovljeni SRS prinašajo nekatere novosti pri obravnavanju dolgoročnih dolgov (Hieng, 2001, str. 64 - 68).

Prva novost, ki jo prinašajo SRS je v spremembi termina za dolgoročne obveznosti, katerega po novem zamenjuje termin dolgoročni dolgovi. Slednji so opredeljeni kot pripoznavne obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba, v obdobju daljšem od leta dni vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju. Poleg dolgov poznamo druge obveznosti, ki niso dolgovi, na primer obveznosti v zvezi s kapitalom. Tako je na primer nakupni bon, izdan in prodan skupaj z obveznico, ki daje imetniku pravico do nakupa navadnih delnic izdajatelja, izdajateljeva obveznost, ki pa ni njegov dolg (Hieng, 2001, str. 64 - 68).

Spremembe razvrščanja, pripoznavanja in merjenja dolgov

Osnovna delitev dolgoročnih dolgov na finančne in poslovne dolgoročne dolgove se z prenovljenimi SRS ni spremenila. Tako se finančni dolgoročni dolgovi pojavijo, ker posojilodajalci vnašajo v posle denarna sredstva ali ker z denarjem poplačujejo njihove poslovne dolgove. Nasprotno od finančnih se poslovni dolgoročni dolgovi oblikujejo, ker dobavitelji vnašajo v podjetje prvine, potrebne pri proizvodjanju in opravljanju storitev.

Novosti razvrščanja dolgoročnih dolgov so tako sledeče:

- med dolgovi se pojavljajo tudi tisti, ki so prevzeti od drugih oseb,
- med dolgove se razvrščajo tudi izpeljani finančni instrumenti,
- izpeljani finančni instrumenti so lahko tudi instrumenti zavarovanja pred tveganjem,
- podzvrst dolgov so tudi obveznosti za davke.

Obveznosti za davke so obveznosti, ki se pojavijo zaradi prevrednotenja davka od dobička kot posledice obdavčljivih začasnih razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom. Pripoznajo se na podlagi predvidevanj o znesku, ki bo za plačilo davčnim oblastem, ob upoštevanju davčnih stopenj veljavnih na dan bilance stanja. Podrobnosti o pripoznavanju davčnih obveznosti določa tudi SRS 19²².

²² SRS 19 opredeljuje vrst poslovnega izida.

Dolgovi, prevzeti od drugih oseb, so lahko pridobljeni z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen – to so dolgovi v posesti za trgovanje (Hieng, 2001, str 64 – 65). Poleg dolgov prevzetih od drugih oseb je potrebno ločeno predstaviti tudi izpeljane finančne instrumente.

Izpeljani finančni instrumenti so instrumenti, ki so vedno v posesti za trgovanje, razen v primeru, ko so namenjeni zavarovanju pred tveganjem. Primeri izvedenih finančnih instrumentov so: pogodbe o finančni zamenjavi obrestne mere, valute idr., blagovne in finančne rokovne pogodbe, pogodbe o opcijah itd.. Kot je že omenjeno, so nekateri izmed izpeljanih finančnih instrumentov uporabljeni tudi za varovanje pred tveganjem.

Finančni instrument za zavarovanje pred tveganjem je tisti, katerega sprememba poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov bo po pričakovanju pobotala spremembo poštene vrednosti ali prihodnjih denarnih tokov pred tveganjem varovane postavke, ki je lahko sredstvo, dolg, trdna obveza ali posel, ki se izpostavlja tveganju spremembe poštene vrednosti, oziroma prihodnjih denarnih tokov in je za obračunavanje varovanja pred tveganjem opredeljena kot varovana pred tveganjem. Zaradi preglednosti in enostavnosti merjenja dolgov je potrebno ločeno izkazovati dolgove, ki so namenjeni za trgovanje od tistih, ki niso namenjeni za trgovanje.

Novost v razvrščanju dolgoročnih dolgov je tudi določilo, ki opozarja na neenakost finančnih dolgov od finančnih obveznosti kot posebne vrste finančnih instrumentov. Finančni instrumenti, ki so povezani s dolgoročnimi dolgovi, se praviloma pripoznavaajo v bilanci stanja, obstajajo pa tudi taki finančni instrumenti, ki so sicer povezani z dolgoročnimi dolgovi, a se izkazujejo v zunaj bilančnem razvidu.

Pri temi pripoznavanja dolgov sta pomembni predvsem dve novosti:

- Prva opredeljuje dolgove v primeru stečaja podjetja. Tako SRS 9.12. določa, da se dolgoročni finančni dolgovi lahko v primeru spremenjenega položaja upnikov, gre za primer stečaja ali likvidacije, obravnavajo in v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročni finančni dolgovi.
- Drugo novost predstavlja SRS 9.13., ki določa, da se lahko kratkoročni finančni in kratkoročni poslovni dolgovi ob utemeljenih razlogih, določenih v pogodbah za posamezno vrsto dolga, obravnavajo in v bilanci stanja prikazujejo kot ustrezni dolgoročni poslovni ali finančni dolgovi. Primer utemeljenega razloga je samodejno obnavljanje posojila ob njegovi zapadlosti v plačilo.

Pri začetnem računovodskem merjenju dolgoročnih dolgov ni novosti (Hieng, 2001, str. 64 – 68). Dolgoročni dolgovi se še vedno pri začetnem merjenju enačijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku. Listine pri finančnih dolgoročnih dolgovih dokazujejo prejem denarnih sredstev ali poplačilo kakega poslovnega dolga, pri dolgoročnih poslovnih dolgovih pa listine izkazujejo prejem opredmetenih osnovnih sredstev z dolgoročnim odplačevanjem.

Novost pri merjenju dolgoročnih dolgov zadeva zgolj obresti finančnih dolgov. Slednje se uvrščajo med odhodke iz financiranja, razen ko gre za osnovna sredstva in so tako vštete v

nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev²³, lahko se všttevajo v vrednost zalog nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov v dolgotrajnih proizvodnih procesih. To možnost so dopuščala že stališča Slovenskega inštituta za revizijo, vendar SRS se do sedaj o tem niso poenotili (Hieng, 2001, str. 64 – 68).

Prevrednotevanje dolgoročnih dolgov

Prevrednotevanje dolgoročnih dolgov je povsem nova postavka med dolgoročnimi dolgovi, s katero so črtana vsa določila v starih SRS, ki so se navezovala na postopek revalorizacije dolgoročnih dolgov.

Prevrednotenje dolgoročnih dolgov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti, pri čemer se kot prevrednotenje ne štejejo pogodbeni pripis obresti in druga povečanja glavnice dolga, pa tudi ne njihovo odplačevanje. Pri dolgoročnih dolgovih ne obstaja splošni popravek dolgoročnega dolga, oziroma se ne prevrednotujejo zaradi spremembe kupne moči domače valute, razen pod določenimi pogoji v dveh naslednjih primerih.

Splošno prevrednotenje dolgoročnih dolgov se opravi v primeru, ko je v pogodbi med upnikom in dolžnikom dogovorjena revalorizacija in ko so dolgovi izraženi v tuji valuti in se spremeni valutni tečaj v primerjavi s tistim, ki je veljal ob začetnem pripoznanju za več kot 5,5%. V obeh primerih govorimo o prevrednotenju zaradi ohranitve vrednosti in zato se zneski prevrednotenja izkazujejo med rednimi finančnimi in ne med prevrednotevalnimi finančnimi odhodki (Hieng, 2001, str. 64 – 68).

Posebno prevrednotevanje dolgoročnih dolgov se opravlja zaradi vzrokov okrepitve, oslabitve in odprave oslabitve dolgoročnih dolgov. Podobno določilo posebnega prevrednotevanja kot pri oslabitvi in okrepitvi sredstev se uporablja tudi v primeru dolgoročnih dolgov. Pri tem SRS določajo, da je prevrednotevanje dolgov zaradi okrepitve obvezno, prevrednotevanje zaradi oslabitve pa zgolj dopustno računovodsko obravnavanje dolgov in zagotavljanje njihove poštene vrednosti.

a.) Okrepitve dolgoročnih dolgov

Dolgoročni dolgovi se morajo zaradi okrepitve prevrednotevati v zvezi z dolgoročnimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi instrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla večja od njihove knjigovodske vrednosti. Okrepitev dolgov tako pomeni, da se povečajo z večanjem poštene vrednosti dolgov tudi odlivi, kateri so povezani s posameznimi dolgovi. Iz knjigovodskega pogleda je potrebno tako vrednost dolgov povečevati do njihove dokazane poštene vrednosti in še pred dokončno poravnavo dolgoročnih dolgov obremeniti prevrednotevalne finančne odhodke za razliko med knjigovodsko vrednostjo dolgov in na novo opredeljeno pošteno vrednostjo dolgov. V primeru, da je okrepitev dolgov nastala po njihovi predhodni oslavitvi, se omenjena razlika med pošteno in knjigovodsko vrednostjo dolgov knjiži kot zmanjšanje prevrednotevalnega popravka kapitala.

²³ V nabavno vrednost osnovnega sredstva se prištevajo le tisti del obresti za čas priprave osnovnega sredstva za nemoteno delovanje oziroma za čas usposobitve sredstva za delovanje.

b.) Oslabitve dolgoročnih dolgov

Dolgoročni dolgovi se lahko tudi zaradi oslabitve prevrednotujejo v zvezi z dobljenimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi instrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla manjša od njihove knjigovodske vrednosti. Pri slednjem mora biti zagotovljen pogoj, da bo na drugi strani upnik znižal ali »oslabel« svojo terjatev do našega podjetja. Prevrednotenje pomeni v tem primeru ustrezno zmanjšanje knjigovodske vrednosti do dokazane poštene vrednosti in za razliko mora podjetje povečati prevrednotevalni popravek kapitala v zvezi dolgoročnimi dolgovi.

Novost je tudi ta, da se spremembe dolgoročnega dolga, ki se nanašajo na pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo ali neopredmeteno dolgoročno sredstvo, **lahko** prikažejo v spremenjeni nabavni vrednosti teh sredstev in ne v rednih finančnih odhodkih. To določilo je povezano s SRS 1.28. in 2.29, ki določata, da se v pogodbeno dogovorjeno prevrednotevanje dolga v domači valuti zaradi ohranitve vrednosti in preračun dolga do tujine zaradi spremembe tečaja tuje valute na koncu poslovnega leta, **lahko** pripišeta opredmetenemu osnovnemu sredstvu in neopredmetenemu dolgoročnemu sredstvu (Hieng, 2001, str. 64 – 68).

Postopek prevrednotevanja dolgoročnih dolgov se razlikuje tudi glede na vrsto dolgov. Tako je pri dolgoročnih dolgovih, ki so namenjeni za trgovanje in tistih dolgovih, ki imajo funkcijo izpeljanih finančnih instrumentov, potrebno opraviti postopek prevrednotevanja, če se knjigovodska vrednost razlikuje od dejanske poštene vrednosti. Druga skupina dolgov je tista, katere bo podjetje posedovalo do zapadlosti v plačilo. Slednji se bodo prevrednotevali v primeru, če se bo njihova knjigovodska vrednost razlikovala od odplačne vrednosti. Pri oslabitvi takih dolgov je potrebno knjigovodsko vrednost zmanjšati do njihove odplačne vrednosti in preden so poravnani za razliko tudi povečati prevrednotevalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi. Pri dokončni poravnavi dolgoročnega dolga se, kot določa SRS 9.30., posebni prevrednotevalni popravek kapitala, oblikovan za vrsto dolgoročnega dolga, prenese med prevrednotevalne finančne prihodke v zvezi z dolgovi.

Nasproten postopek se opravi v primeru odprave oslabitve dolgov oziroma, če je odplačna vrednost višja od knjigovodske vrednosti. V navedenem primeru se mora zmanjšati prevrednotevalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi, ki je bil pri istih dolgoročnih dolgovih predhodno povečan.

Če na koncu povzamemo; učinki prevrednotenja dolgov se zaradi okrepitve priznavajo kot prevrednotevalni finančni odhodki, učinki prevrednotevanja zaradi oslabitve se pripoznavajo kot prevrednotevalni popravki kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi ter učinki prevrednotenja zaradi odprave oslabitve se obravnavajo kot zmanjšanje prevrednotevalnih popravkov kapitala v zvezi z dolgoročnimi dolgovi.

Notranji predpisi in dolgoročni dolgovi

Podjetje mora spremeniti notranje predpise tako, da črta vsa določila, katera opredeljujejo postopke revalorizacije dolgoročnih dolgov. Nasprotno mora podjetje dodati predpise o prevrednotevanju dolgoročnih dolgov, prav tako mora podjetje določiti pri okrepitvi dolgov načine, postopke, in odgovorne osebe, ki bodo ugotavljale pošteno vrednost dolgoročnih

dolgov. S predpisi mora podjetje podati tudi odločitev, ali bo dolgoročne dolgove oslabilo ali ne, v prvem primeru mora opredeliti načine ugotavljanja poštene vrednosti dolgoročnih dolgov, odgovornost in roke, v katerih mora biti prevrednotenje opravljeno.

3.3.3. Dolgoročne rezervacije – SRS 10

Bistvena novost pri dolgoročnih rezervacijah je v njihovi opredelitvi (Vezjak, 2002, str. 30 - 31). Pri opredelitvi dolgoročnih rezervacij SRS izrecno opozarjajo na povezanost dolgoročnih rezervacij s preteklimi dogodki, pri tem se dolgoročne rezervacije oblikujejo za obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju, daljšem od leta dni in katerih velikost je zanesljivo ocenjena (SRS 10.1.). Za oblikovanje dolgoročnih rezervacij morajo biti izpolnjeni trije pogoji:

- da obstaja sedanja obveza (pravna ali posredna) zaradi preteklega dogodka,
- da obstaja velika verjetnost, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanja gospodarskih koristi,
- da je znesek dolgoročne rezervacije moč zanesljivo izmeriti (Štrekelj, 2001, str. 69 – 72).

V primeru, da ni izpolnjen katerikoli izmed navedenih pogojev, se dolgoročne rezervacije ne sme oblikovati – s tem dolgoročne rezervacije temeljijo na t.i. pogojni obveznosti, ki se mora jasno opredeliti v bilanci stanja, izkazu poslovnega izida, izkazu finančnega izida in v izkazu gibanja kapitala.

Osnovna delitev dolgoročnih rezervacij na dolgoročno odložene prihodke in na dolgoročne vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke ostaja nespremenjena.

Tabela 6: Prikaz sestavin dolgoročnih rezervacij

Dolgoročno odloženi prihodki:	Dolgoročno vnaprej vračunane stroške:
DR za dana jamstva	DR za reorganizacijo
DR v zvezi z državnimi podporami v povezavi z osnovnimi sredstvi ali pokrivanjem določenih stroškov	DR za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb
DR v zvezi z namenskimi donacijami v zvezi z osnovnimi sredstvi ali pokrivanjem določenih stroškov	DR za pokojnine
DR v povezavi s slabim imenom	

Vir: Prirejeno po SRS 8.

V primerjavi s starimi SRS je izpuščeno oblikovanje dolgoročnih rezervacij na podlagi povečevanja vrednosti osnovnih sredstev zaradi sprememb tržnih cen. Prav tako pa s prenovljenimi SRS ni več dovoljeno oblikovati za stroške velikih popravil, katerih se je velika večina podjetij v preteklosti tudi posluževala. Slednja podjetja, ki so imela ali imajo oblikovane take rezervacije, porablja le te v skladu s starim SRS 10 iz leta 1993.

Pri razvrščanju dolgoročnih rezervacij sta se pojavili dve novi vrsti rezervacij in sicer dolgoročne rezervacije iz državnih podpor, prejetih za pokrivanje izbranih stroškov in dolgoročne rezervacije iz donacij, prejetih za pokrivanje izbranih stroškov, med drugim tudi stroškov amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih s pomočjo teh donacij (Štrekelj, 2001, 69 – 72).

Novost pri porabi dolgoročnih rezervacij se pojavi zgolj pri tistih dolgoročnih rezervacijah, ki so bile oblikovane za pokrivanje obveznosti, nastalih na podlagi danih jamstev pri prodaji proizvodov ali opravljanju določenih storitev. V tem primeru se dolgoročne rezervacije obravnavajo kot sklad za pokrivanje tveganj v primeru izvrševanja danih garancij, katere so bile dane za prodane proizvode ali opravljene storitve. Te rezervacije niso bile oblikovane za neposredno pokrivanje bodočih obveznosti ali pokrivanje teh obveznosti s prenašanjem med poslovne prihodke, temveč je njihov namen izvzeti iz izida poslovanja obračunskega obdobja in s tem tudi iz delitve dobička prihodke, ki bi bili potrebni za pokritje obveznosti, ki bodo nastale iz danih jamstev (Štrekelj, 2001, 69 – 72).

Splošna pravila glede porabljanja dolgoročnih rezervacij se niso bistveno spremenila, saj se ostale dolgoročne rezervacije porabljajo enako kot so se porabljale do sedaj, kar pomeni, da je v primeru dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov ali odhodkov njihova poraba nasprotna postavka nastalih obveznosti, za katere so bile dolgoročne rezervacije oblikovane. V primeru dolgoročno odloženih prihodkov se dolgoročne rezervacije porabljajo tako, da se prenašajo med poslovne prihodke v enakem znesku, ki pokriva obveznost. Pri slednjih so izjema dolgoročne rezervacije oblikovane za pričakovane izgube, ki se porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke.

Pomembna sprememba dolgoročnih rezervacij se pojavi pri prevrednotevanju oziroma bivšem postopku revalorizacije. Pri starih SRS se je v inflacijskih razmerah obračunavala revalorizacija, pri kateri se je saldo postavke dolgoročnih rezervacij revaloriziral s indeksom cen na drobno. Revalorizacijski učinek dolgoročnih rezervacij se je obravnaval kot postavka črpanja celotnega revalorizacijskega izida. Po prenovljenih SRS se dolgoročne rezervacije ne prevrednotujejo zaradi padca kupne moči denarja, temveč se na koncu poslovnega leta oziroma obračunskega obdobja dolgoročne rezervacije popravijo tako, da je njihova vrednost enaka sedanji vrednosti izdatkov, ki so po predvidevanjih potrebni za poravnavo obveznosti.

Iz omenjenega določila sledi, da:

- se dolgoročne rezervacije povečajo, v kolikor so predvidevanja stroškov višja kot znašajo dolgoročne rezervacije. V tem primeru je potrebno povečati knjigovodsko vrednost dolgoročnih rezervacij na eni strani in finančne odhodke na drugi strani,
- se dolgoročne rezervacije zmanjšajo, v kolikor so predvidevanja stroškov nižja kot pa znašajo oblikovane dolgoročne rezervacije. V slednji situaciji je potrebno za presežek zmanjšati knjigovodsko vrednost dolgoročnih rezervacij in povečati finančne prihodke (Štrekelj, 2001, str. 69 – 70).

Novost v veljavnih SRS je tudi obveza in dolžnost razkrivanja dolgoročnih rezervacij. Postavka razkrivanja dolgoročnih rezervacij opredeljuje, da morajo podjetja, ki niso zavezana

k reviziji razkrivati zgolj zakonsko določene informacije in podatke, ostala podjetja pa morajo razkriti vse podatke v skladu s standardom SRS 10. Slednja podjetja, ki so zavezana k reviziji, morajo za vsako vrsto dolgoročnih rezervacij razkriti razloge in pogoje za njihovo oblikovanje, metode in pomembne predpostavke, ki so bile uporabljene pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij in na koncu morajo prikazati tudi način obravnavanja nastalih razlik²⁴. Podjetje mora pri vsaki vrsti oblikovanih dolgoročnih rezervacij opredeliti tudi izpostavljenost različnim vrstam tveganja in hkrati tudi opredeliti načine varovanja pred tveganji in razkriti tudi morebitne skrite rezerve.

Notranji predpisi in dolgoročne rezervacije

Podjetje v notranjih predpisih črta določila v zvezi z oblikovanjem dolgoročnih rezervacij za velika popravila in druge, ki po novih SRS niso več del dolgoročnih rezervacij. Črta tudi vsa določila v zvezi z revalorizacijo dolgoročnih rezervacij. Če podjetje prodaja proizvode ali storitve z jamstvom, naj v notranjem aktu zapiše način ugotavljanja velikosti prihodkov od prodaje, ki naj se opredeli v okviru dolgoročnih rezervacij, kdo je odgovoren za njih pravilno oblikovanje ter način in roke obveščanja računovodstva o tem (Vezjak, 2002, str. 17 – 35).

3.3.4. Kratkoročni dolgovi – SRS 11

Za kratkoročne dolgove velja podobno kot za kategorijo dolgoročnih dolgov, bistvena novost se nanaša predvsem na vrednotenje kratkoročnih dolgov, vendar ostala določila standarda niso bila deležna večjih sprememb. Kljub temu pa se je standard SRS 11 močno približal oziroma uskladal z MRS 1 in njegovim pojmovanjem dolgov.

Pri razvrščanju dolgov je potrebno s prenovo SRS zagotoviti ločeno prikazovanje izpeljanih finančnih instrumentov²⁵, še posebej tistih, ki so namenjeni varovanju pred tveganjem. Izpeljani finančni elementi, namenjeni varovanju pred tveganjem, se lahko uvrščajo tako med kratkoročne finančne naložbe kot tudi med kratkoročne finančne obveznosti.

Novost pri opredelitvi kratkoročnih finančnih dolgov je v izločitvi čekov, katere se uvršča kot odbitno postavko v denarnih sredstvih na aktivni strani bilance stanja. Podjetja bodo ločevala tudi med dolgovi, ki jih bodo poravnala ob zapadlosti v plačilo in dolgovi, ki jih bodo imela v posesti za trgovanje (Hieng, 2001, str. 67).

Pri začetnem merjenju finančnih dolgov je novost edino v tem, da v kolikor prihaja do povečanja ali zmanjšanja kratkoročnih dolgov v naslednjem obračunskem obdobju, slednji ne

²⁴ Pri tem so razlike obravnavane kot razlike med načrtovanim oblikovanjem ter načrtovanim črpanjem dolgoročnih rezervacij in uresničeni obveznostmi in črpanjem dolgoročnih rezervacij.

²⁵ Izvedeni finančni instrument je instrument, katerega vrednost se spremeni, v kolikor se spremeni npr. obrestna mera, tečaj vrednostnih papirjev, cena blaga, indeks cen..., izvedeni finančni instrument ne zahteva začetne čiste finančne naložbe in se poravnava v prihodnosti. Primer takega finančnega instrumenta so pogodbe o opcijah, pogodba o finančni zamenjavi ipd..

povečujejo izrednih odhodkov oziroma izrednih prihodkov, temveč tudi v naslednjem obračunskem obdobju povečujejo ali zmanjšujejo poslovne ali finančne odhodke.

Bistvena sprememba pri kratkoročnih dolgovih se nanaša na prevrednotevanje. Postopek prevrednotevanja kratkoročnih dolgov je enak kot pri dolgoročnih dolgovih. Razlika je predvsem v tem, da učinkov prevrednotevanja kratkoročnih dolgov, izraženih v tuji valuti²⁶ in prevrednotevanja dolgov v domači valuti, če je zaradi ohranitve vrednosti dogovorjeno med pogodbenima strankama, ni mogoče pripisati neposredno opredmetenim osnovnim in neopredmetenim dolgoročnim sredstvom, temveč se na podlagi preračuna povečajo redni finančni odhodki in ne prevrednotevalni odhodki (Hieng, 2001, str. 68).

Notranji predpisi in kratkoročni dolgovi

Podjetje mora v notranjih predpisih kateri zadevajo kratkoročne dolgove opraviti enake postopke kot pri dolgoročnih dolgovih.

3.3.5. Kratkoročne časovne razmejitve – SRS 12

Prenovljeni računovodski standardi niso prinesli nobene vsebinske spremembe glede pasivnih časovnih razmejitev (Štrekelj, 2002, str. 120), vendar so kljub temu dodatno opredelili posamezne pojme v okviru kratkoročnih časovnih razmejitev.

Kratkoročne časovne razmejitve se po novem tako delijo na:

- usredstvene kratkoročne časovne razmejitve, ki vsebujejo kratkoročno odložene stroške, oziroma odhodke in kratkoročno ne zaračunane prihodke,
- udolgovljene kratkoročne časovne razmejitve, ki se delijo na kratkoročno vnaprej vračunane stroške, oziroma odhodke in kratkoročno odložene prihodke.

Pri pasivnih kratkoročnih časovnih razmejitvah, kot je predpisano v SRS 18, je določeno, da se kratkoročni odloženi prihodki²⁷ pojavljajo le pri storitvah, ki se opravljajo več mesecev in naročnik pri teh storitvah ne more odstopiti od pogodbe. To določbo je potrebno upoštevati tudi pri dolgoročnih rezervacijah, kljub temu, da tega SRS 10 sam ne določa.

Edina razlika med dolgoročnimi rezervacijami in pasivnimi časovnimi razmejitvami je zgolj v ročnosti. Pri pasivnih kratkoročnih časovnih razmejitvah se ne uporabljajo za velika popravila in kot je znano pri dolgoročnih rezervacijah se le ti obravnavajo kot stroški obdobja, v katerem nastanejo.

²⁶ V primeru, da pride do spremembe tečaja tuje valute v obdobju med pripoznanjem dolga in koncem poslovnega leta je postopek prevrednotenja obvezen.

²⁷ To določilo ne velja za obveznosti za predujme.

4. SKLEP

Prenova slovenskih računovodskih standardov je bila z vidika prilagajanja mednarodnim računovodskim standardom in držanja koraka s sodobnimi tendencami v gospodarskih tokovih v svetu zelo nujna. Vzroke nastanka prenovljenih računovodskih standardov tako lahko najdemo v velikih spremembah mednarodnih računovodskih standardov, spremembah v teoretskih spoznanjih in dognanjih na področju računovodenja in v spremembah v svetovnih finančnih tokovih.

Problem računovodenja dandanes je v nezmožnosti mednarodne primerjave računovodskih poročil, poudarek je predvsem na primerljivosti izkaza poslovnega izida in bilance stanja. Vendar problem ne zadeva le slovenske računovodske standarde in na njih temelječe poslovne izkaze, ampak se dotika tudi Evropske unije in njihovih računovodskih sistemov.

Razlogi neprimerljivosti računovodskih izkazov so v obstoju razlik med računovodskimi pravili posameznih držav Evropske unije, ki vodijo do nezmožnosti doseganja svetovne konkurenčnosti.

SRS so s svojo prenovo omogočili doseganje višje stopnje transparentnosti poslovanja podjetja in obenem tudi mednarodne primerljivosti poslovanja podjetja, predstavljenega v letnem poročilu. S prenovo so dosegli združitev domače računovodske šole z mednarodnimi dognanji, predstavljenimi v mednarodnih računovodskih standardih in smernicah Evropske unije. Kljub temu, da so se s prenovo SRS približali MRS, med njimi obstajajo razlike, ki so posledica nacionalnih interesov Slovenije. Najpomembnejše razlike med SRS in MRS so:

- SRS obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij, medtem ko se MRS posvečajo samo zunanjim potrebam podjetij,
- SRS obvezni za vse organizacije in ne samo za tiste katerih vrednostnice kotirajo na borzi, kot je to značilno za MRS,
- SRS obenem tudi določajo, se določila MRS uporabljajo na področju Republike Slovenije le v primeru, da je to določeno v okviru SRS.

Prenovljeni SRS prinašajo številne novosti pri merjenju in izkazovanju posameznih kategorij s tem, da so nekatere prenovljene, nekatere so izbrisane, nekatere računovodsko-ekonomske kategorije pa so bile uvedene na novo.

Pomembna sprememba prenovljenih računovodskih izkazov se pojavi že pri osnovnem vrednotenju sredstev in obveznosti do virov sredstev. V tem primeru je opazen premik od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti, ki se je naslanjalo k vrednotenju postavk po izvorni vrednosti. Načelo poštene vrednosti omogoča predvsem realnejše prikazovanje postavk in na koncu tudi primernejše in pravilnejše prikazovanje poslovnega izida, kar pomeni, da podjetje ne bo uporabljalo revalorizacije, kakršno poznajo stari SRS za reguliranje poslovnega izida.

Najodmevnejša novost prenovljenih SRS je odprava revalorizacije kot metode, s katero so podjetja spreminjala vrednost sredstev in obveznosti do virov sredstev in s tem ohranjala njihovo realno vrednost. Revalorizacijo z novimi SRS nadomešča metoda prevrednotevanja, s katero se pojavijo pojmi kot so okrepitev, oslabitev ali odprava oslabitve dolgov in sredstev,

prevrednotuje pa se tudi kapital. Praktično bo revalorizacija ostala v spremenjeni obliki – v prevrednotevanju, razlog za njen obstoj je ta, da tolar izgublja vrednost, vendar ne povzroča inflacije in ne konkurenčne obrestne mere.

SRS so uvedli splošno prevrednotevanje kapitala, ki se bo izvajalo ob 5,5% ali več odstotni spremembi tečaja SIT/EUR. Poleg splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala pa SRS uvajajo tudi posebni prevrednotevalni popravek kapitala, ki se oblikuje kot proti-postavka okrepitve sredstev ali oslabitve dolgov.

Spremembe slovenskih računovodskih standardov potiskajo slovensko računovodsko stroko v sam svetovni vrh. Slovenski računovodski standardi s tem zagotavljajo lažje, enostavnejše s spremembami na strani merjenja, vrednotenja in prikazovanja tako aktivnih kot pasivnih postavk bilance stanja poslovno odločanje subjektov poslovnega okolja podjetja (naložbenikov, posojilodajalcev, posojilojemalcev, kupcev in ostalih subjektov).

LITERATURA

1. Bergant Živko: Nekateri vidiki revalorizacije. Bančni vestnik, Ljubljana, 48 (1999), 3, str. 7 - 11.
2. Borak Neven: Poenotenje standardov ali status Que ante? Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije – argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 16 – 17.
3. Bregar Katarina: Razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 61 str..
4. Cetinski Andrej: Kako se lotiti odprave revalorizacije. Bančni vestnik, Ljubljana, 48 (1999), 3, str. 8 – 13.
5. Cetinski Andrej: Revalorizacija – resna sistemska napaka. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije – argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 17 – 19.
6. Cetinski Andrej: Novi računovodski standardi so sistemska napaka. Finance, Ljubljana, 24.01.2002. 17, str. 18.
7. Četrta smernica sveta Evropskih skupnosti. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998, 37 str..
8. Čibej Jože Andrej: Revalorizacija – previdno slovo od nujnega zla? Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije – argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 19 - 20.
9. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. Revizor, Ljubljana, 12 (2001), 1, str 28 – 43.
10. Epstein Barry j., Ali Mirza Abbas: Interpretation and Applications of International Accounting Standards, New York: John Wiley & Sons, 1999, 858 str..
11. Gregorič Petra: Usklajenost računovodskih rešitev v Evropski uniji. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000, 46 str..
12. Hieng Romana: Dolgovi v prenovljenih standardih (SRS 9 in 11). Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 64 - 68.
13. Hieng Romana: Podrobnejša predstavitev novosti v osnutkih prenovljenih SRS 5, 9, 11, 7 in 18. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVI (2000), 12, str. 62 – 76.
14. Hieng Romana et al. Izkaz stanja. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 1 – 2, str. 33 – 135.
15. Horvat Tatjana: Slovenski računovodski standardi in prevrednotenje. Gospodarski vestnik, Ljubljana, junij 2000, 22, str. 72 – 73.
16. Horvat Tatjana: Novi računovodski standardi zahtevajo precej več razkritij in uvajajo novo vrednotenje. Finance, Ljubljana, 22.10.2001, 192, str. 25.
17. Horvat Tatjana: Revalorizacije ne bo več mogoče preliti v dobiček. Finance, Ljubljana, 19.12.2001, 232, str. 7.
18. Horvat Tatjana: Prehod na nove računovodske standarde ni tako zapleten. Finance, Ljubljana, 20.12.2001, 233, str. 18.

19. Horvat Tatjana: Konferenca računovodij o novih SRS in pravilniku o računovodstvu. Finance, Ljubljana, 14.5.2002, 91, str. 18.
20. Jerič Maja: Primerjava bilance stanja slovenskih in avstrijskih podjetij. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996, 61 str..
21. Kavčič Ida: Dolgoročne rezervacije v duhu pričakovanih zakonskih sprememb. Finance, Ljubljana, 14.11.2001, 207, str. 20
22. Kavčič Slavka: Prenova bilance stanja in izkaza uspeha ter uvedba izkaza gibanja kapitala po MRS 1, 14, 33 in 34. Zbornik referatov XXXI. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, str. 111 – 127.
23. Kavšek Drago: Z novimi računovodskimi standardi smo bliže mednarodnim. Finance, Ljubljana, 18.3.2002, 52, priloga, str. 28.
24. Kodeks poklicne etike računovodje. Ljubljana: Slovenski institut za revizijo, 1998, 8 str..
25. Kodeks računovodskih načel. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXI (1994), 12, str. 9 – 52.
26. Kolenc Dejan: Novosti, ki jih prinašajo prenovljeni slovenski računovodski standardi na področju vrednotenja in prikazovanja aktivnih postavk bilance stanja. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, junij 2002, 44 str..
27. Korošec Maja: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, januar 2002, 49 str.,. pril..
28. Koželj Stanko: Spreminjanje in prenavljanje sedanjih slovenskih računovodskih standardov. Denar, Ljubljana, november 2000, 17, str. 25 –27.
29. Koželj Stanko: Prevrednotenje nekaterih gospodarskih kategorij po novem. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 24 - 27.
30. Mayr Branko: Prevrednotenje in davek od dobička. Finance, Ljubljana, 21.3.2001,44, priloga, str. 17 – 18.
31. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001, 1357 str..
32. Meigs Robert F., Meigs Walter B., Meigs Mary A.: Financial Accounting, Eighth edition. B.k.: McGray-Hill 1995, 685 str., pril..
33. Mrzlikar Romana: Izkaz poslovnega izida po slovenskih računovodskih standardih in primerjava z ZDA. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002, 42 str.
34. Odar Marjan: Indeksacija in revalorizacija v računovodstvu. Revizor, Ljubljana, X (1999), 2, str. 49 – 61.
35. Odar Marjan: Prevrednotevanje gospodarskih kategorij v osnutku sprememb slovenskih računovodskih standardov. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVII (2000), 9, str. 20 – 49.
36. Odar Marjan: Podrobnejša predstavitev novosti v osnutkih prenovljenih SRS 3, 6 in 8. Iks – revija za računovodstvo in finance. Ljubljana, XXVII (2000a), 12, str. 30 - 47.
37. Odar Marjan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož:

- Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000b, str. 377 – 392.
38. Odar Marjan: Najpomembnejše spremembe uvoda v slovenske računovodske standarde. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 13 - 23.
 39. Odar Marjan: Novosti v SRS 8 – Kapital. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001a), 12, str. 59 - 63.
 40. Odar Marjan: Najpomembnejše novosti v SRS 24 – oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001b), 12, str. 87 - 88.
 41. Odar Marjan: Uporaba računovodske predpostavke previdnosti v različnih državah. Revizor, Ljubljana, (2001c), 3 , str. 39 – 63.
 42. Odar Marjan: Prevrednotenje zaradi okrepitve: da ali ne. Finance, Ljubljana, 08.07.2002, 128, str. 16.
 43. Sedma smernica sveta Evropskih skupnosti. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998, 30 str..
 44. Slovenski računovodski standardi 1997. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997, 1 zv..
 45. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, junija 2002, 326 str..
 46. Štrekelj Vlado: Novosti v SRS 10 – Dolgoročne rezervacije. Iks – revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 69 - 72.
 47. Štrekelj Vlado: Časovne razmejitev in stroški. Zbornik referatov 5. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana, 2002, str. 117 – 132.
 48. Turk et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, april 1999, 841 str..
 49. Turk Ivan, Odar Marjan, Koželj Stanko: Osnutek sprememb uvoda v slovenske računovodske standarde. Iks, Ljubljana, 27 (2000), 5, str. 11 – 40.
 50. Vezjak Blanka: Vpliv sprememb računovodskih usmeritev na spremembe in dopolnitve notranjih predpisov. Zbornik referatov 5. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana, 2002, str. 17 – 33.

VIRI

1. Brus Marko, Prek Miro: ZGD, zakon o gospodarskih družbah s pojasnili in prakso, Ljubljana, 2000, 738 str..
2. Kocbek Marijan, Odar Marjan: Seminar: Odprta vprašanja ZGD in začetek uporabe SRS, 2002, Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 17 str..
3. Vezjak Blanka: Načrtovanje računovodskih izkazov v skladu z novimi slovenskimi računovodskimi standardi. Gradivo za seminar: Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 13. november 2001, 25 str., pril..

V diplomskem delu uporabljam naslednje kratice:

BS	bilanca stanja
DR	dolgoročne rezervacije
ES	Evropska skupnost
EU	Evropska unija
MRS	mednarodni računovodski standard(i)
OS	osnovno(a) sredstvo(a)
SIR	Slovenski inštitut za revizijo
SMRS	Svet za mednarodne računovodske standarde
SRS	slovenski računovodski standard(i)
US GAAP	United States generally accepted accounting principles (ameriški računovodski standardi)
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah