

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**SPREMEMBE V VREDNOTENJU IN IZKAZOVANJU  
OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV, KI IZHAJAJO IZ  
PRENOVLJENIH SRS**

Ljubljana, junij 2002

DRAGICA BONCELJ

## IZJAVA

Študent/ka \_\_\_\_\_ izjavljam,  
da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom

\_\_\_\_\_.

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

Podpis:

\_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2. OPREDELITEV IN DELITEV SREDSTEV</b> .....	<b>3</b>
<b>3. SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA</b> .....	<b>6</b>
3.1. OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	7
3.2. IZKAZOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	9
3.3. VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	11
3.3.1. NABAVNA VREDNOST.....	11
3.3.2. STROŠKI AMORTIZACIJE IN NABRANI POPRAVEK VREDNOSTI.....	15
3.3.3. PREVREDNOTOVANJE .....	21
3.4. USKUPINJEVANJE .....	27
3.5. RAZKRIVANJE .....	31
<b>4. BISTENE SPREMEMBE V PRENOVLJENIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH, POVEZANE Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI</b> .....	<b>32</b>
<b>5. SKLEP</b> .....	<b>39</b>
<b>6. LITERATURA</b> .....	<b>40</b>
<b>7. VIRI</b> .....	<b>41</b>

## 1. UVOD

Prenovljeni Slovenski računovodski standardi (odslej SRS) temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah. SRS so zasnovani na temeljnih računovodskih načelih iz kodeksa računovodskih načel, na Mednarodnih računovodskih standardih, upoštevajo še smernice Evropske zveze ter ostale dosežke teorije in prakse doma kakor v svetu.

Zakon o gospodarskih družbah, kot osnovni zakon, ki ureja delovanje gospodarskih družb, je bil v sedaj veljavni različici objavljen junija 2001. Spremembe se nanašajo tudi na njegovo sedmo poglavje, ki obravnava poslovne knjige in letno poročilo.

Kodeks računovodskih načel je bil v zadnji dopolnjeni obliki sprejet 22. marca 1995. Podlaga za sprejeta računovodska načela, ki podrobneje opredeljujejo pojmovanje in značilnosti računovodstva, so bile splošne opredelitve in zavestno sprejeta pravila o obnašanju računovodskih strokovnjakov. Namen teh računovodskih načel je strokovno in enotno pospeševati razvoj računovodske dejavnosti (Kodeks računovodskih načel in kodeks poklicne etike računovodje, 1995).

Svet za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee, IASC), ki skrbi za Mednarodne računovodske standarde (odslej MRS), podpira razvoj v smeri poenotenja pravil za računovodske izkaze, tako da bi bili takšni izkazi sprejeti na vseh svetovnih kapitalskih trgih. Ena od pomembnih nalog, ki si jo je zadal Svet, je pospeševati tesnejše sodelovanje in prizadevanje Evropske zveze pri svojem delu, da bodo v MRS vključeni tudi evropski predlogi in pogledi na razvoj računovodske stroke (Odar, 2000, str. 380).

V Evropi sta četrta in sedma smernica Evropske zveze edini listini, ki urejata izdelovanje računovodskih izkazov. Prva ureja izdelovanje računovodskih izkazov, druga izdelovanje skupinskih računovodskih izkazov. Obe sta že starejšega datuma in ne zadostujeta več potrebam sodobnemu razvoju računovodske stroke<sup>1</sup>.

V svetu imajo največji vpliv na razvoj na področju računovodstva Splošno sprejeta računovodska načela v Združenih državah Amerike (United States Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP), za katerih oblikovanje skrbita Ameriška državna komisija za vrednostnice (Securities and Exchange Commission, SEC) in Komisija za finančnoracunovodske standarde (Financial Accounting Standards Board, FASB). Prva ima, kot neodvisna agencija vlade Združenih držav Amerike, pravno možnost spodbujati obliko in vsebino finančnih izkazov podjetij, ki bi svoje delnice želela ponuditi javnosti. V večini je Ameriška državna komisija za vrednostnice odgovornost oblikovanja GAAP prepustila Komisiji za

---

<sup>1</sup> Četrta smernica je bila sprejeta 25. julija 1978, sedma 13. junija 1983 (Odar, 2000, str. 379).

finančnoračunovodske standarde, ki je zasebna organizacija, katere namen je uveljavljati in izboljšati standarde finančnega računovodstva in poročanja. Za zagotavljanje razvoja časovno ustreznih in uporabnih finančnih načel, je potrebno njuno tesno sodelovanje (Weygandt, Kieso, 1995, str. 6). GAAP obsegajo dogovore, postopke in pravila, ki so nujni, da se opredelijo običajni računovodski postopki v določenem času (Needles, Powers, 1998, str. 30).

V Evropi igrajo podobno vlogo Splošno sprejeta računovodska načela v Veliki Britaniji (United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles, UK GAAP<sup>2</sup>).

Prenovljene SRS je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 17. decembra 2001, saj je Slovenski inštitut za revizijo (odslej Inštitut) po zakonu o revidiranju tista institucija, ki je pristojna za določanje in objavlanje SRS. V skladu z veljavno zakonodajo jih je potrdil tudi minister za finance, po tem, ko je predhodno pridobil mnenje Gospodarske zbornice Slovenije, Obrtne zbornice Slovenije in Agencije za trg vrednostnih papirjev. Novi SRS so začeli veljati s 1. januarjem 2002.

V diplomskem delu obravnavam kategorijo opredmetenih osnovnih sredstev, kot dela premoženja podjetja, ki mu je treba nameniti precej pozornosti. Za podjetje in njegove lastnike je poleg uspešnosti poslovanja iz naslova osnovne dejavnosti, ki jo opravlja, pomembno namreč tudi učinkovito ravnanje s svojim premoženjem.

Da podjetje lahko razpolaga z določenim osnovnim sredstvom, za zagotovitev njegove pridobitve najprej potrebuje bodisi drugo vrsto sredstev bodisi vire. Potrebuje denarna sredstva, druga osnovna sredstva, lastniški kapital, posojilo ipd. Druga možnost pridobitve, poleg nakupa, je njihov najem. Po zagotovitvi finančnih sredstev za pridobitev osnovnega sredstva, to v poslovnem procesu prinaša koristi, torej omogoča ustvarjanje prihodkov. Sredstvo se zaradi svoje uporabe obrablja, zahteva razna popravila in na koncu morda ni več uporabno, saj ne prinaša več gospodarskih koristi ter zahteva nadomestitev.

Osnovna sredstva imajo torej v podjetju pomembno vlogo, uporabljajo se več let in se tudi v bilanci stanja izkazujejo več let. Ta značilnost zahteva njihovo pravilno

---

<sup>2</sup> UK GAAP in US GAAP, kakor tudi MRS, so predstavniki *angloameriške računovodske šole*. Računovodska poročila naj bi po njenem prepričanju bila osnova za sprejemanje odločitev investitorjev, predvsem na kapitalskih trgih. Načelo previdnosti je obravnavano kot eno izmed načel, ki daje uporabnikom računovodskih poročil koristne informacije. Ni pa to prednostno načelo, saj je v ospredje postavljena resnična in poštena predstavitev. Druga šola je *konservativna računovodska šola*, kamor se uvrščajo Nemčija, Japonska in smernice Evropske zveze. Uporabniki želijo informacije o sposobnosti podjetja za doseganje dobičkov, izpolnjevanje obveznosti in neomejeno poslovanje. Načelo previdnosti je prednostno računovodsko načelo, ki so mu bolj ali manj podrejena vsa druga načela. Dve glavni računovodski šoli se torej ločita po pojmovanju previdnosti. Od druge polovice devetdesetih let naprej so za računovodsko stroko značilne težnje v smeri njenega poenotenja, tako da med omenjenima šolama počasi izginjajo ostre ločnice (Čuček, 2001, str. 32).

izkazovanje. Dolgoročen vpliv, ki ga imajo na premoženje podjetja, je razlog, da se sprejete računovodske odločitve o osnovnih sredstvih težje spreminjajo.

Kasnejši nadzor nad osnovnim sredstvom omogoča tako pomembno skrbno ravnanje z njim po njegovi pridobitvi. Zaradi precejšnje vrednosti in zahtevnih pogojev je takšno ravnanje močno priporočljivo.

V okviru celotnega poslovnega procesa je potrebno skrbno načrtovati dejavnike, povezane z načinom financiranja nakupa sredstva, stroški potrebnimi z vzdrževanjem sredstva, njegovo morebitno obnovo, spremembo, zamenjavo.

Razmišljanja o tem, v kakšnem času se investicija v osnovno sredstvo povrne, je lahko del analize osnovnih sredstev, katere rezultati so koristni za boljše načrtovanje prihodnjega poslovanja.

Diplomsko delo je razdeljeno v tri vsebinsko zaokrožene dele. Kot prva so predstavljena teoretična izhodišča vrednotenja in izkazovanja kategorije, ki se v nadaljevanju navezujejo na standarde, pomembne za razumevanje obravnavane teme dela. Na koncu so opredeljene bistvene spremembe, katere izhajajo iz prenove SRS, katerim sledi sklep.

## 2. OPREDELITEV IN DELITEV SREDSTEV

**Sredstva** opredelimo kot ekonomske dejavnike, ki jih upravlja (uravnava) oziroma z njimi razpolaga podjetje in katerih vrednost je lahko objektivno določiti v trenutku pridobitve. Gre torej za premoženje podjetja v danem trenutku (Hočevar, Igličar, 1995, str. 25).

Sredstva so ekonomski dejavniki, s katerimi razpolaga podjetje in za katere se pričakuje, da bodo koristna za prihodnje poslovanje (Needles, Powers, 1998, str. 35).

Bistveno za vsako sredstvo je, da (Schroeder, Clark, 1995, str. 215):

1. izraža možno prihodnjo korist,
2. korist podjetje lahko pridobi in jo obvladuje in
3. transakcija oziroma drug dogodek, ki daje pravico ali kontrolo nad koristjo se je že zgodila.

Sredstva imajo obliko stvari, pravic in denarja, ki jih podjetje pridobi s kapitalom ali dolgovi, jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Te koristi pritekajo na več načinov, in sicer tako, da podjetje:

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

- b) zamenja sredstvo za druga sredstva,
- c) uporabi sredstva za poravnavo svojega dolga ali
- č) razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Večina sredstev je običajno povezanih s pravnimi pravicami, tudi z lastninsko pravico podjetja. Omenjena pravica pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva ni nujno bistvena. Sposobnost podjetja, da pridobiva gospodarske koristi, je običajno sicer posledica pravno zavarovane pravice, vendar je treba pri sredstvih posvetiti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti, ne zgolj pravni obliki.

Sredstva podjetja lahko delimo po različnih kriterijih.

Temeljna razčlenitev sredstev (Turk, Melavc, 2001, str. 95):

- *osnovna sredstva*, s katerimi razumemo stvari in pravice, ki zaradi sodelovanja v poslovnem procesu postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke in ki se v svojo prvotno pojavno obliko vračajo praviloma v obdobju daljšem od leta dni,
- *obratna sredstva*, s katerimi razumemo stvari, pravice in denar, ki se zaradi sodelovanja v poslovnem procesu porabijo, prehajajo iz ene pojavne oblike v drugo in se v prvotno pojavno obliko vračajo praviloma v obdobju, krajšem od leta dni,
- *finančne naložbe* se pojavljajo pri preoblikovanju dela katerekoli izmed do sedaj obravnavanih skupin sredstev, vendar niso povezane z nastajanjem prihodkov od poslovanja, temveč le z nastajanjem prihodkov od financiranja.

Osnovna in obratna sredstva so ekonomski pojem, vezan na nastajanje poslovnih prihodkov, medtem ko finančne naložbe vodijo do finančnih prihodkov.

**Osnovna sredstva** so sredstva za delo in poslovanje, katerih doba koristnosti je daljša od enega leta, pri uporabi se postopoma izrabljajo in tako izgubljeni del svoje vrednosti prenašajo na proizvode, vendar kljub večkratni uporabi ohranjajo svojo prvotno obliko (Dobeic, 1990, str. 15).

Z vidika ročnosti se sredstva ločijo na:

- *dolgoročna sredstva* in
- *kratkoročna sredstva*.

**Dolgoročna sredstva** so tista, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od leta dni. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in dolgoročne poslovne terjatve.

Dolgoročna sredstva so sredstva (Needles, Powers, 1998, str. 444):

1. katerih doba koristnosti je daljša od leta dni,
2. pridobljena za opravljanje dejavnosti,
3. ki niso namenjena nadaljnji prodaji.

Kratkoročna sredstva so tista sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od leta dni. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški, kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno nezaračunani prihodki.

Če upoštevamo, da so finančne naložbe lahko dolgoročne ali kratkoročne, sredstva delimo še na:

- *stalna sredstva* in
- *gibljiva sredstva*.

Po pretvorbi v denarno obliko so dolgoročne finančne naložbe sorodne osnovnim, kratkoročne pa bolj obratnim sredstvom.

Z vidika bilance stanja so:

- **stalna sredstva** tista sredstva, ki so navzoča in delujejo trajneje. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe,
- gibljiva sredstva so sredstva, ki se nenehno preoblikujejo. Sestavljajo jih zaloge, poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva, kratkoročno odloženi stroški in kratkoročno nezaračunani prihodki.

Stalna sredstva poleg osnovnih sredstev vključujejo še dolgoročne finančne naložbe, gibljiva sredstva pa poleg obratnih sredstev vključujejo tudi kratkoročne finančne naložbe.

Stalna sredstva so ožji pojem od dolgoročnih sredstev, ker so dolgoročne poslovne terjatve vključene med gibljiva sredstva. Hkrati pa so stalna sredstva širši pojem od osnovnih sredstev, saj stalna sredstva vsebujejo poleg opredmetenih osnovnih sredstev tudi del neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki se ne šteje med osnovna sredstva, pa tudi dolgoročne finančne naložbe.

Gibljiva sredstva so širše opredeljena kot kratkoročna, saj obsegajo tudi dolgoročne poslovne terjatve, pa tudi širše kot obratna, saj vsebujejo kratkoročne finančne naložbe.



### **3. SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA**

Najpomembnejši del standardov predstavlja uvod, saj so v njem določena pravila, ki jih podrobneje določajo posamezni standardi. Uvod v slovenske računovodske standarde te opredeli kot obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja<sup>3</sup>. Standardi določajo pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe. V uvodu so predstavljena splošna izhodišča za ustroj standardov, zato je treba vsak SRS brati v povezavi z uvodom, ki rešuje splošna vprašanja, medtem ko so posebna vprašanja obravnavana v posameznih standardih.

Vsak slovenski računovodski standard ima več poglavij. V uvodnem poglavju A sta pojasnjena namen in področje SRS, njegova teoretska podlaga in povezava z drugimi SRS, MRS in smernicami Evropske zveze. Standard v ožjem pomenu obsega poglavje B. Praviloma je razdeljen na podpoglavja, še zlasti če obravnava posamezne gospodarske kategorije, pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovemu prevrednotenju ali prikazovanju v skupinskih (konsolidiranih) računovodskih izkazih. Posebej so predstavljene tako določbe o potrebnih razkritjih v računovodskih izkazih za zunanje uporabnike kakor tudi zahteve pri zunanjem poročanju, ki morajo biti nujno izpolnjene, njihove preostale določbe pa se obravnavajo kot strokovni napotki za notranje poročanje. Poglavje C vsebuje opredelitve nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu, da bi bil ta bolj razumljiv. Poglavje Č vsebuje potrebna pojasnila standarda, poglavje D pa datum sprejetja standarda in začetka njegove uporabe.

Vsebinsko opredmetenih osnovnih sredstev določajo predvsem naslednji standardi:

- SRS 1 (2002) – Opredmetena osnovna sredstva,
- SRS 13 (2002) – Stroški amortizacije,
- SRS 24 (2002) – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

Prva dva zgoraj omenjena standarda sta del tistih 19 splošnih<sup>4</sup> SRS, ki urejajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij. V vsebini poglavja B, ki predstavlja glavne opredelitve posameznega standarda, so obravnavane te lastnosti opredmetenih osnovnih sredstev oziroma stroškov amortizacije:

---

<sup>3</sup> Gre za celoten proces računovodskega delovanja. Računovodstvo je pri tem ustroj računovodenja (Turk, 1999, str. 14).

<sup>4</sup> Splošnih je prvih 30 SRS in izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela. Obstajajo še posebni SRS, od številke 31 naprej, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v podjetjih posameznih vrst ali posebnosti računovodenja, ko niso izpolnjene temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani SRS.

- razvrščanje,
- pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj,
- začetno računovodsko merjenje,
- prevrednotovanje,
- uskupinjevanje in
- razkrivanje.

V zvezi z obliko bilance stanja za zunanje poslovno poročanje so obravnavane naslednje lastnosti:

- razvrščanje izkazov stanja za zunanje poslovno poročanje,
- osnovno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje,
- prilagojeno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje,
- uskupinjevanje bilanc stanja za zunanje poslovno poročanje in
- razkrivanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje.

### 3.1. OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

**Opredmeteno osnovno sredstvo** je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo več kot v enem obračunskem obdobju (SRS 1.1).

Definicija opredmetenih osnovnih sredstev se v MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema) bistveno ne razlikuje. Opredeljena so kot opredmetena sredstva, ki:

- a) jih ima podjetje, da jih uporablja pri proizvodnji proizvodov ali opravljanju storitev, daje v najem drugim ali jih uporablja za pisarniške namene ter
- b) jih bo pričakovanju uporabljalo v več kot samo enem obdobju.

Nepremičnine, naprave in oprema (opredmetena osnovna sredstva) predstavljajo glavni vir sredstev prihodnjih zmožnosti storitev podjetja. Njihovo vrednotenje je za uporabnike izkazov pomembno, zato ker predstavljajo premoženje, ki bo v prihodnje na razpolago podjetju in lahko kaže na nekatere pokazatelje bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder, Clark, 1995, str. 307).

Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodjalna in druga oprema, osnovna čreda in večletni nasadi (Hočevnar, Igličar, 1995, str. 28):

- vloga *zemljišča* je v tem, da daje prostor, na katerem posluje podjetje. To pomeni, da jih podjetje neposredno uporablja za opravljanje svoje dejavnosti (na primer kmetijstvo, rudarstvo) oziroma posredno, to je, da na njih stojijo zgradbe podjetja,

- z *zgradbami* gre za objekte visoke gradnje (skladišče, tovarna, upravna zgradba), nizke gradnje (ceste, telefonski vodi), vodne gradnje (jezovi, vodni kanali) in rudarska dela gradbenega značaja (vhod do vrtine),
- *oprema* obsega stroje, naprave in napeljave, sredstva prevoza in zvez, laboratorijsko opremo, inštrumente in orodja, inventar in drugo opremo,
- *dolgoletni nasadi* kot osnovno sredstvo imajo biološko dobo trajanja daljšo od leta dni in obsegajo sadovnjake, vinograde, hmeljnike in druge dolgoletne nasade,
- *osnovna čreda* obsega vso čredo razen tiste v pitanju. Osnovno čredo sestavlja plemenska in delovna živina, odrasla živina in mladiči, velika, srednja in mala živina.

Finančni najem je tisti najem, pri katerem se na najemnika prenesejo vsa pomembna tveganja in pomembne koristi, povezani z lastništvom nad najetim opredmetenim osnovnim sredstvom. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče enostransko razveljaviti. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček (SRS1.42). *Opredmeteno osnovno sredstvo, vzeto v finančni najem*, se izkazuje v skupini sredstev iste vrste, vendar ločeno od njih. Po SRS 1.52 mora, da praviloma lahko govorimo o finančnem najemu, biti izpolnjen eden izmed teh pogojev:

- a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika. Pogoj je izpolnjen, če to nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe,
- b) najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil,
- c) trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne.

Za dobo koristnosti osnovnega sredstva se šteje doba koristnosti sredstva pri najemodajalcu. V vseh tistih primerih, ko je najemno obdobje enako 75 % dobe koristnosti sredstva ali daljše, se šteje, da gre za finančni najem.

Če najemno obdobje ni enako 75 % dobe koristnosti v najem vzetega osnovnega sredstva ali daljše, v najemni pogodbi pa je določeno, da se lahko podaljša najmanj do 75 % dobe koristnosti osnovnega sredstva, in je pričakovati, da bo do takega podaljšanja tudi prišlo, gre za finančni najem.

- č) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnini večja ali enaka kot skoraj celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema, zmanjšana za državne podpore in dobropise na račun plačila davkov, ki jih ima tedaj najemodajalec. Prenos lastništva se na koncu lahko izkaže ali ne,
- d) sklenjena je najemna pogodba, po kateri dá najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika in ima po koncu najema gospodarski pomen le zanj.

Vsak najem, ki ni finančni, je *poslovni*.

Jasneje je opredeljen najem nepremičnin, predvsem zemljišč in zgradb. Med poslovne ali finančne najeme se uvršča na enak način kot najemi drugih sredstev. Najemodajalec in najemnik morata v pogodbi jasno opredeliti, za kakšno vrsto najema gre (SRS 1.54).

Sestavni del dolgoročnih finančnih naložb so *stvari, dane v finančni najem*, saj same niso ali ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva.

Ločevati je potrebno naslednje skupine opredmetenih osnovnih sredstev:

- a) opredmetena osnovna sredstva, ki se še *gradijo ali izdelujejo*,
- b) opredmetena osnovna sredstva, ki so že *usposobljena za uporabo*,
- c) opredmetena osnovna sredstva, ki se *trajno ne uporabljajo*, čeprav so še *uporabna*.

Opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi so stvari, ki so v stopnji usposabljanja za uporabo in za katere se utemeljeno pričakuje, da bodo za uporabo tudi usposobljena. Njihova vrednost se povečuje z večanjem stopnje dokončnosti. Opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe so tista, ki so trajno izgubila možnosti za uporabo v podjetju, kar še ne pomeni, da niso več uporabna za nekoga drugega. Pomembno je, da sredstva, ki ga trenutno ali začasno ne uporabljamo, še ne moremo opredeliti kot opredmeteno osnovno sredstvo zunaj uporabe (Zupančič, 2001, str. 29).

### 3.2. IZKAZOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Novi standardi odslej za gospodarske kategorije dodajajo opredelitev pripoznanj in njihovega odpravljanja. Opredmeteno osnovno sredstvo se v knjigovodskih razvidih<sup>5</sup> in bilanci stanja **pripozna**, če:

- je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim in
- je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

V kolikor se pri opredmetenem osnovnem sredstvu ugotovijo kakovostne spremembe,

- povezane z ločevanjem stvari, ki se gradijo ali izdelujejo, od stvari, ki so že usposobljene za uporabo,
- povezane s spremembo pogojev za finančni najem ali
- povezane z ločevanjem stvari, ki se uporabljajo od tistih, ki se trajno ne uporabljajo, čeprav so še uporabna, je takšne spremembe treba prikazati tudi v knjigovodskih razvidih.

---

<sup>5</sup> *Knjigovodski razvidi*, ki so posledek ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov, so po SRS 22.1 poslovne knjige. *Poslovne knjige* so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke in so razvidni iz knjigovodskih listin.

**Pripoznanje** opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se **odpravi**, če se sredstvo odtuji ali se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih gospodarskih koristi.

Opredmetena osnovna sredstva se v **knjigovodskih razvidih izkazujejo** z nabavnimi vrednostmi in z nabranimi popravki vrednosti. *Nabavna vrednost* je dejanska ali prevrednotena naložba v pridobljeno opredmeteno osnovno sredstvo. *Nabrani popravek vrednosti* je dejanska ali prevrednotena vrednost takšnega osnovnega sredstva, ki je kot amortizacija prešla med stroške oziroma poslovne odhodke oziroma se zaradi njegove okrepitve praviloma pokriva v breme posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala ali pa se zaradi njegove oslabitve šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek.

Deleži v opredmetenih osnovnih sredstvih, ki so last več oseb, se obravnavajo posebej.

*Opredmetena osnovna sredstva, ki se ne uporabljajo trajno*, čeprav so še uporabna, se izkažejo po knjigovodski vrednosti na dan izločitve iz uporabe.

**V bilanci stanja** se opredmetena osnovna sredstva **izkazujejo** samo z *neodpisano vrednostjo*, to je z razliko med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti. Neodpisana vrednost je knjigovodska vrednost<sup>6</sup> opredmetenih osnovnih sredstev. Neodpisani vrednosti je vedno enaka nabavna vrednost osnovnih sredstev v obliki stvari, ki se ne amortizirajo.

**Vrstni red in razčlemba postavk** opredmetenih osnovnih sredstev **v bilanci stanja** mora biti za velika in srednja podjetja<sup>7</sup> v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah taka:

1. Zemljišča in zgradbe:
  - a) zemljišča,
  - b) zgradbe.
2. Proizvajalne naprave in stroji.
3. Druge naprave in oprema.
4. Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo:

---

<sup>6</sup> *Knjigovodska vrednost* kategorije je vrednost, izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine. Če so na ločenih kontih popravkov vrednosti prikazani pribitki k vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, pa se šteje kot knjigovodska vrednost pobotana vrednost obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih. Takšna je na primer neodpisana vrednost kakega sredstva.

<sup>7</sup> Družbe se po 52. členu zakona o gospodarskih družbah razvrščajo na majhne, srednje in velike z uporabo naslednjih meril:

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu,
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta.

- a) predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev<sup>8</sup>,
- b) opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi.

Kjer obstajajo biološka sredstva, pa še:

- 5. Osnovna čreda in
- 6. Večletni nasadi.

### **3.3. VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV**

#### **3.3.1. NABAVNA VREDNOST**

Učinki odločitev posloводства, ki so povezani z dolgoročnimi sredstvi, so najbolj očitni na področju aktive in čistega dobička podjetja (Needles, Powers, 1998, str. 443).

Odločitve za nakup oziroma pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev so kompleksne in zahtevajo celovito obravnavo. V mnogih podjetjih ta sredstva predstavljajo glavna proizvodna sredstva. Uporabljajo se za proizvodnjo izdelkov ali za opravljanje storitev, ki jih podjetje prodaja svojim kupcem. Zneski investicij so lahko precej visoki, kot na primer v večini proizvodnih podjetij. Na drugi strani, na primer, opredmetena osnovna sredstva v bilanci stanja niso tako pomembna v podjetju, ki se ukvarja s računalniškimi programskimi rešitvami. Uporabniki računovodskih izkazov morajo za sprejemanje pomembnih odločitev oceniti informacije o opredmetenih osnovnih sredstvih. Tako posojilodajalce zanima vrednost teh sredstev kot dejavnik, ko se odločajo o tem, ali odobriti posojilo ali ne. Bodoči lastniki morajo oceniti, ali opredmetena osnovna sredstva kažejo dolgoročne možnosti in ali lahko prinašajo dobičke (Porter, Norton, 1998, str. 362).

Določanje nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev je predstavljeno v pod poglavju SRS 1 Začetno merjenje opredmetenih osnovnih sredstev.

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Ta se razlikuje glede na način pridobitve posameznega opredmetenega osnovnega sredstva.

*Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva vsebuje vse stroške, ki so razumni in potrebni za usposobitev za njihovo uporabo. Vključeni so stroški, kot so prevoz, zavarovanje med prevozom in montaža, saj so nujni za delovanje sredstev. Zato se razporejajo v dobi koristnosti sredstev in niso strošek obdobja, v katerem so nastali (Needles, Powers, 1998, str. 449).*

---

<sup>8</sup> Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva, ki se v bilanci stanja izkazujejo pri opredmetenih osnovnih sredstvih, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

Nabavna vrednost je najlažje določljiva v primeru, ko gre za denarne transakcije. Enaka je torej plačanim denarnim sredstvom, povečanim za stroške, ki so nujni, da se sredstva lahko sploh uporabljajo. V primeru, ko je nakup opredmetenih osnovnih sredstev financiran s pridobitvijo posojila, se obresti ne vključijo v njihovo nabavno vrednost, ampak so stroški izposoje denarja, torej financiranja (Needles, Powers, 1998, str. 449).

Izjema so obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo (torej med njegovo gradnjo), ki lahko sestavljajo nabavno vrednost tega opredmetenega osnovnega sredstva, predvsem če nastaja dlje, kot traja obračunsko obdobje (SRS 1.11). Splošna usmeritev, da se obresti, ki jih plačamo za izposojen denar, obravnavajo kot strošek obdobja, v katerem nastanejo, ima namreč izjemo. V kolikor podjetje izdeluje oziroma gradi sredstvo v daljšem časovnem obdobju in si za izgradnjo sposodi denar, se znesek obresti, ki se naberejo v času izgradnje, ne obravnava kot odhodek za obresti. Nasprotno, obresti se morajo vključiti v nabavno vrednost sredstva (Porter, Norton, 1998, str. 364).

Če je treba *zaradi graditve nove zgradbe, ki bo del osnovnih sredstev podjetja, obstoječo, ki je del osnovnih sredstev podjetja, odstraniti*, je njena neodpisana vrednost strošek priprave gradbišča, ki se lahko všeteje v nabavno vrednost nove zgradbe (SRS 1.46).

*Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju*, zajema stroške, ki nastanejo zaradi zgraditve ali izdelave, in posredne stroške zgraditve ali izdelave, ki se mu lahko pripišejo. V nabavno vrednost ni mogoče všteti stroškov, ki niso prispevali k njegovemu nastajanju ali, ki jih trg ne prizna, možno pa je vanjo všteti stroške obresti od posojil za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo. Pomembno pri tem je, da nabavna vrednost tako izdelanega sredstva, ne sme biti večja od vrednosti istovrstnega sredstva, pridobljenega z nakupom.

*Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo za neistovrstno osnovno sredstvo*, je *poštena vrednost*<sup>9</sup> pridobljenega osnovnega sredstva.

*Nabavna vrednost osnovnega sredstva v obliki stvari, pridobljenega z zamenjavo za drugo osnovno sredstvo*, ki služi istemu namenu v isti dejavnosti in ima podobno pošteno vrednost (to je istovrstno sredstvo), je enaka neodpisani vrednosti odtujenega osnovnega sredstva. Pri tem se upošteva razlika, plačana oziroma prejeta v gotovini oziroma drugačno dano ali prejeto nadomestilo. *Podoben namen v istovrstni poslovni dejavnosti* pomeni, da se pridobljeno opredmeteno osnovno

---

<sup>9</sup> *Poštena vrednost* je znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščenima in voljnima strankama v preišljenem poslu (SRS 1.42).

sredstvo uporablja za opravljanje istovrstnih dejavnosti. Tako so istovrstna osnovna sredstva sredstva, ki omogočajo računalniško obdelovanje podatkov, ustvarjanje enakih ali podobnih proizvodov in podobno, pa tudi gradbeni objekti, namenjeni administrativnim službam (pisarniški prostori) ali gradbeni objekti, namenjeni proizvodnji (proizvajalne dvorane). Pogoji, da gre za *podobno pošteno tržno vrednost*, pomeni, da pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva z zamenjavo ne povzroči oškodovanosti oziroma pomembne spremembe vrednosti premoženja. Zato je treba pri presojanju, ali gre za podobno pošteno tržno vrednost, upoštevati tudi dogovorjeno plačilo razlike ali drugačno nadomestilo (SRS 1.48).

*Opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga podjetje pridobi z zamenjavo za delnice ali druge vrednostne papirje*, se knjigovodsko razviduje po njegovi poštenu vrednosti ali po poštenu vrednosti danih vrednostnih papirjev, odvisno katera vrednost je jasneje določljiva.

*Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali (po novem tudi) donacijo*, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ni znana, pa po poštenu vrednosti. Državne podpore in donacije za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti, temveč se vštevajo med dolgoročne rezervacije in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.

*Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu<sup>10</sup> drugega podjetja*, ki s tem preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, se zajemajo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po dotedanjih knjigovodskih vrednostih. V kolikor je naložba v pridobitev čistega premoženja prevzetega podjetja večja ali manjša od pridobljenega čistega premoženja, je pri tem nastalo dobro ali slabo ime mogoče obravnavati kot povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v obsegu, ki je opravičljiv glede na nova osnovna sredstva iste vrste ob upoštevanju njihove preostale dobe koristnosti.

*Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega s finančnim najemom*, je enaka njegovi poštenu vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin<sup>11</sup>, in sicer tisti, ki je manjša. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je razobrestovalna (diskontna) mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti, drugače pa je predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik.

---

<sup>10</sup> Prevzem podjetja pomeni nakup tolikšnega deleža njegovih delnic, da lahko prevzemnik prek skupščine delničarjev preglasuje preostale delničarje in pomembno vpliva na odločitve glede vodenja podjetja (kontrolni delež) ter lahko, ni pa nujno, prevzeto podjetje pripoji prevzemnemu podjetju ali podjetju v lasti prevzemnika (Odar, 2000a, str. 25).

<sup>11</sup> *Najmanjša vsota najemnin* je znesek, ki ga najemnik plača ali ga plačuje med trajanjem najema in od katerega so odšteti stroški za storitve in davki, ki jih je moral plačati najemodajalec, a jih bo dobil vrnjene, in sicer pri najemniku skupaj z vsemi zneski, za katere jamči najemnik, z njim povezana stranka ali pa kaka druga neodvisna stranka (SRS 1.42).



*Večletni nasadi (plantaže)* se ocenjujejo po nabavni vrednosti, ki zajema stroške njihove ureditve in nege do konca leta, v katerem postanejo rodni oziroma primerni za uporabo.

*Osnovna čreda* se ocenjuje po nabavni vrednosti, ki zajema stroške njene pridobitve in reje do meseca, v katerem postane primerna za izkoriščanje.

Nakup opredmetenih osnovnih sredstev je pomembna odločitev za podjetje. Ravno tako pa je za podjetje pomembno tudi, da skrbi za (Weygandt, Kieso, 1995, str. 391):

- 1) vzdrževanje sredstev v primernem stanju,
- 2) nadomeščanje uničenih ali zastarelih sredstev in
- 3) nakup proizvodnih sredstev, kot je potrebno in nujno.

Opredmeteno osnovno sredstvo v dobi svoje koristnosti, kot je že bilo omenjeno, zahteva popravila, dodatne dele in izboljšave. Popravila so potrebna za ohranjanje tekoče učinkovitosti in pričakovane prihodnje produktivnosti sredstva. Običajno gre za manjše zneske, ki se pojavljajo precej pogosto. Takšni stroški prinašajo koristi tekočemu obračunskemu obdobju, zato se tudi navadno takrat pripoznajo kot odhodki (Weygandt, Kieso, 1995, str. 402).

Omenjeno vsebino SRS 1.16 obravnava takole:

*'Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev so namenjena (je namenjeno) obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev. Navadno se pripoznajo kot odhodki, kadar se pojavijo. Računovodsko obravnavanje vrednosti porabe v zvezi s popravili ali vzdrževanjem opredmetenih osnovnih sredstev, ki sledi njihovi pridobitvi, je odvisno od okoliščin, upoštevanih pri začetnem računovodskem merjenju in pripoznanju zadevne postavke opredmetenih osnovnih sredstev ter od tega, ali je kasnejša vrednost porabe mogoče dobiti povrnjeno.'*

Dodatni deli in izboljšave so namenjeni povečanju tekoče učinkovitosti, proizvodnih zmogljivosti ali pričakovane dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva. Ti stroški so običajno pomembni in se pojavljajo neenakomerno v dobi razpolaganja z opredmetenim osnovnim sredstvom. Stroški za dodatne dele in izboljšave povečujejo zneske investicij podjetja v proizvodne zmogljivosti. Dodatni deli običajno povzročijo večji fizični obseg in večjo proizvodno zmogljivost. Znesek poveča nabavno vrednost tistega sredstva, na katerega se nanaša. V kolikor izboljšava ne podaljšuje dobe koristnosti sredstva, znesek poveča nabavno vrednost sredstva. V nasprotnem primeru stroški zmanjšujejo amortizacijski popravek. Razlog je v tem, da ta strošek izboljša del nabranega popravka vrednosti na sredstvu (Weygandt, Kieso, 1995, str. 403).

SRS te vsebine opredeli enako, in sicer, če v primeru, da se pojavijo *stroški v zvezi opredmetenim osnovnim sredstvom*, lahko po SRS 1.15 kasneje nastali takšni stroški povečajo njegovo nabavno vrednost, *v kolikor se povečajo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi*. Stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, najprej zmanjšajo do takrat obračunani amortizacijski popravek njegove vrednosti. S podaljšanjem dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je mišljeno podaljšanje prvotno opredeljene dobe, v kateri se opredmeteno osnovno sredstvo amortizira.

### 3.3.2. STROŠKI AMORTIZACIJE IN NABRANI POPRAVEK VREDNOSTI

Osnovna sredstva z uporabo postopoma prenašajo svojo vrednost na proizvode in storitve ali v prodajno vrednost prodanega trgovskega blaga. Ta vrednost se končno pojavi v denarni obliki amortizirljivih sredstev, s katerimi podjetje nadomešča stara osnovna sredstva ali kupuje nova (Turk, Melavc, 2001, str. 94).

Osnovna sredstva se v podjetju praviloma uporabljajo več let. Ker se od njih pričakuje uporaba v daljšem časovnem obdobju, se evidentirajo kot sredstvo in ne kot strošek, v obdobju njihove pridobitve (Weygandt, Kieso, 1995, str. 93).

Z uporabo v poslovnem procesu se osnovna sredstva obrabljajo. Z njihovo amortizacijo se nadomešča zmanjševanje vrednosti osnovnih sredstev v breme prihodkov poslovanja. Gre za način ugotavljanja zmanjševanja nabavnih vrednosti osnovnih sredstev ter prenašanja teh vrednosti v vrednosti učinkov dela, z realizacijo katerih naj se bi zagotovila sredstva za njihovo nadomestitev (Grapulin, 2000, str. 14).

SRS 13.28 opredeli **amortiziranje** kot razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, ki ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapuščajo in praviloma pomenijo stroške. Razporejanje vrednosti se nanaša samo na *amortizirljiva sredstva*, to so tista, ki:

- a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta,
- b) imajo omejeno dobo koristnosti ter
- c) so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

Neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva se zmanjšuje z amortiziranjem. Neodpisana vrednost ne sme biti večja od vrednosti nadomestljive<sup>12</sup> v preostali dobi koristnosti oziroma od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja, kar se zagotovi s pravilnim amortiziranjem.

---

<sup>12</sup> Nadomestljiva vrednost je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se lahko nadomesti z zneski amortizacije med njegovo uporabo ali s čisto iztržljivo vrednostjo ob njegovi prodaji.

Amortiziranje je postopek razporejanja vrednosti, *ne* postopek določanja vrednosti sredstva. Računovodje ne poskušajo meriti sprememb v tržni vrednosti sredstva med lastništvom nad njim, ker opredmetena osnovna sredstva niso namenjena prodaji. Tako se knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva lahko pomembno razlikuje od njegove tržne vrednosti (Weygandt, Kieso, 1995, str. 394).

**Amortizacija** je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek, razen v primeru zmanjšanja prevrednotovalnega popravka kapitala. Amortizacija, obračunana za vsako obračunsko obdobje, se torej praviloma pripozna kot strošek oziroma poslovni odhodek tega obdobja. Predstavlja zmnožek amortizacijske osnove<sup>13</sup> in amortizacijske stopnje.

Opredmeteno osnovno sredstvo se **začne amortizirati** prvi dan naslednjega meseca potem, ko se je začelo uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno. V dobi koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva se mora dosledno razporejati njegov amortizirljivi znesek med obračunska obdobja kot tedanja amortizacija. *Amortizirljivi znesek* je nabavna vrednost, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost. *Preostala vrednost* pa je tista vrednost, po kateri bi bilo mogoče amortizirljivo sredstvo prodati po poteku dobe koristnosti in bi jo lahko primerjali s čisto iztržljivo vrednostjo<sup>14</sup>.

Preostalo vrednost presodi podjetje le pri pomembnih postavkah, pri tem pa mora upoštevati tudi stroške likvidacije osnovnega sredstva. Če so ti večji kot ocenjena preostala vrednost, se preostala vrednost ne opredeli.

Osnovna sredstva med uporabo izgubljajo svojo vrednost. To izgubljanje vrednosti ali amortiziranje organizacija prikazuje kot **strošek amortizacije** (Turk et al., 1999, str. 67).

Stroški amortizacije se pripoznavajo na podlagi doslednega razporejanja amortizirljivih zneskov opredmetenih osnovnih sredstev po posameznih obračunskih obdobjih, v katerih izhajajo iz njih gospodarske koristi.

Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne

---

<sup>13</sup> *Amortizacijska osnova* je vrednost, od katere se obračunava amortizacija; pri enakomernem časovnem amortiziranju je enaka amortizirljivemu znesku, pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko enaka vsakokratni neodpisani vrednosti.

<sup>14</sup> *Čista iztržljiva vrednost* je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za prodajo.

učinke. Lahko se zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja.

Stroške amortizacije *opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih z državnimi podporami ali z donacijami*, se izkazuje posebej. Za ustrezno obračunane stroške amortizacije se zmanjšujejo dolgoročne rezervacije, ki na drugi strani pomenijo prihodke posameznega poslovnega leta.

Stroški amortizacije *s finančnim najemom pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev* se obračunavajo posebej.

SRS zahtevajo **posamično** obračunavanje amortizacije osnovnih sredstev in ne več skupinsko<sup>15</sup>.

Podjetje mora za amortizirljivo opredmeteno osnovno sredstvo določiti:

1. **dobo koristnosti**, v kateri bo posamezno opredmeteno osnovno sredstvo predvidoma uporabljalo. Doba koristnosti je odvisna od pričakovanega fizičnega izrabljanja, pričakovanega tehničnega in ekonomskega staranja ter pričakovanih zakonskih ali drugih omejitev uporabe. Upošteva se tista, ki je glede na našete dejavnike najkrajša. Doba koristnosti je mogoče določiti tudi z zmogljivostjo osnovnega sredstva oziroma s številom enot, ki jih osnovno sredstvo lahko naredi v času uporabe. Že določena doba koristnosti ni nespremenljiva za celotno obdobje uporabe. Podjetje mora pri pomembnejših postavkah ob končnih obračunih amortizacije za vsako poslovno leto preverjati prvotno postavljene dobe koristnosti. Če so pričakovanja za bodoča obdobja bistveno drugačna od ocen, je treba amortizacijske stopnje preračunati za sedanja in prihodnja obdobja. Učinek take spremembe je treba opisati v obračunskem obdobju, v katerem pride do nje.

Pri določanju ocenjene dobe koristnosti sredstva naj se upoštevajo vsi pomembni podatki in informacije, tudi (Needles, Powers, 1998, str. 452):

- 1) pretekle izkušnje s podobnimi sredstvi,
- 2) sedanje stanje sredstva,
- 3) politika podjetja, v zvezi s popravili in vzdrževanjem,
- 4) sedanji trendi v tehnologiji in industriji in
- 5) lokalni pogoji (na primer vreme).

Vsa opredmetena osnovna sredstva, razen zemljišč, imajo omejeno dobo koristnosti, torej se njihova uporabnost v času zmanjšuje (Porter, Norton, 1998, str. 365).

---

<sup>15</sup> Po SRS se skupinsko lahko obračunava drobní inventar, če se podjetje tako odloči. Skupinsko se kot drobní inventar lahko izkazuje opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 evrov. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 100 evrov, se lahko razporedi med material (SRS 1.43).

2. **amortizacijsko stopnjo**, kateri je osnova doba koristnosti, in je:

- pri enakomernem časovnem amortiziranju razmerje med vrednostjo, ki se v posameznih letih prenaša na poslovne učinke, in amortizacijsko osnovo,
- pri padajočem časovnem amortiziranju pa je lahko tudi razmerje med preostalo dobo koristnosti in celotno dobo koristnosti.

Podjetje določi letno stopnjo amortizacije ali v odstotku kot časovne ali kot funkcionalne, pri čemer so časovne amortizacijske stopnje lahko določene kot enakomerne, rastoče ali padajoče.

Amortizacijske stopnje, ki so predpisane pri sestavljanju davčne prijave, niso tudi podlaga za amortiziranje v knjigovodskih razvidih poslovnega izida. Zakon o davku od dobička pravnih oseb določa za skupine osnovnih sredstev najvišje, še neobdavčljive amortizacijske stopnje (Tabela 1). Če torej amortizacija v poslovni bilanci presega tisto, določeno s tem zakonom, je razlika med njima obdavčena.

Tabela 1: Najvišje letne amortizacijske stopnje po zakonu o davku od dobička pravnih oseb

Amortizacijske skupine	Najvišje letne amortizacijske stopnje (v %)
1. Gradbeni objekti	10
1.1. Stavbe	5
1.1.1. Ceste, komunalni objekti, zgornji ustroj železniških prog	14,3
2. Oprema, vozila, mehanizacija...	33,3
2.1. Oprema za opravljanje dejavnosti rudnikov ter za raziskovanje, pridobivanje in prenos nafte in plina	20
2.2. Oprema za vodno gospodarstvo, vodovod in kanalizacijo	14,3
2.3. Oprema za gojitev, varstvo in izkoriščanje gozdov ter gojitev in lov divjadi	50
2.4. Računalniki in računalniška oprema	50
3. Večletni nasadi	14,3
3.1. Maline, robide in ribez	33,3
3.2. Hitrorastoče drevje	33,3
4. Osnovna čreda	50
5. Druga vlaganja	33,3
5.1. Dobro ime	20

Vir: Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 1993.

3. **metodo amortiziranja**, na podlagi določenih amortizacijskih stopenj. Za metodo amortiziranja se je treba samostojno odločiti in jo tudi dosledno uporabljati. Razvile so se številne metode amortiziranja, saj je zmanjševanje koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev povezano z vrsto faktorjev (Porter, Norton, 1998, str. 365).

*Časovno amortiziranje* je obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti, medtem ko je *uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje* obračunavanje amortizacije glede na dejansko uporabo v določenem obdobju.

Uporabljena metoda amortiziranja odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Standard torej povezuje obračun amortizacije (s tem tudi stroške amortizacije) z gospodarskimi koristmi.

Spremembo metode obračunavanja amortizacije dopuščajo le spremenjene okoliščine poslovanja. V tem primeru SRS določajo, da je učinke takšnih sprememb treba izmeriti in jih razkriti v obračunskem obdobju, v katerem se spremeni metoda amortiziranja.

*Nadomestni deli<sup>16</sup> večjih vrednosti* se praviloma obravnavajo kot opredmetena osnovna sredstva, ki se *amortizirajo ne glede na začetek uporabe, nadomestni deli, ki se uporabljajo pri enem samem osnovnem sredstvu, pa se amortizirajo v dobi koristnosti tega sredstva.*

*Amortiziranje osnovnih sredstev, vzetih v finančni najem*, mora biti usklajeno z amortiziranjem drugih podobnih opredmetenih osnovnih sredstev. V kolikor ni zagotovila, da bo po preteku pogodbenega roka najemnik prevzel lastništvo, je potrebno za takšna opredmetena osnovna sredstva obračunavati amortizacijo najkasneje do konca trajanja finančnega najema ali v dobi koristnosti, odvisno, katero obdobje je krajše.

Najemnik *pri poslovnem najemu* izkazuje le stroške najemnine. V primeru *poslovnega najema*, ko obravnavano podjetje da osnovno sredstvo v najem, ga mora *amortizirati* po enakih pravilih amortiziranja kot veljajo za druga osnovna sredstva v obliki stvari.

---

<sup>16</sup> Nadomestni deli se kupujejo in z njimi zamenjujejo deli opredmetenih osnovnih sredstev za različne namene, ki so pogosto odvisni tudi od tehničnih okoliščin delovanja, zato se računovodsko obravnavajo v skladu z dejansko namembnostjo. *Nadomestni deli, namenjeni popravilom ali vzdrževanju, se obravnavajo kot material za vzdrževanje*, ki se ob nabavi prenese v vrednost zaloga materiala, po vgraditvi pa se njihova vrednost zmanjša v breme stroškov materiala (SRS 1.44).

Višino amortizacije določajo štirje faktorji (Needles, Powers, 1998, str. 452):

- 1) nabavna vrednost,
- 2) preostala vrednost,
- 3) amortizirljivi znesek in
- 4) ocenjena doba koristnosti.

Amortizacija se **med letom** obračunava **začasno**. Začasno amortizacijo se mora na koncu leta popraviti za spremembe, ki so nastale v stanju osnovnih sredstev med letom in zaradi spremenjenih okoliščin, ki zahtevajo spremembo izbrane metode obračunavanja amortizacije. Kot je že prej omenjeno, mora biti **letni obračun amortizacije** sestavljen ob koncu leta, pa tudi na dan pred nastankom statusne spremembe.

*Opredmeteno osnovno sredstvo, ki se poškoduje zaradi višje sile ali z njim povezano opredmeteno osnovno sredstvo, ki ga zaradi tega ni mogoče uporabljati, se v obdobju, potrebnem za njegovo popravilo, **ne amortizira**. Tako se za to obdobje ne obračuna amortizacijski popravek njegove vrednosti.*

V zvezi s **prevrednotenjem opredmetenih osnovnih sredstev** in s tem povezanimi *stroški amortizacije*, je treba v zvezi z *okrepitvijo sredstev* razlikovati med:

- amortizacijo, ki izhaja iz izvirne nabavne vrednosti in
- amortizacijo presežka nad to vrednostjo, ki se pojavi pri prevrednotovanju opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve, saj v drugem primeru ne nastaja strošek amortizacije, ampak se zmanjšuje prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. Zaradi prevrednotenja se torej poveča nabavna vrednost prevrednotenega sredstva, to je njegova amortizacijska osnova. SRS 13.19 določa, da se prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve oziroma oslabitve izraža v spremenjeni amortizacijski osnovi praviloma v naslednjem obračunskem obdobju.

Kako se obravnava amortizacija od razlike med tako povečano nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem, je odvisno od namena uporabe posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala, ki izhajajo iz prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev (Zupančič, 2001, str. 34). Ta vsebina je natančneje pojasnjena v delu, kjer je obravnavano prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev.

Pri *oslabitvi zmanjšanje vrednosti amortizirljivih sredstev* ni strošek amortizacije, temveč prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z amortizirljivimi sredstvi, razen če je bil pri njihovi prejšnji okrepitvi povečan prevrednotovalni popravek kapitala. V takem primeru ga je treba porabiti, preden se za razliko poveča prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi s temi sredstvi.

Zbirni ali kumulativni znesek osnovnega sredstva, ki je prešel kot amortizacija med stroške oziroma poslovne odhodke oziroma se zaradi njegove okrepitve praviloma pokriva v breme posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala ali se zaradi njegove oslabitve šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek, predstavlja njen **nabrani popravek vrednosti**. Le – ta se pri opredmetenih osnovnih sredstvih v uporabi začne pojavljati z začetkom amortiziranja.

Stanje nabranega popravka vrednosti predstavlja celotno vrednost sredstva, ki je prešla med stroške. Posledica amortizacije ni kopičenje denarnih sredstev za zamenjavo opredmetenega osnovnega sredstva neposredno (Weygandt, Kieso, 1995, str. 395). Zaradi načela upoštevanja tako stroškov, kakor prihodkov, ki jih ti ustvarjajo hkrati v istem obdobju, se mora del nabavne vrednosti sredstva priznati kot strošek skozi celotno dobo koristnosti sredstva (Weygandt, Kieso, 1995, str. 93). Ker sredstvo s svojo uporabo podjetju praviloma prinaša prihodek, pa posredno torej le omogoča denarni priliv za svojo nadomestitev.

*Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem se ne pojavlja pri (SRS 1.49):*

- a) zemljiščih in drugih naravnih bogastvih,
- b) opredmetenih osnovnih sredstvih do njihovega prenosa v uporabo,
- c) opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- č) spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega,
- d) opredmetenih osnovnih sredstvih trajno zunaj uporabe ter
- e) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

**Ob odtujitvi** opredmetenega osnovnega sredstva se razlika med čisto prodajno vrednostjo<sup>17</sup> in knjigovodsko vrednostjo prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke, če je čista prodajna vrednost večja od knjigovodske oziroma med prevrednotovalne poslovne odhodke, v nasprotnem primeru. Za odtujitev se štejejo prodaja, uničenje, popisni primanjkljaji in podobno (Zupančič, 2001, str. 37).

### **3.3.3. PREVREDNOTOVANJE<sup>18</sup>**

#### **IZHODIŠČA**

**Prevrednotenje** je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij.

*Sredstva* so na začetku tako v računovodskih razvidih kot v računovodskih izkazih ovrednotena po izvirnih vrednostih. Te se razlikujejo glede na to, kdaj se pojavijo.

---

<sup>17</sup> Čista prodajna vrednost je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v preišljenem poslu med dobro obveščena in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje.

<sup>18</sup> Prevrednotovanje (revaloriziranje) pomeni (Turk, 1999, str. 7) spreminjanje prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, prevrednotenje (revalorizacija) pa je njegov posledek.



Pri stvareh se šteje kot izvirna vrednost nabavna vrednost oziroma stroškovna vrednost. *Izvirna vrednost* je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev.

Pri celoti sredstev posamezne vrste je govor o vrednosti, pri njihovi količinski enoti pa o ceni. Izvirne vrednosti so *nabavne vrednosti* (pri materialu, trgovskemu blagu in nabavljenih storitvah) oziroma pri količinski enoti nabavne cene<sup>19</sup>. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih se izraz nabavna vrednost uporablja tudi za količinsko enoto.

Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah praviloma stroškovne vrednosti, imenovane proizvajalni stroški, vendar se lahko raztezajo od spremenljivih proizvajalnih stroškov kot ene skrajnosti do zožene lastne cene kot druge skrajnosti. Omenjene definicije se nanašajo na količinsko enoto ali pa na celotno količino v gibanju oziroma zalogi.

*Tržna vrednost*<sup>20</sup> je poenostavljeno zamišljena kot nadomestitvena vrednost, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (ko se šteje kot tržna vrednost čista iztržljiva vrednost) ali manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (ko se šteje kot tržna vrednost za kosmati dobiček zmanjšana čista iztržljiva vrednost). Pojem *čista iztržljiva vrednost*<sup>21</sup> je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za prodajo, in se pojavi pri stvareh v zalogi. Načelo manjše vrednosti velja za novo izkazovanje knjigovodske vrednosti.

Cene se spreminjajo zaradi splošnih in posebnih gospodarskih in družbenih vplivov. Splošni vplivi lahko povzročijo spremembo vrednosti evra. Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju, ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen, ne glede na druge cene.

Zato je treba razlikovati:

- prevrednotenje, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih, in
- prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij.

---

<sup>19</sup> Nabavna cena obsega poleg nakupne cene, ki jo je treba plačati dobavitelju, še uvozne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa. Zato je potrebno razlikovati med *nakupno ceno (vrednostjo)* in *nabavno ceno (vrednostjo)*.

<sup>20</sup> Poštena vrednost je širši od pojma tržna vrednost, saj zajema tudi različne metode ugotavljanja le – te, ko se z gospodarskimi kategorijami ne trguje na dejavnem in plačilno sposobnem trgu (Čuček, 2001, str. 30).

<sup>21</sup> Iztržljiva vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanosti pridobiti s prodajo sredstev na običajen način.

Splošno prevrednotenje, ki je posledica sprememb kupne moči domače valute, se po SRS opravi na koncu leta le pri kapitalu. Prevrednotovalna razlika pri kapitalu, ki nastane zaradi padanja kupne moči domačega denarja, povečuje splošni prevrednotovalni popravek kapitala na eni strani, na drugi pa so to izredni odhodki (prevrednotovalni popravek poslovnega izida). Kritje potrebnega povečanja kapitala je mogoče zagotoviti brez povečanja izrednih odhodkov za splošno prevrednotenje kapitala, in sicer v okviru možnosti, ki jih daje prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev. Dodaten pogoj je, da pri teh sredstvih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve (Zupančič, 2001, str. 32).

Prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij, pa se med letom ali na koncu leta opravlja tudi pri opredmetenih osnovnih sredstvih zaradi njihove okrepitve, oslabitve ali odprave oslabitve. Pri okrepitvi, ki poveča njihovo do sedaj izkazano vrednost, gre za povečanje pričakovanih prihodnjih koristi iz sredstev, pri oslabitvi, ki zmanjša njihovo do sedaj izkazano vrednost, pa gre za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih koristi iz sredstev. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve je dopustno, prevrednotenje zaradi oslabitve pa obvezno.

### **PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV**

je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Ne štejejo dodatne naložbe vanje in njihovo amortiziranje, opravi pa se lahko ob koncu poslovnega leta ali med njim.

#### **a) prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove okrepitve**

Opredmetena osnovna sredstva se zaradi okrepitve lahko prevrednotujejo, če njihova dokazana poštena vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost. Prevrednotenje zaradi okrepitve sredstev se lahko pojavi, če obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Kljub računovodskemu načelu manjše vrednosti se tako povečajo knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na višje poštene vrednosti. Takšno prevrednotenje se razlikuje od povečanja vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi kasnejših naložb vanje, ki povečujejo prihodnje gospodarske koristi od njih. Pojavi se le zaradi povečanja vrednosti sicer nespremenjenih opredmetenih osnovnih sredstev.

V zvezi z zemljišči, zgradbami in opremo, ki se zaradi okrepitve lahko prevrednotujejo:

- ugotavljajo pošteno vrednost kot čisto prodajno vrednost pooblaščenih ocenjevalci vrednosti ali
- pošteno vrednost dokaže tudi podjetje samo, v kolikor ima v posebnem pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti, ki temelji na slovenskih poslovnofinančnih standardih. Pri tem pa upoštevajo že pretečeno dobo koristnosti teh sredstev.

Če se kako opredmeteno osnovno sredstvo *prevrednoti*, se morajo prevrednotiti tudi druga opredmetena osnovna sredstva iste vrste.

*Prevrednotovalna razlika* opredmetenemu osnovnemu sredstvu *poveča* njegovo:

- neodpisano vrednost, to je razliko med nabavno vrednostjo in nabranim (kumulativnim) amortizacijskim odpisom in
- prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s tem opredmetenim osnovnim sredstvom.

Posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi:

- a) omogočajo kritje kasnejše oslabitve istega opredmetenega osnovnega sredstva in kritje obračunane amortizacije pri amortizirljivih sredstvih (SRS 8.30). Če posebne prevrednotovalne popravke kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi uporabimo za omenjena namena, se obračunana amortizacija od razlike med nabavno vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev, povečano zaradi prevrednotenja, in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem ne obravnava kot strošek amortizacije, temveč praviloma bremeni prevrednotovalni popravek kapitala, ki se je zaradi prevrednotenja pojavil pri ustreznem opredmetenem osnovnem sredstvu.
- b) se lahko neposredno uporabijo za kritje zneskov, potrebnih pri splošnem prevrednotenju kapitala, v kolikor se nanašajo na opredmetena osnovna sredstva, pri katerih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve (SRS 8.29). V kolikor uporabimo posebne prevrednotovalne popravke kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi za kritje splošnega prevrednotenja kapitala, se obračunana amortizacija od razlike med nabavno vrednostjo, povečano zaradi prevrednotenja, in nabavno vrednostjo pred prevrednotenjem, obravnava kot strošek amortizacije. Pri tem je treba je upoštevati dodatni pogoj, že omenjen med izhodišči, da lahko zagotovimo kritje povečanja kapitala zaradi spremembe kupne moči domače valute, v kateri je izražen, za znesek prevrednotovalnih popravkov kapitala, ki izhajajo iz prevrednotenja zaradi okrepitve tistih opredmetenih osnovnih sredstev, pri katerih v prihodnje ni mogoče pričakovati oslabitve. Gre torej za znesek dokazanih nadomestljivih vrednosti teh osnovnih sredstev ob upoštevanju še razpoložljive dobe njihove koristnosti. V tem primeru kritje splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala ni zagotovljeno s povečanjem prevrednotovalnega popravka poslovnega izida, temveč se zagotovi v okviru možnosti, ki jih daje prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev. Amortizacija, obračunana od amortizacijske osnove, ki izhaja iz izvirne vrednosti in prevrednotenja zaradi okrepitve, pa se v naslednjih obdobjih obravnava kot strošek amortizacije (Zupančič, 2001, str. 34).

Pri opredmetenih osnovnih sredstvih (SRS 1.28):

- nabavljenih v tujini, ko dolg do tujine na koncu poslovnega leta še ni poravnani in ga je treba prevrednotiti zaradi spremembe tečaja tuje valute in
- kupljenih, ko je dolg za to sredstvo izražen v domači valuti in je med pogodbenima strankama dogovorjeno prevrednotenje z namenom ohranjanja njegove vrednosti, se lahko takšna razlika upošteva tudi kot popravek nabavne

vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, pri čemer se pojavi nasprotna postavka, to je popravek vrednosti dolga. Od tako spremenjene nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva zaradi opravljenega prevrednotenja se kasneje obračuna amortizacija kot strošek.

#### **b) prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove oslabitve**

Opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost. Predpisana sta dva načina ugotavljanja nadomestljive vrednosti. Opredeljena je kot čista prodajna vrednost<sup>22</sup> ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. *Vrednost pri uporabi* je sedanja vrednost ocenjenega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katerega se pričakuje, da se bo pojavil pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti. Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega ocenitev prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve, ter uporabo ustrezne razobrestovalne (diskontne) mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

Vrednost pri uporabi se lahko ugotavlja tudi za denar ustvarjajočo enoto, saj je pogosto ni mogoče ugotoviti za vsako posamezno opredmeteno osnovno sredstvo. *Denar ustvarjajoča enota* je najmanjša določljiva skupina sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

Samo če je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, se njegova knjigovodska vrednost zmanjša na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve in se šteje kot prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ne pa kot povečanje stroška amortizacije. Če je bil pri prejšnji okrepitvi opredmetenega osnovnega sredstva povečan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, ga je v takem primeru treba porabiti, preden razlika poveča prevrednotovalni poslovni odhodek.

Zaradi prevrednotenja se nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zmanjša in zato bodo tudi stroški amortizacije v preostali dobi koristnosti tega sredstva manjši (Zupančič, 2001, str. 36).

#### **c) prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave njihove oslabitve**

Cene sredstev na trgu se pogosteje spreminjajo, razlog njihovega nižanja je med drugim tudi tehnični napredek, ki proizvajalce spodbuja k večji produktivnosti in

---

<sup>22</sup> Čista prodajna vrednost označuje znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščanima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje.

posledično k nižanju cen izdelkov. Gospodarsko dogajanje se zato iz obdobja v obdobje vse bolj spreminja. Lahko se zgodi, da bo podjetje v določenem letu nekemu sredstvu vrednost ustrezno zmanjšalo, v naslednjem letu pa bo izvedeno oslabitev predhodnega leta moralo razveljaviti. Preden podjetje razveljavi izgubo zaradi prejšnje oslabitve, naj prej ponovno temeljito prouči zlasti dobo koristnosti in način amortiziranja tega sredstva ter šele nato začne postopek odprave njegove oslabitve. Prvotna izguba zaradi oslabitve se namreč razveljavi kot povečanje knjigovodske vrednosti do nadomestljive vrednosti, ki mora biti ponovno ocenjena v sedanjih, spremenjenih okoliščinah, glede na tiste, v katerih je bilo sredstvo oslabiljeno (Koželj, 2001, str. 345). Torej se opredmetena osnovna sredstva zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotujejo, kar zahteva podobno utemeljitev kot prevrednotenje zaradi oslabitve ali kot prevrednotenje zaradi okrepitve.

Ko se razveljavi izguba, ki je nastala zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, povečana knjigovodska vrednost ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri njem v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva poveča:

- knjigovodsko vrednost sredstva in
- prevrednotovalni poslovni prihodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, razen če je bil pri njegovi prejšnji oslabitvi zmanjšan prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki ga je v takem primeru treba ponovno povečati.

Drugače in krajše to pomeni (Koželj, 2001, str. 346):

- v kolikor prvotna oslabitev sredstva bremeni odhodke, se odprava njegove oslabitve obravnava kot povečanje prihodkov oziroma
- v kolikor je prejšnja oslabitev sredstva bremenila posebni prevrednotovalni popravek kapitala, pa je odpravo takšne prejšnje oslabitve treba obravnavati kot povečanje posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala.

*Ob odtujitvi prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva je treba razliko med njegovo čisto prodajno vrednostjo in zadnjo knjigovodsko vrednostjo popraviti za prevrednotovalni popravek kapitala, ki se nanaša na to opredmeteno osnovno sredstvo. Med prevrednotovalne poslovne prihodke oziroma prevrednotovalne poslovne odhodke se prenese pozitivna oziroma negativna razlika med čisto prodajno vrednostjo in prvotno knjigovodsko vrednostjo.*

### **PREVREDNOTENJE STROŠKOV AMORTIZACIJE**

je sprememba njihove knjigovodske vrednosti, pri tem pa se kot prevrednotenje ne šteje sprememba njihove knjigovodske vrednosti pri uporabi običajnih metod obračunavanja. Za poslovno leto se izvede na podlagi smernic za obračunavanje v

primeru, da se prvotno predvidene predpostavke o dobi koristnosti posameznega amortizirljivega sredstva izkažejo zaradi spremembe okoliščin za neprimerne. Skrajšanje prvotno predvidene dobe koristnosti poveča, podaljšanje pa zmanjša že obračunane stroške amortizacije v obravnavanem poslovnem letu.

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi njihove okrepitve ali oslabitve se izraža v spremenjeni amortizacijski osnovi praviloma v naslednjem obračunskem obdobju in ne v povečanju ali zmanjšanju obračunanih stroškov amortizacije.

### 3.4. USKUPINJEVANJE

Nekatera načelna izhodišča za uskupinjevanje (konsolidiranje) računovodskih podatkov v računovodskih izkazih so prvič pojasnjena v uvodu k SRS. Samemu uskupinjevanju samostojen SRS ni namenjen, pač pa je v vsakem standardu, ki se nanaša na bilanco stanja, izkaz poslovnega izida ali na obliko teh izkazov v posebnem poglavju obravnavano tudi to. S tem se ohranja sistemska ureditev SRS, ki je zasnovana na celotnem področju računovodenja.

*Skupinski računovodski izkazi* so računovodske informacije o skupini povezanih podjetij, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Sestavljeni so na podlagi izvirnih računovodskih izkazov vključenih podjetij z ustreznimi uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih podjetij, ki so vključena v uskupinjenju. *Skupina podjetij* je gospodarska, ne pa tudi pravna enota, ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti.

Skupino podjetij, opredeljeno v uvodu v SRS, sestavljajo:

- a) obvladujoče podjetje,
- b) podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu,
- c) podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov,
- č) pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa prevladujoč vpliv<sup>23</sup> in
- e) podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Za tako opredeljeno skupino sestavlja obvladujoče podjetje skupinske računovodske izkaze. Iz uskupinjevanja so *izključena*:

- odvisna podjetja, ki jih namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker jih ima v svoji lasti zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo in
- odvisna podjetja, ki poslujejo v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njihovo zmožnost, da bi svoja sredstva prenesla na obvladujoče podjetje lahko pa tudi

---

<sup>23</sup> Obvladujoče podjetje ima v pridruženem podjetju pomemben vpliv, če je udeleženo v njegovem kapitalu z najmanj 20 %.

- nepomembna pridružena podjetja ter pridružena podjetja in skupaj obvladovana podjetja, katerih vključitev bi zahtevala nesorazmerno veliko dela in stroškov (SRS 30.40).

### **USKUPINJENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV**

Opredmetena osnovna sredstva v skupinski bilanci stanja predstavljajo opredmetena osnovna sredstva:

- obvladujočega podjetja,
- odvisnih podjetij,
- sorazmerni del osnovnih sredstev, ki jih skupaj obvladuje več podjetij,
- *ne* pa opredmetenih osnovnih sredstev pridruženih podjetij.

Za uskupinjena opredmetena osnovna sredstva se upoštevajo podatki iz posameznih bilanc stanja upoštevanih podjetij. Ob tem so potrebni nekateri dodatni podatki in prilagoditve v zvezi:

#### **a) s prevedbo podatkov v poročevalno valuto obvladujočega podjetja**

V kolikor so v izvornih bilancah stanja upoštevanih podjetij knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev izražene v tuji valuti, ki je drugačna od tiste, v kateri poroča obvladujoče podjetje, jih je treba preračunati v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, in sicer po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

#### **b) z izločitvijo čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti**

V primeru nakupa opredmetenega osnovnega sredstva pri podjetju v skupini, kjer je v nakupni ceni všteti čisti dobiček, se mora v letu, ko se je sklenil tak posel, za ta čisti dobiček:

- zmanjšati znesek uskupinjene neodpisane vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva,
- zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke in s tem uskupinjeni čisti dobiček, v naslednjih letih pa uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

V naslednjih letih uporabe tako pridobljenega sredstva je treba za znesek amortizacije takšnega čistega dobička v nabavni vrednosti odpraviti zmanjšanje njegove neodpisane vrednosti in zmanjšati strošek uskupinjene amortizacije med uskupinjenimi odhodki, torej povečati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. Na enak način je treba obračunati tudi izgubo, ki je všteta v prodajno ceno opredmetenega osnovnega sredstva.

Omenjena izločitev vmesnega čistega dobička in izgube pa ni potrebna, če:

- je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah,
- če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter
- če vmesni dobiček ne vpliva bistveno na resničen in pošten prikaz skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

### **c) s prevrednotenjem zaradi uskupinjenja**

Pri prvem uskupinjevanju odvisnega podjetja je treba za opredmetena osnovna sredstva, ki so vključena v skupino iz izvirnih bilanc stanja, ugotoviti ali nastanejo preračunane pozitivne razlike (presežek njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo) oziroma preračunane negativne razlike (primanjkljaj njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Presežek, ki pripada lastnikom obvladujočega podjetja (brez manjšinskih lastnikov), poveča uskupinjeno neodpisana vrednost teh opredmetenih osnovnih sredstev, primanjkljaj pa le – to zmanjša, oba pa vplivata na izračun pri uskupinjevanju nastalega dobrega oziroma slabega imena. Pogoji za to pa je, da pripoznane razlike pri vseh sredstvih in vseh dolgovih odvisnega podjetja ne presegajo razlike med nabavno vrednostjo pridobljenega kapitalskega deleža v odvisnem podjetju in knjigovodsko vrednostjo pridobljenega kapitalskega deleža v odvisnem podjetju.

Pri kasnejših uskupinjevanjih je treba vsako leto ponoviti obračun prvega uskupinjevanja ter obračunati amortizacijo pripoznanih preračunanih pozitivnih razlik (presežka poštene vrednosti nad knjigovodsko vrednostjo) pri zgradbah in opreми po uveljavljenih amortizacijskih stopnjah. Za toliko je treba zmanjšati uskupinjeno neodpisano vrednost takšnih opredmetenih osnovnih sredstev ter povečati uskupinjene stroške amortizacije ter tako uskupinjene odhodke, s tem pa tudi zmanjšati uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček. V primeru preračunanih negativnih razlik (primanjkljaja poštene vrednosti v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo) je potrebna prilagoditev v nasprotni smeri. V vseh takih primerih se pri uskupinjevanju pojavljajo zneski, ki spreminjajo ustrezne seštevke v izvirnih računovodskih izkazih upoštevanih podjetij.

Zaradi vseh zgoraj predstavljenih prilagoditev se neodpisana vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

Pri izračunavanju vsote neodpisanih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjena opredmetena osnovna sredstva se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še druge izključitve in vključitve. Za potrebe revizije mora imeti obvladujoče podjetje podrobna pojasnila za vse postopke, ki jih je uporabilo pri uskupinjevanju opredmetenih osnovnih sredstev.

### ***USKUPINJENJE STROŠKOV AMORTIZACIJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV***

Stroški amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev v skupinskem izkazu poslovnega izida so stroški amortizacije tistih opredmetenih osnovnih sredstev, ki predstavljajo uskupinjena opredmetena osnovna sredstva. Uskupinjene stroške amortizacije se zajema iz izvirnih izkazov poslovnega izida podjetij, ki se upoštevajo na osnovi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na:



### **a) poročevalno valuto obvladujočega podjetja**

V kolikor so stroški amortizacije v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij izraženi v drugi valuti od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po povprečnem srednjem tečaju Banke Slovenije v poslovnem letu, če niso na razpolago natančnejši datumi. Razlika, ki je posledica prevedbe po takšnem tečaju in ne po tečaju na koncu poslovnega leta, se prenese v uskupinjevalni popravek kapitala.

### **b) njihovo izločitev**

V primeru nakupa amortizirljivega sredstva pri podjetju v skupini, je treba pri uskupinjevanju amortizacijo:

- obračunano iz čistega dobička, vštetega v nabavno vrednost tega amortizirljivega sredstva, izločiti iz stroškov amortizacije in
- za toliko povečati neodpisano vrednost amortizirljivega sredstva, kar poveča uskupinjeni čisti dobiček poslovnega leta in uskupinjeni zadržani čisti dobiček na koncu poslovnega leta.

Tako se v dobi koristnosti amortizirljivega sredstva postopoma odpravi:

- zmanjšanje celotnega čistega dobička v njej in
- zmanjšanje poslovnih prihodkov,  
kar je tedaj vplivalo na zmanjšanje uskupinjenega čistega dobička in uskupinjenega zadržanega čistega dobička.

Omenjena izločitev ni nujna, če:

- je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah,
- bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter
- ne vpliva bistveno na resničnost in poštenost prikaza skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

### **c) prevrednotenje zaradi uskupinjenja**

V kolikor se pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja za preračunane pozitivne razlike poveča uskupinjena neodpisana vrednost amortizirljivih sredstev nad njihovo knjigovodsko vrednost v izvirnih bilancah stanja, je treba od razlike obračunati amortizacijo po stopnjah, veljavnih za ustrezna amortizirljiva sredstva. Ta znesek le:

- v skupinski bilanci stanja zmanjšuje neodpisano vrednost amortizirljivega sredstva in
- v skupinskem izkazu poslovnega izida povečuje strošek amortizacije ter s tem zmanjšuje uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni zadržani čisti dobiček.

V nasprotnem primeru, ko se pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja za preračunane negativne razlike zmanjša uskupinjena neodpisana vrednost amortizirljivih sredstev pod njihovo knjigovodsko vrednost v izvirnih bilancah stanja, je treba od razlike obračunano amortizacijo:

- v skupinskem izkazu poslovnega izida izločiti iz tamkajšnjega seštevka stroškov amortizacije,
- v skupinski bilanci stanja pa za toliko povečati neodpisano vrednost amortizirljivega sredstva.

Tiste stroške amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev, ki izhajajo iz podjetij v skupini, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, je treba zaradi sestavljanja teh izkazov obračunavati posebej.

Pri pretvorbi vsote stroškov amortizacije iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij v uskupinjene stroške amortizacije se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov. Obvladujoče podjetje mora imeti za potrebe revizije podrobna pojasnila za vse postopke, ki jih je uporabilo pri uskupinjevanju stroškov amortizacije (SRS 13.25).

### **3.5. RAZKRIVANJE**

Za posamezne *kategorije opredmetenih osnovnih sredstev* so potrebna razkritja:

- a) podlag za merjenje, uporabljenih pri ugotavljanju nabavne vrednosti,
- b) nabavne vrednosti in nabranega popravka vrednosti na začetku in na koncu obračunskega obdobja ter
- c) sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije in prevrednotenja.

*Računovodski izkazi* morajo razkriti:

- a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove,
- b) računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov obnavljanja prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva,
- c) znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev ter
- č) znesek finančnih obvez, ki je nastal, zaradi nakupa opredmetenih osnovnih sredstev.

Za *opredmetena osnovna sredstva, izkazana po prevrednoteni vrednosti*, se morajo razkriti:

- a) podlaga, uporabljena pri prevrednotenju,
- b) datum zadnjega prevrednotenja,
- c) sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti in
- č) knjigovodska vrednost prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva.

Pri vsaki *večji skupini amortizirljivih sredstev* se mora razkriti še:

- a) podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizirljiva sredstva,

- b) uporabljene metode amortiziranja,
- c) upoštevane dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje,
- č) letna amortizacija, razporejena na posamezna obračunska obdobja ter
- d) kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

*Razkritja*, ki jih morajo predložiti podjetja, so opredeljena za podjetja, katera so in za tista, ki niso zavezana k reviziji. Tako morajo:

- *podjetja, ki niso zavezana reviziji*, razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke,
- *preostala podjetja* pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s posameznim standardom.

Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve, pri čemer naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

#### **4. BISTENE SPREMEMBE V PRENOVLJENIH SLOVENSkih RAČUNOVODSKIH STANDARDIH, POVEZANE Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI**

##### ***OPREDELITEV IN IZKAZOVANJE***

Izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev v osnovi ostaja enako kot doslej. Dopolnjene so nekatere opredelitve, nova poimenovanja pojmov in učinkov, ki jih imata vrednotenje in izločitev kategorije na računovodske izkaze, pa so razlog za manjše razlike pri njihovem izkazovanju.

*Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev*, ki kot že omenjeno, je skoraj enaka tisti iz MRS, sedaj med omenjena sredstva vključuje tudi tista, za opravljanje pisarniških del. Glede na besedilo opredelitve v nekdanjih SRS med opredmetena osnovna sredstva ne bi mogli uvrstiti sredstev, ki so namenjena opravljanju administrativnih del (Štrekelj, 2000, str. 135). Pogosto predstavljena dilema v času javne razprave o osnutkih sprememb SRS v letu 2000 in 2001 je rešena z dopolnjeno opredelitvijo.

Druga dopolnitev se navezuje na *naložbene nepremičnine*. V kolikor imamo na razpolago prosta denarna sredstva, ki jih naložimo na primer v nepremičnine ali umetniške slike, da bi z njimi dosegali donose, trgovali, se jih ne obravnava med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, temveč med dolgoročnimi finančnimi naložbami ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb. Opredmetena osnovna sredstva, ki se posedujejo iz razloga trgovanja, se izkazujejo med dolgoročnimi finančnimi naložbami, ustvarjeni dobički oziroma izgube pa so finančni prihodki ali odhodki, kar je vsebinsko tudi pravilno.

V okviru opredmetenih osnovnih sredstev se ločijo tista, ki so *trajno zunaj uporabe, čeprav so še uporabna*. To pomeni, da sredstva, ki so trajno izgubila možnost uporabe, ne prenašajo svoje vrednosti na poslovne učinke, torej se ne amortizirajo. Dejstvo bo podjetja verjetno spodbudilo k temu, da bodo bolj težila k razpolaganju s takimi poslovnimi sredstvi, ki jih resnično potrebujejo oziroma bodo takšna, ki jih trajno ne bodo uporabljala, hitreje prodala ali kako drugače odtujila, saj ni smiselno, da jih še imajo. Pri tej skupini sredstev ni popravkov vrednosti zaradi amortiziranja in s tem stroškov amortizacije, lahko pa se pojavljajo prevrednotovalni poslovni odhodki iz naslova oslabitve, torej zmanjšanja njegove vrednosti (Zupančič, 2001, str. 29).

*Nadomestni deli, namenjeni popravilom ali vzdrževanju*, se obravnavajo kot doslej, kot material za vzdrževanje. Ob nabavi se vrednost prenese med zalogo materiala, po vgraditvi pa se ta zmanjša v breme stroškov materiala. Iz tega sledi, da oblikovanje rezervacij za investicijsko vzdrževanje ni mogoče, saj se vrednost ob njihovi uporabi ne zmanjša v breme investicijskega vzdrževanja, kot se je to do sedaj.

*Odprava pripoznanja opredmetenih osnovnih sredstev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja* je v novih SRS dopolnjena. Odtujitvi je dodana trajna neuporaba sredstva, od katerega ni pričakovati nobenih gospodarskih koristi.

Razlika med čisto prodajno ceno in knjigovodsko vrednostjo opredmetenega osnovnega sredstva *pri prodaji* se prenese med prevrednotovalne poslovne prihodke oziroma prevrednotovalne poslovne odhodke, medtem ko je ta razlika v nekdanjih SRS (1993) pomenila vpliv na izredni del bilance uspeha. Takšno pojmovanje je posledica usmeritve, da naj postavke, ki se nanašajo na preteklo obdobje predstavljajo redne poslovne odhodke (prihodke) in se naj razdelijo po naravnih vrstah. Tako odhodki, kakor tudi prihodki, se redkeje kot doslej, všttevajo med izredne postavke.

*Neodpisana vrednost sredstva, ki ni več koristno*, se obravnava kot prevrednotovalni poslovni odhodek in ne kot strošek amortizacije (SRS (1993) 1.12).

*Popisni primanjkljaj*, v kolikor zanj ni odgovoren delavec, se prav tako obravnava kot prevrednotovalni poslovni odhodek. V primeru *popisnih presežkov* se povečajo posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

*Ob odtujitvi prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva* se med prevrednotovalne poslovne prihodke (odhodke) prenese samo pozitivna (negativna) razlika med čisto prodajno vrednostjo in prvotno knjigovodsko vrednostjo.

## **VREDNOTENJE**

Uvod v prenovljene SRS med temeljnimi računovodskimi predpostavkami in kakovostnimi značilnostmi ne omenja nedvoumne zahteve po previdnosti, kot je bila doslej zapisana v SRS (1993). Poglavje o merjenju gospodarskih kategorij v nadaljevanju določa, da se sredstva in obveznosti po začetnem pripoznanju izkazujejo v skladu s predpostavko previdnosti po tržni ali izvorni vrednosti, in sicer sredstva po manjši, obveznosti pa po večji od omenjenih dveh. Pri tem je knjigovodska vrednost lahko prikazana kot razlika na dveh ali več kontih. Na tem izhodišču je zasnovana zamisel prevrednotovanja (Čuček, 2001, str. 39).

Najpomembnejša novost v SRS je tako *prevrednotovanje*, ki spreminja knjigovodsko, neodpisano vrednost opredmetenih osnovnih sredstev. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je opredeljeno iz naslova okrepitve, oslabitve in odprave oslabitve. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve je dopustno, prevrednotenje zaradi oslabitve pa obvezno.

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi *okrepitve* je prilagoditev njihove knjigovodske vrednosti pošteni vrednosti. Ne glede na načelo manjše vrednosti takšno povečanje, ob utemeljenih tržnih podatkih, povzroči na eni strani povečanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev (zemljišč, zgradb in opreme) na večje poštene vrednosti, na drugi strani pa povečanje postavke posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala. Razlog za opravljanje okrepitve je lahko realnejše izkazovanje, večja boniteta podjetja in možnosti za zavarovanje v primeru pridobljenih posojil.

Zaradi upoštevanja načela poštene vrednosti v trenutku prevrednotenja še ne pride do denarnih tokov, ampak bodo ti nastali v prihodnosti (Zupančič, 2001, str. 33).

Zasnova poštene vrednosti s pravilom prevrednotovanja je uporabljena le pri vrednotenju sredstev, ne pa tudi pri ugotavljanju poslovnega izida. Pri ugotavljanju poslovnega izida načelo poštene vrednosti, zaradi upoštevanja predpostavke previdnosti in načela pripoznavanja prihodkov, ni upoštevano, saj bi se ob upoštevanju prvega načela vsi učinki prevrednotenja sredstev takoj poračunali v poslovnem izidu (Odar, 2000b, str. 32).

Vendar sprememba SRS ne pomeni dokončnega slovesa od načela previdnosti, kar nakazujejo ta dejstva (Čuček, 2001, str. 40 – 41):

1. Okrepitev sredstev se izkaže kot posebna postavka kapitala in se ne všteje v poslovni izid tekočega leta, saj se vanj všteje šele ob odtujitvi sredstva. Glede na stanje delničarskega duha ter razvitost kapitalskega trga in podjetništva je predlagana ureditev najprimernejša. Hkrati predlagane spremembe SRS napovedujejo spremembe, ko bodo ekonomske razmere dovoljevale tudi okrepitev sredstev obravnavati znotraj poslovnega izida tekočega leta.

2. Okrepitev sredstev je le dopustna rešitev, in ne obvezna. To pomeni, da bodo morali sestavljavci računovodskih izkazov še naprej skrbeti predvsem za to, da bodo evidentirali morebitno oslabitev sredstva. Odločitev za okrepitev (to je uskladitev z večjo pošteno vrednostjo) pa bo prepuščena njim.

Opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi *oslabitve* prevrednotiti, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost, opredeljeno kot čisto prodajno vrednost ali vrednost pri uporabi. Pri zmanjšanju knjigovodske vrednosti se pojavi izguba zaradi oslabitve. Do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih.

Znamenja, ki nakazujejo oslabitev, izhajajo iz MRS 36 – Oslabitev sredstev. Podjetja naj pri ocenjevanju, ali obstaja znamenje, da utegne biti sredstvo oslabiljeno, upošteva najmanj znamenja:

*iz zunanjih virov informacij predvsem*

- v obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano,
- v obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na podjetje in

*iz notranjih virov informacij zlasti*

- na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva,
- v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje.

V zvezi z *amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev* je novost *začetek* njenega *obračunavanja*. Amortizacija se začne obračunavati prvi dan v naslednjem mesecu po tistem, ko začnemo opredmeteno osnovno sredstvo uporabljati za opravljanje dejavnosti. To naj bi pomenilo skrb za to, da so sredstva, namenjena opravljanju dejavnosti pridobljena časovno preiščljeno, načrtovano, glede na predviden začetek njihove uporabe. Njihovo bistvo, da prinašajo koristi in se hkrati tudi obrabljajo, gotovo ni doseženo, v kolikor so nabavljena, a neuporabna za dejavnost. Do takrat naj se tudi ne obračunava amortizacija.

Dodana je še določba o *metodi amortiziranja*, saj mora ta odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva. Poudarjeno je še enkrat načelo o časovni usklajenosti priznavanja prihodkov (koristi) in odhodkov (obrabe), ki nastajajo pri opredmetenih osnovnih sredstvih v okviru poteka poslovnega procesa.

Vsebinsko dodelana so predpisana *razkritja*, v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, pa tudi *določbe v povezavi z uskupinjevanjem*, ki bolj podrobno opredeljujejo izhodišča, metode in postopke uskupinjevanja.

Ena od značilnosti, ki jo je potrebno omeniti, je tudi dosledno uvajanje slovenskih izrazov v celotno vsebino SRS.

Spremembe, ki jih prinašajo novi SRS, tako v smislu vrednotenja in izkazovanja, pa tudi dopolnitev opredelitve opredmetenih osnovnih sredstev, končno vplivajo tudi na njihovo evidentiranje, kar se kaže tudi v kontnem načrtu. Spremljati je potrebno vse učinke prevrednotenja vsakega posameznega sredstva. Tako je treba v poslovnih knjigah in knjigovodskih razvidih spremljati vsako povečanje vrednosti sredstva nad njegovo izvirno vrednost, kot tudi vsako oslabitev sredstva (Odar, 2000b, str. 40).

Iz predloga novega kontnega načrta za gospodarske družbe, ki ga je potrdil tudi strokovni svet Inštituta, je razvidna primerjava predloga novih in dosedanjih kontov, ki se nanašajo na opredmetena osnovna sredstva.

Tabela 2: Prehod na novi kontni načrt 1. januarja 2002 za gospodarske družbe za kategorijo opredmetenih osnovnih sredstev

PREDLOG NOVEGA KONTNEGA NAČRTA	STARI (DOSEDANJI) KONTNI NAČRT
<b>RAZRED 0 - DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	<b>RAZRED 0 - DOLGOROČNA SREDSTVA IN POPRAVEK KAPITALA</b>
<b>02 - Nepremičnine</b>	<b>02 - Nepremičnine</b>
020 - Zemljišča	020 - Zemljišča
0200 - Nabavna vrednost zemljišč	020 - analitični konti nabavne vrednosti zemljišč
0201 - Prevrednotenje zemljišč zaradi okrepitve	
0202 - Prevrednotenje zemljišča zaradi oslabitve	
021 - Zgradbe	021 - Gradbeni objekti
0210 - Nabavna vrednost zgradb	021 - analitični konti nabavne vrednosti gradbenih objektov
0211 - Prevrednotenje zgradb zaradi okrepitve	
0212 - Prevrednotenje zgradb zaradi oslabitve	
027 - Nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi	027 - Nepremičnine, ki se pridobivajo
029 - Nepremičnine trajno zunaj uporabe	
<b>03 - Popravek vrednosti nepremičnin</b>	<b>03 - Popravek vrednosti nepremičnin</b>
031 - Popravek vrednosti zgradb	031 - Popravek vrednosti gradbenih objektov
0310 - Popravek vrednosti zgradb zaradi amortiziranja	031 - analitični konti popravka vrednosti gradbenih objektov
0311 - Popravek vrednosti zgradb zaradi okrepitve	
0312 - Popravek vrednosti zgradb zaradi oslabitve	
039 - Popravek vrednosti nepremičnin trajno zunaj uporabe	

<b>04 - Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva</b>	<b>04 - Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva</b>
040 - Oprema in nadomestni deli	040 - Oprema
0400 - Nabavna vrednost opreme in nadomestnih delov	048 - Nadomestni deli 040 - analitični konti nabavne vrednosti opreme 048 - analitični konti nabavne vrednosti nadomestnih delov
0401 - Prevrednotenje opreme in nadomestnih delov zaradi okrepitve	
0402 - Prevrednotenje opreme in nadomestnih delov zaradi oslabitve	
041 - Drobn inventar	041 - Drobn inventar
043 - Večletni nasadi	043 - Večletni nasadi
044 - Osnovna čreda	044 - Osnovna čreda
045 - Druga opredmetena osnovna sredstva	045 - Druga opredmetena osnovna sredstva
047 - Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi	047 - Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo
049 - Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe	
<b>05 - Popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev</b>	<b>05 - Popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev</b>
050 - Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov	050 - Popravek vrednosti opreme
0500 - Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi amortiziranja	050 - analitični konti popravka vrednosti opreme 05 - analitični konti popravka vrednosti nadomestnih delov
0501 - Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi okrepitve	
0502 - Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi oslabitve	
051 - Popravek vrednosti drobnega inventarja	051 - Popravek vrednosti drobnega inventarja
053 - Popravek vrednosti večletnih nasadov	053 - Popravek vrednosti večletnih nasadov
054 - Popravek vrednosti osnovne črede	054 - Popravek vrednosti osnovne črede
055 - Popravek vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev	055 - Popravek vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev
059 - Popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev trajno zunaj uporabe	

Vir: Prehod na novi kontni načrt 1. januarja 2002 za gospodarske družbe, 2002, str.1 – 4 .

V skupini 02 in 04 so za zemljišča in zgradbe oziroma opremo in druga opredmetena osnovna sredstva kot štirimestni analitični konti predlagani konti posebej za:

- nabavno vrednost,
- prevrednotenje zaradi okrepitve in
- prevrednotenje zaradi oslabitve.

V skupini 03 in 05 se popravek vrednosti zgradb oziroma opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev členi na tiste:

- zaradi amortiziranja,



- zaradi okrepitve in
- zaradi oslabitve.

V zgornjih dveh opredelitvah sta zadnji dve postavki novi, nanašata se na prevrednotenje obravnavane kategorije.

V okviru skupine 02 in 03 oziroma 04 in 05 sta dodana sintetična konta nepremičnin oziroma opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev trajno zunaj uporabe (029 in 039 oziroma 049 in 059).

V poslovnih knjigah je potrebno za opredmetena osnovna sredstva zagotoviti ustrezne analitične evidence prevrednotovalnih popravkov kapitala po posameznih sredstvih, saj je to potrebno za zagotovitev pravilno obračunane amortizacije, za morebitno uporabo posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi opredmetenimi osnovnimi sredstvi za kritje splošnega prevrednotenja kapitala in za pravilno evidentiranje v primeru, ko v prihodnje pri že oslabiljenem sredstvu pričakujemo odpravo njegove oslabitve.

## 5. SKLEP

Glavna sprememba novih SRS za kategorijo opredmetenih osnovnih sredstev je možnost opravljanja njihovega prevrednotovanja. Načelo poštene vrednosti je eden od razlogov za drugače zasnovano obravnavanje vrednotenja gospodarskih kategorij. Sodobni kapitalski trg, kjer je v ospredje interesov lastnikov vse bolj postavljena trenutna, poštena vrednost gospodarskih entitet, zahteva takšne računovodske izkaze, ki stanje sredstev in dolgov izkazuje po resničnih, poštenih vrednostih. Računovodenje se mora zatorej osredotočiti ne zgolj v izvirne vrednosti, temveč bolj v prihodnje vrednosti gospodarskih kategorij.

Prevrednotenje se pri sredstvih opravi navzgor kot okrepitev, ki poveča do sedaj izkazano vrednost, saj se iz njih pričakuje povečanje prihodnjih koristi. Prevrednotenje navzdol, oslabitev, ki zmanjša do sedaj izkazano vrednost, pa pomeni zmanjšanje pričakovanih prihodnjih koristi iz sredstev.

Po načelu previdnosti, se mora tiste učinke, ki kakorkoli slabo vplivajo na rezultat poslovanja, razvidovati takoj. Tisto, kar pa na poslovanje vpliva ugodno, torej ustvarja prihodke, se ne upošteva takoj, ampak s časovnim zamikom takrat, ko se izkaže kot utemeljeno. Oslabitev sredstev je zato obvezna, okrepitev dopustna in pomeni nastanek posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi s tem sredstvom, ki se porablja z amortizacijo in se dokončno odpravi pri odtujitvi, ko se učinki izkažejo v izkazu poslovnega izida. Podjetja morajo opravljati predvsem oslabitev, morebitne okrepitve pa se bodo največkrat nanašale na tista opredmetena osnovna sredstva, ki nespremenjena pridobivajo na vrednosti, to so zemljišča, zgradbe in mogoče tudi oprema.

Zaradi sprememb v izkazovanju omenjenih vsebin, bodo potrebne natančnejše evidence o posameznem opredmetenem osnovnem sredstvu. Vrednotenje zahteva nova znanja in način razmišljanja računovodij. Povečala se bo vloga ocenjevalcev vrednosti, ki se bodo ukvarjali predvsem z ugotavljanjem poštene vrednosti osnovnih sredstev.

Na koncu je treba dodati opredelitev obširnejših razkritij, ki skupaj z možnostjo izkazovanja gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti, pomenita pomemben premik v razvoju slovenske računovodske stroke, ki s tem uspešno sledi mednarodnim smernicam in omogoča mednarodno primerljivost SRS.

## 6. LITERATURA

1. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana, 2001, 1, str. 28 – 43.
2. Dobeic Majda et al.: Knjigovodstvo 1. Ljubljana : DZS, 1990. 247 str.
3. Grapulin Maja: Revidiranje osnovnih sredstev. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 40 str.
4. Hočevar Marko, Igličar Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 268 str.
5. Kodeks računovodskih načel in kodeks poklicne etike računovodje. Priloga k reviji IKS, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 1995, 12, 48 str.
6. Koželj Stanko: Vprašanje okrepitve in oslabitve sredstev. Zbornik referatov 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 333 – 347.
7. Needles Belverd E., Powers Marian: Financial Accounting. Boston: Houghton Mifflin Company, 1998. 819 str.
8. Odar Marjan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 377 – 392.
9. Odar Marjan: Problematika prevzemov gospodarskih družb ter računovodski problemi in rešitve pri združitvah in prevzemih. Revizor, revija o reviziji, Ljubljana, 2000a, 1, str. 22 – 53.
10. Odar Marjan: Prevrednotevanje gospodarskih kategorij v osnutku sprememb SRS. IKS, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2000b, 9, str. 20 – 48.
11. Prehod na novi kontni načrt 1. januarja 2002 za gospodarske družbe. Priloga k reviji IKS, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2002, 1 – 2, 28 str.
12. Porter Gary A., Norton Curtis L.: Financial Accounting. The Impact on Decision Makers. Fort Worth: The Dryden Press, 1998. 797 str.
13. Schroeder Richard G., Clark Myrtle: Accounting Theory: Text and Readings. New York: John Wiley & Sons, 1995. 837 str.

14. Štrekelj Vlado: Predstavitev novosti v predlogu prenovljenih SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva, SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva, SRS 13 – Stroški amortizacije in SRS 15 – Stroški dela in drugih povračil zaposlencem. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 133 – 145.
15. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 841 str.
16. Turk Ivan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov XIV. posvetovanja Društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 1999, str. 5 – 15.
17. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547 str.
18. Weygandt Jerry J., Kieso Donald E.: Financial Accounting. New York: John Wiley & Sons, 1995. 681 str.
19. Zupančič Vera: Osnovna sredstva v prenovljenih standardih. IKS, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 12, str. 28 – 42.

## **7. VIRI**

1. Mednarodni računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999.
2. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997.
3. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01).
4. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93, 20/95, 18/96, 34/96, 82/97, 27/98, 1/00).
5. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98, 37/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00, 45/01).
6. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).