

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAČUNOVODSTVO OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV:
PRIMERJAVA SRS, MSRP/MRS IN NEMŠKEGA TRGOVINSKEGA
ZAKONA (HGB)**

Ljubljana, april 2007

KLEMEN ČALET

IZJAVA

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

V Ljubljani, 24. 4. 2007

Podpis:

KAZALO

1. UVOD.....	1
2. BISTVENE ZNAČILNOSTI POSAMEZNIH STANDARDOV	2
2.1 MRS/MSRP	2
2.2 HGB.....	4
2.3 SRS	5
2.4 IZHODIŠČNA NAČELA, POVEZANA Z OSNOVNIMI RAČUNOVODSKIMI PREDPOSTAVKAMI (MRS/MSRP, HGB, SRS)	7
3. SREDSTVA	11
3.1 DELITEV SREDSTEV	11
3.2 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	12
3.3 KRITERIJI ZA PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV..	15
4. VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	15
4.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev	17
4.1.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z nakupom.....	18
4.1.2 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju	19
4.1.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo	19
4.1.4 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z najemom.....	20
4.1.5 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, ki je bilo pridobljeno brezplačno oziroma z donacijo.....	21
4.2 PREVREDNOTOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	21
4.2.1 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve	22
4.2.2 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve	23
4.2.3 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave oslabitve	25
4.3 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	25
4.4 USKUPINJEVANJE IN RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	31
4.4.1 Uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev	31
4.4.2 Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev	32
5. SKLEP	34
Literatura	36
Viri.....	37

1. UVOD

Zaradi pomembnosti računovodskih izkazov, ki jih le-ti predstavljajo za sedanje in možne bodoče vlagatelje, posojilodajalce, zaposlence, dobavitelje, vlado, kupce ter na sploh širšo javnost, morajo oziroma naj bi le-ti izkazovali pošten in resničen prikaz vseh postavk, da se kasneje lahko sprejemajo ekonomsko smiselne odločitve. Za primerljivost ter resničen in pošten prikaz postavk v računovodskih izkazih ima večina držav sprejete računovodske standarde.

Računovodske standarde lahko opredelimo kot sistem obveznih pravil oziroma institucionalni okvir, ki je podlaga za računovodenje kot v denarni merski enoti izraženo vrednotenje gospodarskih kategorij. Zaradi razlik v zgodovinskih, kulturnih in družbenih sistemih posameznih držav se je tudi računovodstvo razvijalo v različne smeri, kar je pripeljalo do razlik v zunanjem računovodskem poročanju, kot ga poznamo danes (Koletnik, 2003, str. 91–92).

V Evropski uniji in svetu smo od leta 2000 priča najradikalnejšim spremembam računovodskega poročanja. Tendence gredo v smer harmoniziranja, celo standardiziranja poročanja javnih družb (Slapničar, 2004, str. 72).

V diplomskem delu podrobneje obravnavam opredmetena osnovna sredstva in računovodske rešitve po slovenskih računovodskih standardih (SRS), mednarodnih računovodskih standardih (MRS) in nemškem trgovinskem zakonu (HGB). Razlog za izbiro opredmetenih osnovnih sredstev je ta, da le-ta predstavljajo v večini podjetij velik del na aktivni strani bilance stanja in je zato pomembno njihovo pravilno vrednotenje. Za primerjavo teh računovodskih rešitev sem se odločil zato, ker so SRS pravzaprav z MRS precej prepleteni in temeljijo na enakih teoretičnih osnovah, HGB pa se mi zdi pomemben zaradi tradicionalnega poslovnega sodelovanja Slovenije in Nemčije.

Diplomsko delo je razdeljeno na štiri sklope. Prvi je namenjen kratki predstavitvi bistvenih značilnosti posameznih standardov in izhodiščnih načel, povezanih z osnovnimi računovodskimi predpostavkami.

V drugem delu so predstavljena sredstva na splošno ter opredmetena osnovna sredstva in kriteriji za njihovo pripoznavanje.

Tretji sklop, ki je tudi najobsežnejši, govori o vrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev, vse od začetnega pripoznavanja do amortizacije sredstev in njihovega razkrivanja v računovodskih izkazih. Pri tem sem uporabljal domačo in tujo literaturo, predvsem pa SRS 2006, mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRS) in HGB.

V povzetku obravnavane tematike so zbrane zaključne misli in glavne ugotovitve.

2. BISTVENE ZNAČILNOSTI POSAMEZNIH STANDARDOV

Namen tega poglavja je prikazati značilnosti izbranih računovodskih standardov, njihov nastanek in razumevanje le-teh. Najprej so izpostavljene in predstavljene bistvene značilnosti mednarodnih računovodskih standardov (MRS), nato nemških računovodskih standardov, ki so zajeti v Handelsgesetzbuch (HGB), in na koncu še slovenskih računovodskih standardov (SRS) oziroma ureditev, ki velja v Sloveniji. Na koncu so predstavljena še izhodiščna načela finančnega računovodstva, ki so povezana z računovodskimi predpostavkami v posameznih standardih.

2.1 MRS/MSRP

Na začetku želim pojasniti razliko med MRS in MSRP, ker se uporabljata v različnih pomenih. MRS so v ožjem ali natančnejšem pomenu standardi, ki jih je izdal Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS)¹ do aprila 2001. MSRP pa zajemajo:

- mednarodne standarde računovodskega poročanja – MSRP,
- mednarodne računovodske standarde – MRS,
- pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP).

MRS se torej včasih uporabljajo tudi kot sopomenka za MSRP, torej v širšem smislu, včasih pa samo kot del MSRP, v ožjem smislu. Za pravilno rabo je potrebno ustrezno pojmovanje, v nadaljevanju bom večinoma uporabljal izraz MSRS v širšem smislu.

Cilj računovodskih izkazov, ki so narejeni po MSRP, je posredovati informacije o finančnem položaju podjetja (angl. *financion position*) in o spremembah finančnega položaja (angl. *changes in financial position*) ter prikazati uspešnost podjetja (angl. *performance*). Zato naj bi bili le-ti pripravljeni z namenom dajati informacije, ki bi pomagale uporabnikom pri njihovem vrednotenju in odločanju (angl. *economic decisions*) (Born, 2001, str. 12).

Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS) je bil ustanovljen 29. 6. 1973 v Londonu. Ustanovile so ga računovodske organizacije iz Avstralije, Nemčije, Velike Britanije, Irske, Japonske, Kanade, Mehike, Nizozemske in Združenih držav Amerike. Želeli so oblikovati in razširiti MSRP po celem svetu, in to je bila tudi njihova glavna naloga. Leta 2001 so SMRS nadomestili z Odborom za mednarodne računovodske standarde.² Le-ta želi razviti enoten sistem globalnih računovodskih standardov, ki bi bili kakovostni in primerljivi, da bi tako dosegli približevanje računovodskih standardov po

¹ Angl. International Accounting Standards Committee (IASC).

² Angl. International Accounting Standards Board (IASB).

vsem svetu. Do sedaj je bilo izdanih 41 standardov (od splošnih do kompleksnejših), zadnji je stopil v veljavo 1. 1. 2003 (Born, 2001, str. 8–10).

Kronološko lahko to prikažemo takole (Roberts, Weetman, Gordon, 2002, str. 137–147):

1. Zgodnji splošni standardi (1973–1979) so bili zelo splošni, enostavni, skratka osnovni. Niso se osredotočali na problematiko merjenja, temveč bolj na predstavljanje in razkritja.
2. Kompleksnejši standardi z več možnimi različicami (1980–1989) so obravnavali že precej bolj kompleksno problematiko. Je pa treba poudariti, da so standardi dopuščali več različnih računovodskih obravnav zato, ker je bila to edina možnost, da se je zagotovilo 75 % glasov članic Upravnega odbora SMRS.
3. Odpravljanje možnih različic – povečanje primerljivosti (1990–1995). S tem se je želela zagotoviti večja primerljivost med standardi, vendar so se v veliki meri obdržale angloameriške računovodske rešitve.
4. Projekt bistvenih standardov za IOSCO³ (1995–1999). Leta 1995 je SMRS sklenil z Mednarodno organizacijo komisij za vrednostne papirje (IOSCO) pomemben sporazum. Le-ta je določal, da je skupni cilj obeh organizacij, da bi se za mednarodne ponudbe in sprejetja vrednostnih papirjev na borze izdelovali računovodski izkazi, ki bi bili narejeni po MSRP. Pogoj za to je bil, da SMRS zagotovi kakovostne standarde do marca 1998 (prvotni rok konec 1999). Tako je leta 2000 IOSCO dovolil mednarodnim izdajateljem vrednostnih papirjev uporabo MSRP.
5. Zbliževanje in globalna uporaba (od leta 2000 naprej).
6. 19. 7. 2003 Odbor za mednarodne računovodske standarde objavi prvi mednarodni standard računovodskega poročanja (Hayn, Waldersee, 2006, str. 23).

V Evropski uniji so za računovodenje pomembne smernice in uredbe, in sicer predvsem:

- 4. smernica o letnem obračunu družb nekaterih pravnih oblik;
- 7. smernica o skupinskem oziroma konsolidiranem letnem obračunu ter z vidika nadzora;
- 8. smernica o dovoljenju osebam, ki so pooblaščenke za obvezno revizijo računovodskih izkazov.

Smernice so za države članice Evropske unije obvezujoče glede cilja, pot do njega pa je prepuščena posamezni državi (Knez, 2003, str. 155–156). V Evropski uniji se MSRP prevzemajo le, če niso v nasprotju s smernicami, ki jih daje Evropska komisija.

Ves ta čas so vidna prizadevanja, da bi naredili računovodsko poročanje primerljivo med državami Evropske unije. V dosedanjem razvoju je harmonizacija pomenila kompromis različnih pogojev za računovodsko poročanje, kar je imelo za posledico celo vrsto dovoljenih različic. Na primer: 4. smernica (78/660/EGS) dopušča vrednotenje po izvornih

³ Angl. International Organisation of Securities Commissions.

vrednostih, čeprav nacionalnim izdajateljem standardov dovoljuje v nacionalnih standardih vrednotenje po nadomestnih ali poštenih vrednostih (Slapničar, 2004, str. 73). Eden izmed možnih razlogov za to je tudi ta, da so smernice kompromis, ki vključuje različne možne rešitve in različice.

2.2 HGB

Handelsgesetzbuch (HGB) je začel veljati 1. 1. 1900, skupaj z Das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB), in na teh dveh zakonih temelji nemško zasebno pravo. Ta zakonik je ostal v veljavi vse do danes, seveda z manjšimi in večjimi spremembami.

Veliki računovodski škandali na začetku 30. let prejšnjega stoletja so povzročili spremembe v trgovinskem zakonu, ki so uvedle obvezno revidiranje letnih računovodskih izkazov in nastanek poklica revizorja. Novo spremembo je trgovinski zakonik doživel 1937. Uvedla so se podrobna pravila glede oblike bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter vrednotenja sredstev in dolgov. Ravno tako so se prvič pojavila različna pravila za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev. Spremembe v letu 1965 so prinesle ponovno nove oblike računovodskih izkazov in zahteve po pripravi skupinskih računovodskih izkazov ter omejitve poslovodstvu za oblikovanje skritih rezerv (Hayn, Waldersee, 2006, str. 30).

Leta 1985 je bil HGB prilagojen in usklajen s smernicami Evropske unije (4., 7. in 8. smernico). Poleg tega se je zaradi številnih nepravilnosti in upadanja zaupanja v kapitalske trge, še posebej v smislu prikazovanja računovodskih izkazov, pojavila potreba po novi ureditvi zunanjega poročanja. Zato je leta 1998 na podlagi dveh členov iz HGB (342 in 342a) nastal Svet za nemške računovodske standarde (DRSC).⁴

Prva naloga DRSC je razvijati priporočila in jih uvajati na področje računovodskega poročanja. Pomembno je, da naloga DRSC ni ustvariti nove ureditve, ker navsezadnje tudi ni nobenih sankcij za podjetja, ki teh priporočil ne upoštevajo. Priporočila lahko vedno zavrne odločitev ustreznega sodišča. Tako lahko strnemo, da je prva naloga DRSC diskutirati o nejasnih, odprtih vprašanjih, ki izhajajo iz mednarodnih zgledov (IAS, US-GAAP), in predlagati oziroma dati priporočila o možnih rešitvah. Druga naloga DRSC je svetovanje pri razvijanju računovodske zakonodaje, in pri tem ni svetovanje omejeno le na skupino podjetij oziroma koncerne. Tretja naloga je zastopati nemške interese v mednarodnih organizacijah (Küting, 2003).

Že ureditev komiteja in upravnega odbora DRSC posnema mednarodne modele, predvsem ureditev iz Združenih držav Amerike in Evropske unije. In ker je Nemčija seveda tudi članica Evropske unije, veljajo za vsa podjetja, ki imajo sedež v Nemčiji in kotirajo na

⁴ Nem. Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee.

borzi vrednostnih papirjev, da morajo izdelovati računovodske izkaze po MSRP in upoštevati smernice Evropske unije. Tukaj lahko vidimo podobnosti s slovensko ureditvijo, ne nazadnje je tudi Slovenja članica Evropske unije.

HGB je tudi zelo detajliran, pravila so predpisana v zakonu in se v nasprotju z MSRP, ki bolj ščitijo investitorje, bolj nagiba k zaščiti upnikov in ohranjanju kapitala (Eggloff, 1999, str. 95). Zato je na neki način slabost MSRP prevelika možnost izbire, ki lahko pelje v različne predstavitve računovodskih izkazov.

HGB je razdeljen na pet večjih sklopov. Prvi del – Erstes Buch (§§ 1–104) – govori na splošno o ureditvi trgovine in splošnih pogojih za trgovanje (Handelsstand), o pravilih za odprtje firme (nem. Handelsregister, Handelsfirma) ter predstavnikov in zastopnikov firme (nem. Handelsvertreter, Handelsmakler). Drugi del – Zweites Buch (§§ 105–236) – pojasnjuje oblike družb in njihovo ureditev od družbe z omejeno odgovornostjo (nem. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)) do tihe družbe (nem. Stille Gesellschaft). Tretji del – Drittes Buch (§§ 238–342a), ki je za mojo diplomsko nalogo najpomembnejši, je namenjen poslovnim knjigam in računovodenju. Začne se s predpisi za samostojnega podjetnika in splošnimi predpisi, nadaljuje pa se s predpisi za posamezne oblike družb (kapitalske družbe, koncerni, finančne institucije in zavarovalnice). Za vsako obliko posebej so navedena tudi pravila za izdelavo računovodskih izkazov in predpisi o knjigovodenju. V nadaljevanju se osredotočam predvsem na ta del HGB. Četrti del HGB se nanaša na pravne posle, ki so podrobno urejeni tudi v Das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB) (civilno pravo) (Handelsgesetzbuch, 2003, str. X–XIII).

HGB je v Nemčiji edina podlaga za sestavo računovodskih izkazov. Kot sem omenil, obstajajo dopolnitve zakonskih določb v nemških računovodskih standardih, vendar te nimajo priznane veljave in tako dolge tradicije kot HGB.

2.3 SRS

V uvodu v SRS je zapisano, da so SRS pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih sprejema in oblikuje Slovenski inštitut za revizijo (SIR). Oblikovanje standardov je spodbudil 5. člen zakona o računovodstvu iz leta 1989, ki je vrhovno strokovno organizacijo pooblastil, naj namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje, samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in domačimi dosežki oblikuje svoje strokovne standarde.

V Sloveniji so takšno smer razvijanja strokovnih standardov nadaljevali zakon o gospodarskih družbah in zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju (Uvod v SRS). SRS so bili prenovljeni dvakrat, in sicer prvič leta 2001 in drugič leta 2005, spremembe pa so začele veljati s 1. 1. 2006, zato tudi ime SRS 2006.

Za postopek sprejema in sestavljanja SRS je pristojen strokovni svet SIR na podlagi predlogov delovnih skupin. Delovna skupina pripravi osnutek SRS in ga v določenem roku preda komisiji; če se s predlogom strinjata dve tretjini članov, ga kasneje obravnava še strokovni svet SIR. Če se s predlogom strinjata tudi dve tretjini članov strokovnega sveta, se predlog objavi in da v javno razpravo. V javni razpravi ista delovna skupina zbira pripombe in predloge. Končni standard se zopet izroči strokovnemu svetu, ki je pristojen za sprejemanje SRS, in je sprejet, če zanj glasujeta najmanj dve tretjini članov. Po predhodnem soglasju ministrov za finance in gospodarstvo se objavi v uradnem listu.

Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Ta je bil prvič oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel strokovni svet SIR 22. 3. 1995. SRS izhajajo iz tega splošnega domačega teoretskega okvira.

Ker SRS temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel, je v njih zajeto področje precej širše od tistega, ki ga za zdaj obravnavajo MSRP.

Splošni SRS izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela. Teh tako imenovanih splošnih standardov je 30. SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja.

Podjetje mora pri svojem predpisanem zunanem poročanju upoštevati SRS od 1 do 15, od 17 do 19, od 24 do 27 in tiste določbe drugih SRS, na katere se našteti sklicujejo ali nanašajo, ter Uvod v SRS. S standardom 31 pa se začnejo tako imenovani posebni standardi. Le-ti obravnavajo posebnost računovodenja v organizacijah posebnih vrst, na primer zadrugah, društvih, javnih podjetjih, nepridobitnih organizacijah.

Vsak standard je razdeljen na pet poglavij:

1. V uvodnem poglavju **(A)** so pojasnjeni namen in področje slovenskega računovodskega standarda, teoretska podlag zanj ter tudi povezava z drugimi standardi, mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske unije.
2. V poglavju **(B)** je standard predstavljen v ožjem pomenu. Praviloma je razdeljen na podpoglavja, še zlasti, če obravnava posamezne gospodarske kategorije, pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovem prevrednotenju ali prikazovanju v konsolidiranih računovodskih izkazih.
3. Poglavje **(C)** opredeljuje ključne pojme.
4. Poglavje **(Č)** vsebuje vsa potrebna pojasnila standarda.
5. Poglavje **(D)** vsebuje datum sprejetja in začetek uporabe standarda.

V zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi so pomembna določila iz naslednjih SRS:

- SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva,
- SRS 13 – Amortizacija,
- SRS 21 – Knjigovodske listine,
- SRS 22 – Poslovne knjige,
- SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje,
- SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- SRS 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje.

SRS že v uvodu navajajo, da so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti z mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske unije. Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Niso usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti kot MSRP. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Podrobnosti notranjega poročanja tudi v SRS niso obdelane, ker so odvisne od potreb in zahtev v posameznem podjetju, so pa v njih obdelane splošne podlage za notranje poročanje, ki se načeloma ne razlikujejo od splošnih podlag za zunanje poročanje (Uvod v SRS 2006).

Pomembna razlika med MSRP in SRS je tudi, da SRS pokrivajo celotno področje računovodenja, MSRP pa obravnavajo le posamezne probleme. MSRP tudi niso sistematično urejeni, tako kot so SRS, in so tudi manj obsežni.

Zahteva po natančnejših navodilih lahko naraste in tako je tudi pričakovati, še posebej po letu 2005, ko je naraslo število podjetij, ki uporabljajo MSRP.

2.4 IZHODIŠČNA NAČELA, POVEZANA Z OSNOVNIMI RAČUNOVODSKIMI PREDPOSTAVKAMI (MRS/MSRP, HGB, SRS)

Računovodenje je treba zasnovati tako, da sestavljanje računovodskih izkazov ne povzroča večjih težav. Z računovodskimi izkazi se razumejo bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in pojasnila k njim. Zahteve, ki se pojavljajo na tej končni stopnji finančnega računovodstva, je treba upoštevati od začetka (Turk et al., 2004, str. 40). Zato je treba upoštevati osnovne predpostavke in načela pri sestavljanju teh izkazov. Načela so v vsakem od predstavljenih standardov (MRS/MSRP, HGB in SRS) prikazana precej različno in jih ni lahko primerjati. V MRS/MSRP je govor o temeljnih predpostavkah, kakovostnih značilnostih in omejitvah računovodskih izkazov, v HGB o nadrejenih in podrejenih pravilih knjigovodstva, v SRS pa v uvodu o temeljnih računovodskih predpostavkah in kakovostnih značilnostih računovodenja. Izbrane

predpostavke so v vseh primerjanih standardih, vendar je različno njihovo medsebojno razmerje in njihova prioriteta, kar vpliva na končno sestavo računovodskih izkazov.

Izbral sem naslednje računovodske predpostavke po SRS in dodal načelo poštene predstavitve računovodskih izkazov, ki ga v SRS ni, je pa obravnavano v ostalih dveh standardih; ta načela lahko razvrstimo takole:

1. temeljna računovodska načela:

- načelo upoštevanja nastanka poslovnega dogodka,
- načelo upoštevanja časovne neomejenosti;

2. kakovostne značilnosti računovodenja:

- načelo razumljivosti,
- načelo ustreznosti,
- načelo zanesljivosti,
- načelo primerljivosti,
- načelo poštene predstavitve računovodskih izkazov.

Tabela 1: Računovodske predpostavke in rešitve v primerjanih računovodskih standardih

Načelo	MRS/MSRP	HGB	SRS
Načelo upoštevanja nastanka poslovnega dogodka	Temeljno računovodsko načelo (upoštevanje prihodkov in stroškov ob nastanku)	Temeljno nadrejeno načelo (prihodkov se prepoznajo šele, ko so uresničeni)	Temeljno računovodsko načelo (upoštevanje prihodkov in stroškov ob nastanku)
Načelo upoštevanja časovne neomejenosti	Temeljno računovodsko načelo	Temeljno nadrejeno načelo	Temeljno računovodsko načelo
Načelo razumljivosti	Kakovostna značilnost računovodenja	Ni opredeljeno kot načelo računovodenja	Kakovostna značilnost računovodenja
Načelo ustreznosti	Kakovostna značilnost računovodenja	Ni opredeljeno kot načelo računovodenja	Kakovostna značilnost računovodenja
Načelo zanesljivosti	Kakovostna značilnost računovodenja	Temeljno nadrejeno načelo	Kakovostna značilnost računovodenja
Načelo primerljivosti	Kakovostna značilnost računovodenja	Temeljno nadrejeno načelo	Kakovostna značilnost računovodenja
Načelo poštene predstavitve računovodskih izkazov	Kakovostna značilnost računovodenja	Podrejeno zakonskim predpisom in pravilom knjigovodstva	Ne obravnavajo

Vir: International Financial Reporting Standards, 2005, str. 38–42; Handelsgesetzbuch, 2003; Slovenski računovodski standardi, 2006.

1. **Načelo upoštevanja nastanka poslovnega dogodka.** Bistvo tega načela je, da se upoštevajo in pripoznavajo učinki poslovnih dogodkov takrat, ko le-ti nastanejo, in ne šele ob plačilu. Računovodske izkaze je treba sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na poslovnih dogodkih. Tako pripravljeni računovodski izkazi informirajo uporabnike ne zgolj o preteklih poslih, temveč tudi o obvezah glede plačil v prihodnosti in o sredstvih, za katera bo podjetje prejelo plačilo v prihodnosti. Po MSRP je načelo nastanka poslovnega dogodka temeljno računovodsko načelo. V členu 22 je zapisano, da se učinki poslovnih transakcij pripoznajo takrat, ko ti nastanejo, in ne ob plačilu (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 37), ravno tako kot po SRS 2006. Po SRS je to načelo tudi temeljno računovodsko načelo. V HGB je to načelo definirano v členu 252 ter je tesno povezano z načelom neenakosti sredstev in dolgov, ki pa je del načela previdnosti. Po HGB se prihodki pripoznajo takrat, ko so uresničeni, ko je storitev opravljena oz. ko je blago, material dostavljeno. Odhodki pa se pripoznajo že pred uresnitvijo. Načelo previdnosti je eno pomembnejših načel v nemškem sistemu računovodenja in je nadrejeno ostalim načelom.
2. **Načelo upoštevanja časovne neomejenosti.** Poslovanje podjetje je praviloma trajne narave, od ustanovitve do prenehanja delovanja, ker pa prenehanje delovanja ni določeno, ne domnevamo, da bi do njega kmalu prišlo. Torej obravnavamo podjetje kot delujoče in kot tako, ki bo delovalo tudi v bližnji prihodnosti, brez namena in potrebe, da bi poslovanje povsem ustavilo ali pa pomembno skrčilo. Po MSRP (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 37) in po SRS 2006 je načelo upoštevanja časovne neomejenosti temeljno računovodsko načelo. Tudi HGB (v členu 252) opredeljuje načelo neomejenosti delovanja kot nadrejeno načelo, in sicer pravi, da delovanje podjetja ni odvisno od časa (Hayn, Waldersee, 2006, str. 69).
3. **Načelo razumljivosti.** Računovodski podatki in informacije, spreminjanje računovodskih podatkov in informacij, izkazovanje računovodskih podatkov in informacij ter računovodske listine, izkazi in poročila morajo biti primerno urejeni in usklajeni ter uporabnikom razumljivi brez težav. Tako MSRP kot tudi SRS to načelo uvrščajo med temeljne kakovostne značilnosti računovodskih izkazov. HGB razumljivosti ne všteva med pravila knjigovodenja.
4. **Načelo ustreznosti.** Druga kakovostna značilnost je ustreznost in ne pomeni le, da imajo postavke v računovodskih izkazih in v računovodenju nasploh zaželeno, potrebne in koristne lastnosti in značilnosti, temveč tudi, da konti in knjižbe na njih ustrezajo namenu in pravilom. Računovodenje ni samo sebi namen, temveč je njegov namen oblikovanje informacij tako za notranje kot tudi zunanje uporabnike. Ustreznost je v MSRP povezana še z naslednjimi kakovostnimi značilnostmi: primerljivostjo, razumljivostjo in pravočasnostjo. V SRS je ta značilnost opredeljena kot vsebovanje koristnih lastnosti in ustrezanje določenemu namenu in pravilom. HGB ustreznosti ne všteva med pravila urejenega knjigovodstva (Hayn, Waldersee, 2006, str. 71).

5. **Načelo zanesljivosti.** Postavke v računovodskih izkazih in računovodenju nasploh ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč. Naj bi predstavljale tisto, za kar trdijo, da predstavljajo, ter tudi konti in knjižbe na njih naj bi bili popolni in zanesljivi. Po MSRP in SRS sodi zanesljivost med kakovostne značilnosti. V HGB to načelo ni uzakonjeno, vendar je v členu 243 (Aufstellungsgrudgesatz – osnovno načelo o izdelavi končnih računovodskih izkazov) zapisano: »Der Jahresabschluß, muss klar und übersichtlich sein«, kar pomeni, da mora biti letno poročilo jasno in pregledno (Hayn, Waldersee, 2006, str. 71).
6. **Načelo primerljivosti.** Po kodeksu računovodskih načel mora biti način računovodskega obravnavanja gospodarskih kategorij jasno določen in se ne more spreminjati glede na trenutne koristi podjetja. Če so načini računovodskega obravnavanja gospodarskih kategorij v različnih obdobjih različni, je treba prikazati razloge in posledice takšnih sprememb. Se pravi, da morajo imeti uporabniki možnost primerjati računovodske izkaze podjetja v daljšem časovnem obdobju in tako lahko ugotavljajo gibanje finančnega položaja nekega podjetja. Poleg tega morajo biti računovodski izkazi podjetja primerljivi tudi z računovodskimi izkazi drugih podjetij. Po MSRP in SRS primerljivost sodi med kakovostne značilnosti. V HGB to načelo (nem. Vergleichbarkeit) najdemo v členu 252 kot temeljno nadrejeno načelo (Hayn, Waldersee, 2006, str. 71).
7. **Načelo poštene predstavitve računovodskih izkazov.** To načelo lahko označimo tudi kot načelo objektivnosti ali načelo nepristranskosti. Računovodski podatki in informacije morajo biti objektivni. To se doseže s pravilnim izražanjem poslovnih stanj in procesov, s popolnostjo podatkov in z enako korektno predstavitvijo vsem uporabnikom, torej brez kakršnih koli razlik ali sprememb v vsebini. Po MSRP je načelo poštene predstavitve računovodskih izkazov kakovostna značilnost računovodenja. V MSRP je navedeno, da morajo računovodski izkazi predstavljati pošteno finančno stanje, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja ter da ustrezna uporaba MRS daje skoraj v vseh okoliščinah pošteno predstavitev računovodskih izkazov (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 39). V HGB je to načelo podrejeno zakonskim predpisom in pravilom knjigovodenja (člen 264 – Pflicht zur Aufstellung (obveza o izdelavi računovodskih izkazov) in člen 297 – Inhalt und Form des Konzernabschlusses (vsebina in oblika zaključnih računov)) (Hayn, Waldersee, 2006, str. 69). SRS 2006 tega ne obravnavajo.

3. SREDSTVA

Zaradi ugotovitve, da se definicije o tem, kaj so pravzaprav sredstva in opredmetena osnovna sredstva, v primerjanih računovodskih rešitvah ne razlikujejo prav dosti, to podrobneje predstavljam po SRS.

Vsako podjetje potrebuje za opravljanje neke dejavnosti prvine poslovnega procesa, in med njimi so tudi sredstva.

3.1 DELITEV SREDSTEV

Sredstva lahko delimo po različnih vidikih. Najpogosteje so omenjene naslednje delitve:

1. Glede na to, kako vplivajo na poslovni proces in na uspešnost podjetja, delimo sredstva na:
 - osnovna in
 - obratna sredstva ter
 - finančne naložbe.

Osnovna sredstva so stvari in pravice, ki so nujne za odvijanje poslovnega procesa, zaradi daljšega sodelovanja v poslovnem procesu v obliki amortizacije postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke. Izjema so zemljišča, umetniška dela, predmeti muzejske vrednosti, spodnji stroj železniških prog, cest in letališč, katerih vrednost se ne prenaša, saj se ta sredstva ne amortizirajo.

Obratna sredstva so stvari, pravice in denar, ki se v poslovnem procesu porabljajo oziroma prehajajo iz ene v drugo pojavno obliko.

Finančne naložbe so sredstva v obliki pravic, ki jih ima podjetje zaradi danih posojil ali kapitalskih naložb v druga podjetja. Prinašajo prihodek v obliki obresti ali deležev v dobičku.

2. Glede na čas vezave sredstev ločimo:
 - dolgoročna sredstva (v podjetju so več kot leto dni, mednje štejemo: opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, dolgoročne poslovne terjatve in dolgoročne finančne naložbe);
 - kratkoročna sredstva (v podjetju so manj kot eno leto, mednje štejemo: zaloge, poslovne terjatve, denarna sredstva, kratkoročne finančne naložbe, kratkoročno odložene stroške, kratkoročno odložene odhodke in kratkoročno nezaračunane stroške).

3. Glede na pojavno obliko delimo sredstva na:
 - opredmetena, ki so v obliki stvari;
 - neopredmetena, ki so v obliki pravic.
4. Glede na dolžino vplivanja sredstev na poslovni proces oziroma čas njihovega preoblikovanja ločimo sredstva na:
 - stalna in
 - gibljiva.

Stalna sredstva se v prvotno obliko preoblikujejo v obdobju, daljšem od enega leta, gibljiva pa praviloma v obdobju, ki je krajše od enega leta.

3.2 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA

Uvrščenost opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja je povzeta po SRS 30 (SRS 2006):

SREDSTVA

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe
 - a.) zemljišča
 - b.) zgradbe
 2. Proizvajalne naprave in stroji
 3. Druge naprave in oprema
 4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a.) predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
 - b.) opredmetena osnovna sredstva v izdelavi in gradnji
 5. Osnovna čreda
 6. Večletni nasadi
- III. Naložbene nepremičnine
- IV. Dolgoročne finančne naložbe
- V. Dolgoročne poslovne terjatve
- VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Opredmetena osnovna sredstva so, kot lahko vidimo, le del širše kategorije v bilanci stanja. V SRS so opredmetena osnovna sredstva opredeljena kot stvari, ki:

- jih podjetje poseduje, kar pomeni, da je lahko v lasti ali v finančnem najemu;
- jih podjetje uporablja za opravljanje poslovne dejavnosti pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali pa za pisarniške namene;
- jih podjetje pridobi ali izdelava z namenom, da jih bo samo uporabljalo;
- niso namenjene prodaji v okviru rednega delovanja, kar pomeni, da se bodo uporabljale v več kot enem obračunskem obdobju.

Oprelitev opredmetenih osnovnih sredstev je po SRS 2006 vseeno nekoliko drugačna od prejšnje. Po SRS 2006 so pomembne še tri nove določbe (Zupančič, 2006, str. 9):

1. Opredmeteno osnovno sredstvo, ki se uporablja za dajanje v najem in ki izpolnjuje pogoje za razvrstitev med naložbene nepremičnine, se obravnava po SRS 6. Po splošni opredelitvi je opredmeteno osnovno sredstvo tudi sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki ga najemodajalec daje v poslovni najem. Vendar se ta opredelitev glede najema nanaša na nepremičnine. V SRS 1.62. je namreč izrecno določeno, da je treba vsako nepremičnino, ki je dana v poslovni najem, pripoznati kot naložbeno nepremičnino, seveda če izpolnjuje pogoje za takšno razvrstitev.
2. Tako imenovani stroški vlaganj v tuja opredmetena osnovna sredstva se po novem opredelijo kot opredmetena osnovna sredstva, če izpolnjujejo pogoje za samostojno pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev oziroma delov teh sredstev.
3. Stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov, se lahko razporedijo med material (SRS 1.47.). Ker iz SRS 2006 ne izhaja opredelitev drobnega inventarja, sklepamo, da se lahko kot material opredeli vsako opredmeteno osnovno sredstvo, katerega nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ni večja od 500 evrov.

Opredmetena osnovna sredstva so:

- **Nepremičnine**, in sicer **zemljišča** in **zgradbe**, ki dajejo podjetju potreben prostor in s tem uresničevanje njegove poslovne dejavnosti (Koletnik, 1996, str. 65). Zemljišče se lahko uporablja zato, da na njem stojijo zgradbe ali da se na njem neposredno opravlja neka dejavnost, na primer v kmetijstvu, rudarstvu. Zgradbe pa so lahko objekti visoke gradnje (stavbe), nizke gradnje (ceste, telefonski vodi), vodne gradnje (vodni kanali, jezovi) in druga gradbena dela (na primer rudarska dela gradbenega značaja).
- **Proizvajalna in druga oprema** (stroji, naprave in napeljave, prevozna sredstva, instrumenti, orodja in druga oprema; opremo velikokrat razdelimo na proizvodno in drugo opremo).
- **Osnovna čreda**, ki obsega delovno živino (odraslo in mladiče ter tudi srednjo in malo živino).
- **Dolgoletni nasadi**, ki obsegajo sadovnjake, vinograde in druge dolgoletne nasade, ki imajo dobo trajanja daljšo od enega leta.

Opredmetena osnovna sredstva so lahko v:

- **V pripravi**, dokler ni zaključen proces njihove nabave in usposobitve ter se za ta sredstva utemeljeno pričakuje, da bodo uporabljiva.
- **V uporabi**. To so stvari, ki jih je mogoče uporabljati, ne glede na to, ali so v podjetju tudi dejansko uporabljene.
- **Zunaj uporabe**. Osnovna sredstva izločimo iz uporabe, kadar jih dolgoročno oziroma trajno ne nameravamo vključevati v poslovne procese. Trajno zunaj uporabe so sredstva, ki so trajno izgubila možnost za uporabo v podjetju, kar pa ne pomeni, da niso več uporabna za koga drugega. Pri tem je pomembno, da sredstva, ki ga trenutno ali začasno ne uporabljamo, še ne moremo opredeliti kot sredstvo zunaj uporabe (Zupančič, 2006, str. 29).
- **Vzeta v finančni najem**. Opredmeteno osnovno sredstvo, vzeto v finančni najem, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev skupine, ki ji pripada. Tako sredstvo mora najemnik izkazovati ločeno od drugih istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev. Da lahko govorimo o finančnem najemu, mora biti izpolnjen eden izmed naslednjih pogojev:
 - a) na koncu najema se lastništvo nad opredmetenim sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj 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 (vsaj 75 % dobe koristnosti v najem vzetega sredstva), na koncu pa se lastništvo prenese ali ne; za dobo koristnosti sredstva se šteje doba koristnosti takšnega opredmetenega sredstva pri najemodajalcu;
 - č) na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali enaka skoraj celotni pošteni vrednosti sredstva, ki je predmet najema, zmanjšani za državne podpore in dobropise na račun plačila davkov, ki jih ima tedaj najemodajalec; na koncu se lahko izkaže prenos lastništva ali ne;
 - d) sklenjena je najemna pogodba, po kateri da najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika, in ima po koncu najema gospodarski pomen le zanj.

SRS 2006 so uvedli tudi znake dodatnih okoliščin, ki posamič ali skupaj vodijo do uvrstitve najema med finančne najeme. Ti so: a) če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika; b) dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku in c) najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnico, ki je bistveno manjša od tržne.

- **Dana ali vzeta v poslovni namen.** Če ni izpolnjen nobeden od naštetih pogojev, gre za poslovni namen. Temeljno sodilo za razvrstitev najemnih pogodb v eno od obeh skupin pa je ocenitev, ali ostajajo tveganja, povezana z lastništvom predmeta najema, pri najemodajalcu, ali se prenesejo na najemnika. Pri finančnem najemu gre predvsem za financiranje posla, pri čemer se ločita lastništvo in uporaba predmeta, medtem ko je poslovni najem predvsem storitev (Turk et al., 2004, str. 115–116).

3.3 KRITERIJI ZA PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Pojem pripoznavanje predstavlja neka določena merila oziroma sodila, ki jih mora neko sredstvo izpolniti, da ga je mogoče pripoznati v bilanci stanja.

Pri definicijah opredmetenih osnovnih sredstev v primerjanih standardih ni velikih oziroma bistvenih razlik. Definiciji v MRS 16.7. (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 857–858) in SRS 1.1. sta skoraj identični. V obeh osnovna sredstva zajemajo vsa opredmetena sredstva, ki jih podjetje uporablja za proizvodnjo ali dobavljanje blaga ali storitev, za dajanje v najem tretjim osebam in jih bo po pričakovanjih uporabljalo dalj kot eno obdobje. Določila v HGB (člen 247) pravijo le, da se kot opredmetena osnovna sredstva pripoznajo izključno tista sredstva, ki so namenjena temu, da trajno služijo podjetju (Hayn, Waldersee, 2006, str. 133).

Kriterija za pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev po MSRP in SRS sta dva, in sicer:

- obstaja verjetnost, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi, povezane s tem sredstvom (to se zgodi, ko koristi in tveganja iz uporabe sredstva preidejo na podjetje);
- je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti (ponavadi je to dokaj enostavno, saj je nabavno vrednost sredstva pri nakupu enostavno določiti).

4. VREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je ugotavljanje denarno izraženih velikosti, v katerih se le-ta pripoznava v računovodskih izkazih, še pred tem pa v računovodskih razvidih. Večina računovodskih standardov zahteva ob začetnem pripoznavanju opredmetenih osnovnih sredstev ovrednotenje po izvirni vrednosti, pri čemer MSRP (MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva, pa tudi MRS 17 – Najem in MRS 41 – Biološka osnovna sredstva), HGB (členi: 247 – Vsebina bilance stanja, 240 – Inventar, 253 – Merjenje sredstev in dolgov ter 264 – Obveznosti izdelave računovodskih izkazov) in SRS

(SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva) niso nobena izjema. Seveda obstajajo pri začetnem zajemanju opredmetenih osnovnih sredstev v računovodske razvide in pri sestavljanju računovodskih izkazov različne podlage.

Zato je pomembno, da opredelim na tem mestu naslednje pojme (Turk et al., 2004, str. 102–104):

- izvirna vrednost,
- dnevna vrednost,
- nadomestitvena vrednost,
- iztržljiva vrednost,
- čista prodajna vrednost,
- poštena vrednost,
- sedanja vrednost,
- nabavna vrednost,
- nadomestljiva vrednost,
- kasneje nastali stroški,
- vrednost pri uporabi.

Izvirna vrednost je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi organizacija prišla do sredstev. Kadar je bilo sredstvo nabavljano s plačilom v denarju, je izvirna vrednost nabavna vrednost, kadar pa gre za nabavo osnovnega sredstva z nekim nadomestilom, je izvirna vrednost poštena vrednost nadomestila.

Dnevna vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanjosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva. Dnevna vrednost se lahko imenuje tudi nadomestitvena vrednost.

Nadomestitvena vrednost je definirana kot znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino oziroma količinsko enoto.

Iztržljiva vrednost je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanjosti pridobiti s prodajo sredstev na običajen način. Pri stvareh v zalogi se v tej zvezi pojavi še pojem *čista iztržljiva vrednost*; to je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za prodajo.

Čista prodajna vrednost označuje znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje. Iz tega sledi, da je treba kot iztržljivo vrednost obravnavati tudi *pošteno vrednost*.

Poštena vrednost je definirana kot znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu. Od definicije o čisti prodajni vrednosti se razlikuje le v tem, da ni zmanjšana za stroške prodaje.

Sedanja vrednost je razobrestena (diskontirana) vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki (prihodnjih čistih prejemkov), ustvarjenega po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju organizacije.

Nabavna vrednost oziroma pri količinski enoti *nabavna cena* predstavlja običajno tudi izvirno vrednost. Nabavna vrednost obsega poleg nakupne cene, ki jo je treba plačati dobavitelju, še uvozne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa, kar pomeni, da je treba razlikovati nabavno ceno od nakupne cene ter tudi nabavno vrednost od nakupne vrednosti. Če je bilo sredstvo pridobljeno z zamenjavo za kako drugo sredstvo, pa predstavlja nabavno vrednost njegova poštena vrednost.

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.

Kasneje nastali stroški so stroški investicij in stroški vzdrževanja. Stroški vzdrževanja so stroški sprotnih popravil in ne vplivajo na višino nabavne vrednosti, kar pa ne velja za stroške investicij.

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.

4.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

Začetno merjenje opredmetenih osnovnih sredstev pomeni določitev vrednosti novopridobljenih sredstev, torej prvo vrednost sredstva, ki se pojavi v bilanci stanja podjetja.

Po vseh primerjanih standardih se opredmetena osnovna sredstva začetno merijo po nabavni vrednosti ali po proizvodjalnih stroških. Problem lahko nastane pri interpretaciji vsebine, ker je merjenje sredstev lahko precej subjektivno.

4.1.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z nakupom

V vrednost osnovnega sredstva, pridobljenega z nakupom, se po vseh izbranih standardih všteva nakupna cena skupaj z uvoznimi dajatvami in drugimi neodbitnimi dajatvami. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti ter vsi ostali stroški, ki so potrebni za usposobitev sredstva za uporabo. Po SRS se donacije in državne podpore ne odštevajo od nabavne vrednosti. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

Po MSRP (MRS 16) je razlika ta, da je natančneje opredeljeno še, kateri stroški se lahko pripišejo nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 863–864). Ti stroški pa so:

- stroški, ki nastanejo zaradi ugodnosti, ki pripadajo zaposlencem, zaradi pridobitve z nakupom opredmetenega osnovnega sredstva;
- stroški priprave gradbišča;
- začetni stroški dobave in pretovarjanja;
- stroški namestitve in montaže;
- stroški testiranja, ali sredstvo pravilno deluje;
- honorarji (arhitektov, inženirjev itd.).

Pomembno je tudi to, da MSRP nikjer ne določajo metode za izračun oziroma določanje stroškov razgradnje, ki se vključujejo v vrednost sredstva. Tudi novi SRS 2006, ki so to prevzeli po MSRP, tega ne opisujejo. Tudi na splošno in kljub temu, da so določila glede začetnega računovodskega merjenja opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih z nakupom, v SRS skromnejša, ni v praksi med SRS in MSRP nobenih bistvenih razlik.

HGB v vrednost osnovnega sredstva, pridobljenega z nakupom, všteva nakupno ceno, od katere se odštejejo odvisni stroški nabave in popusti (Hayn, Waldersee, 2006, str. 133). Po 255. členu HGB so sredstva izmerjena najnižje, ker se po teh standardih všteva v vrednost sredstev največ stroškov. Po HGB je dovoljeno vrednotenje po stalnih vrednostih, kar ne pozna noben drug od primerjanih standardov. In sicer je v 240. členu HGB zapisano, da mora biti za opredmetena sredstva, ki so za podjetje zanemarljive vrednosti in ki se stalno obnavljajo, ravno tako izpolnjen pogoj, da se njihova vrednost, količina in sestava zanemarljivo spreminjajo.

4.1.2 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju

Po SRS nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju, tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne tvorijo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, lahko pa jo tvorijo obresti od posojil za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo. Nabavna vrednost takega osnovnega sredstva ne more biti večja od nabavne vrednosti istovrstnega sredstva, pridobljenega z nakupom.

V MSRP je določeno, da se nabavna vrednost v podjetju izdelanega sredstva določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 865).

Za namene začetnega merjenja opredmetenih osnovnih sredstev, zgrajenih v podjetju, se po SRS v praksi povzemajo metode vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje, sredstvo lahko vrednotimo najmanj po spremenljivih stroških in največ po zoženi lastni ceni. S tem se metodologija SRS približa HGB, vendar velika možnost izbire pri vrednotenju sredstev ne prispeva k dobri primerljivosti računovodskih izkazov.

4.1.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo

HGB ne vsebuje nekih posebnih določil za vrednotenje sredstev, pridobljenih z zamenjavo. Zaradi tega razloga bi si morali pomagati kar s splošnimi načeli vrednotenja.

V nasprotju s HGB pa SRS in MSRP določajo za merjenje sredstev, pridobljenih z zamenjavo, pošteno vrednost pridobljenega sredstva ali pa knjigovodsko vrednost oddanega sredstva.

SRS in MSRP opredeljujejo istovrstno sredstvo kot sredstvo, ki služi podobnemu namenu v isti vrsti dejavnosti in ima podobno tako pošteno vrednost kot odtujeno vrednost. MSRP (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 863) določajo, da se poštena vrednost uporablja v vseh primerih, razen če posel nima trgovalne vsebine in pa če se ne da zanesljivo izmeriti poštene vrednosti pridobljenega ali oddanega sredstva. Po obeh standardih se novo sredstvo, pridobljeno z zamenjavo za neistovetno sredstvo, ob nabavi, kot že rečeno, ovrednoti z njegovo pošteno vrednostjo. Edina razlika v tem primeru pa je, da je po MSRP poštena vrednost opredeljena s pošteno vrednostjo oddanega sredstva, popravljenega za znesek prenesenih denarnih sredstev ali njegovih ustreznikov. Po SRS pa je poštena vrednost opredeljena s pošteno vrednostjo pridobljenega sredstva. Kljub drugačni

opredelitvi med SRS in MSRP ni bistvenih razlik oziroma takih razlik, da bi vplivale na računovodske izkaze.

4.1.4 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z najemom

Ločimo dve vrsti najemov, kot sem že omenil, finančnega in poslovnega. V obeh primerih prihaja med primerjanimi standardi pri izkazovanju do enakosti in nekaterih razlik.

V vseh primerjanih standardih je opredmeteno osnovno sredstvo, vzeto v finančni najem, sestavni del opredmetenih sredstev skupine, ki ji pripada.

Za **finančni najem** po SRS in MSRP (MRS 17) ravno tako velja, da je nabavna vrednost sredstva enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin, če je ta manjša, se pravi, da se upošteva tista, ki je nižja. Po HGB pa je pripoznana vrednost sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin.

Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je po SRS in MSRP razobrestovalna (diskontna) stopnja z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik (SRS 2006). HGB določa le, da mora biti diskontna stopnja primerna.

Sredstva se po MSRP in SRS mesečno amortizirajo s stopnjo amortizacije, ki jih za podobna sredstva v svoji lasti uporablja najemodajalec. Če pa se na začetku najema ne ve dobro, ali bo sredstvo lastniško prešlo na najemodajalca, se sredstvo amortizira v dobi najema (času trajanja) ali dobi koristnosti, odvisno, katera je krajša.

Po HGB se sredstvo amortizira v gospodarski dobi koristnosti, ni pa omenjena amortizacija v dobi trajanja najema (Hayn, Waldersee, 2006, str. 97).

V zvezi s **poslovnim najemom** v SRS ne zasledimo dosti, vendar se novi SRS sklicujejo na MSRP. In tam je zapisano, da se opredmeteno osnovno sredstvo, dano v poslovni najem, izkazuje po neodpisani vrednosti, med osnovnimi sredstvi v bilanci stanja najemodajalca.

Sredstva se amortizirajo v vseh primerjanih standardih s stopnjo amortizacije, ki je enaka kot za podobna sredstva najemodajalca.

4.1.5 Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, ki je bilo pridobljeno brezplačno oziroma z donacijo

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z donacijo ali državno podporo, se izkazuje po nabavni vrednosti; če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti (SRS 1.13.). Po MRS 20 se sredstvo lahko ob donaciji izmeri po pošteni vrednosti ali pa se ga pripozna po nominalni vrednosti s pripadajočimi stroški za usposodobitev za uporabo.

Po HGB se opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z donacijo, lahko pripozna kot znižanje nabavne vrednosti sredstva, tako da je nabavna vrednost sredstva samo znesek, ki ga je podjetje samo plačalo; sredstvo se pripozna kot prihodek obdobja.

4.2 PREVREDNOTOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Po SRS 2006 je prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve.

Na tem mestu je treba opozoriti, da dodatne naložbe v opredmetena osnovna sredstva in njihovo amortiziranje ne pomenijo prevrednotenja. Podjetje mora zaradi dinamičnega pogleda na vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev nenehno paziti, da je njihova knjigovodska vrednost čim bližje tržni ceni takih in podobnih sredstev (Turk et al., 2004, str. 122).

To je toliko bolj pomembno zato, ker so osnovna sredstva v večini podjetij ena od pomembnejših postavk v bilanci stanja, predvsem zaradi velikosti, zato lahko vrednotenje precej vpliva na izkaze uspešnosti podjetja.

Prevrednotenje, ki je posledica razlik med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če podjetje uporablja model prevrednotenja, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi:

- a) povečanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost ali
- b) zmanjšanja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, v drugem pa za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi pridobitve ali odtujitve naložbe.

Po SRS 2006 se v prvem primeru hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno poveča presežek iz prevrednotenja oziroma se pripoznajo prihodki, v drugem pa se hkrati z

zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki ali prevrednotovalni finančni odhodki, razen če se je pred tem pri istih sredstvih pojavil presežek iz prevrednotenja, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti ustreznih sredstev.

Prevrednotenje osnovnih sredstev, ki se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim, se pojavi zaradi:

- **okrepitve sredstev,**
- **oslabitve sredstev,**
- **odprave njihove oslabitve.**

Po SRS 2006 mora podjetje za merjenje po pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva za svojo računovodsko rešitev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja. Izbrano usmeritev mora uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

Po HGB se sredstva vrednotijo po nabavni vrednosti ali proizvodjalnih stroških, zmanjšanih za popravek vrednosti minus oslabitve (Hayn, Waldersee, 2006, str. 101).⁵

MSRP (MRS 16) ravno tako kot SRS dovoljujejo dva modela, in sicer model nabavne vrednosti in model poštene vrednosti. Model nabavne vrednosti pozna oslabitev, okrepitev pa v tem modelu ni možna. V modelu poštene vrednosti sta možni tako oslabitev kot tudi okrepitev.

V nadaljevanju so predstavljene te tri možnosti prevrednotenja malo bolj podrobno.

4.2.1 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve

Okrepitev se po SRS pojavi, če se oceni, da je tržna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev višja, in zato se knjigovodska vrednost prilagodi tej novi tržni vrednosti. Pri zemljiščih, zgradbah in opremi lahko tržno vrednost podjetja določijo na podlagi mnenj pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti. Pošteno vrednost pa lahko podjetje določi tudi samo, če je v posebnem pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti, ki temelji na SRS. To je tudi temeljna in pravzaprav edina razlika med SRS in MSRP. HGB okrepitve tako ali tako ne dopušča.

Okrepitev je po SRS dovoljena in podjetje se za to odloči samo. Če se podjetje odloči za okrepitev, se knjigovodska vrednost poveča, hkrati se poveča posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi s tem opredmetenim osnovnim sredstvom. Obračunana

⁵ Nem. das Niederstwertprinzip.

amortizacija od razlike med povečano nabavno vrednostjo se obravnava kot strošek amortizacije.

4.2.2 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve

Po SRS 2006 lahko pride do oslabitve pri vseh sredstvih, ne glede na izbrani model izkazovanja sredstev. Sredstvo je treba oslabiti, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Podjetje pričakuje, da bodo gospodarske koristi od tega sredstva manjše, da bo prišlo do zmanjšanja denarnih tokov. Pri oslabitvi se knjigovodska vrednost sredstva zmanjša na nadomestljivo vrednost, in pojavi se izguba v obliki prevrednotovalnih odhodkov v zvezi s tem opredmetenim osnovnim sredstvom. Če je bila prej na tem sredstvu izvedena okrepitev in imamo prevrednotovalni popravek kapitala, se za pokritje oslabitve najprej porabijo ta sredstva. Če pa tega nimamo oziroma so sredstva nezadostna za pokritje oslabitve, se oslabitev sredstev knjiži kot prevrednotovalni poslovni odhodek, ki se razkrije v izkazu poslovnega izida med odhodki. Primerjani standardi so glede izkazovanja oslabitve opredmetenega sredstva usklajeni: v vseh treh se pripozna kot odhodek obdobja.

Oslabitev je po MSRP in SRS 2006 obvezna, po HGB pa je obvezna, če gre za trajno oslabitev, drugače ni dovoljena (Hayn, Waldersee, 2006, str. 101).

Podjetje samo presodi, ali obstajajo znamenja, in katera, da se sredstvo oslabi. SRS teh znamenj oziroma znakov za oslabitev ne opredeljujejo posebej, v MRS 36 in HGB je natančno določeno, katera so znamenja, ki kažejo na to, da se sredstvo oslabi.

Možna znamenja za oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev po MSRP so naslednja (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 1417):

1. Zunanji viri:

- tržna vrednost sredstva v obdobju se zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjša veliko bolj, kot je bilo načrtovano;
- pojavile so se ali se bodo v bližnji prihodnosti negativne spremembe za podjetje na tehničnem, tržnem, gospodarskem ali pravnem področju ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno;
- povečajo se tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ki vplivajo na diskontno stopnjo za izračun vrednosti pri uporabi, kar povzroči zmanjšanje nadomestljive vrednosti sredstva;
- knjigovodska vrednost čistega premoženja podjetja je večja od tržne kapitalizacije podjetja.

2. Notranji viri:

- na voljo so dokazi, ki pričajo, da je sredstvo zastarelo ali fizično poškodovano;
- pojavile so se ali se bodo v bližnji prihodnosti negativne spremembe za podjetje, ki vplivajo na obseg ali način uporabe sredstva (prestrukturiranje, predčasna prodaja sredstva);
- obstajajo dokazi o tem, da je ali da bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot smo pričakovali; ti dokazi so:
 - denarni tokovi za nakup sredstva ali kasnejši izdatki za uporabo ali vzdrževanje sredstva so večji od načrtovanih;
 - dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izidi iz poslovanja, ki pritekajo iz uporabe sredstva, so slabši od načrtovanih;
 - močno se poslabšajo dejanski čisti denarni tokovi, polovni izid ali pa se močno poveča izguba, ki priteka iz uporabe sredstva;
 - izgube iz poslovanja ali odlivi denarnih sredstev v povezavi s sredstvom.

Razlogi za oslabitev⁶ po HGB so naslednji (Hayn, Waldersee, 2006, str. 101):

- izredna tehnična obraba sredstev ali ekonomska izraba sredstva (tehnični napredek, nenaden upad povpraševanja);
- znižanje nadomestitvenih stroškov;
- po lastni krivdi oziroma v zakup vzeto zmanjšanje vrednosti (zavestni nakup pri povečanih nabavnih stroških).

Ko se enkrat pojavijo znamenja za oslabitev ali se podjetje pač za to odloči, je treba tudi določiti nadomestljivo vrednost. Po SRS 2006 je to lahko poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Po MSRP je nadomestljiva vrednost lahko določena enako. Po HGB pa je nadomestljiva vrednost, poleg vrednosti pri uporabi (ocenjeni na podlagi pričakovanih denarnih tokov), še tržna vrednost na nabavnem trgu in tržna vrednost na prodajnem trgu, ki je bistvena, saj tudi če sta ostali dve vrednosti nižji, se ne sme odpisati sredstva pod to vrednostjo (Hayn, Waldersee, 2006, str. 101–103).

Diskontna stopnja po SRS in HGB ni natančno opredeljena, v SRS 2006 je zapisano le, da se pri ocenjevanju vrednosti uporabi ustrezna razobrestovalna oziroma diskontna stopnja.

Po MSRP je diskontna stopnja natančneje opredeljena. Uporablja se diskontna stopnja pred obdavčitvijo, ki upošteva trenutne razmere na trgu glede na:

- časovno vrednost denarja ter
- tveganja, ki so za določeno sredstvo značilna in še niso bila upoštevana pri določitvi višine prihodnjih denarnih tokov.

⁶ Nem. die Außerplanmäßige Abschreibung.

Diskontna stopnja se oceni na podlagi obrestnih mer, ki se uporabljajo pri trenutnih tržnih transakcijah za primerljiva sredstva, ali na podlagi tehtanega povprečja stroškov kapitala⁷ (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 1424–1425).

4.2.3 Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave oslabitve

Opredmeteno osnovno sredstvo se po SRS 2006 zaradi odprave oslabitve lahko prevrednoti. Pri tem moramo upoštevati podobne utemeljitve kot pri okrepitvi ali pri oslabitvi sredstev. Pogoji, ki ga je po SRS tudi treba upoštevati, je, da vrednost opredmetenega sredstva, upoštevane pri odpravi oslabitve, ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi jo to sredstvo imelo, če do izgube zaradi oslabitve ne bi prišlo. Če do odprave oslabitve pride, se razveljavi izguba zaradi oslabitve opredmetenega sredstva, hkrati pa se poveča knjigovodska vrednost tega sredstva. Po SRS pride do odprave oslabitve zaradi spremenjenih razmer na trgu.

Po HGB so odprave oslabitve možne, vendar največ do vrednosti, ki bi jo to sredstvo imelo, če do oslabitve ne bi prišlo, ob upoštevanju v vmesnem času nabranega popravka vrednosti.

Po MSRP tudi tu obstajajo znamenja, ki določajo, kdaj se opravi odprava oslabitve. Ta znamenja so podobna kot pri oslabitvi. Bistvena razlika pri MSRP v primerjavi s SRS in HGB pa je ta, da odprava zaradi oslabitve ni le dovoljena oziroma mogoča, temveč je obvezna.

4.3 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Amortizacija je v SRS 2006 opredeljena v posebnem standardu, in sicer SRS 13 – Stroški amortizacije. SRS 13 določa razvrščanje, pripoznavanje, začetno računovodsko merjenje, prevrednotenje, uskupinjevanje in razkrivanje stroškov amortizacije, opredeljuje ključne pojme ter daje nekatera pojasnila.

Pri poslovanju podjetja se opredmetena osnovna sredstva ne spreminjajo in ne prehajajo dejansko na proizvedene proizvode, vendar se ob poslovanju skozi svojo dobo koristnosti izrabljajo in izgubljajo svojo vrednost. In ker je treba to izrabo prikazati in upoštevati pri odhodkih podjetja, uporabimo amortizacijo.

⁷ Angl. weight average cost of capital (WACC).

Amortiziranje je sistematično razporejanje vrednosti amortizljivega sredstva na zneske, v katerih v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške (SRS 13.26.).

Amortizacija se računa pri vseh osnovnih sredstvih, razen pri zemljiščih in osnovnih sredstvih, ki nimajo več vrednosti. Amortizljiva sredstva so po SRS 2006 sredstva, ki:

- se uporabljajo v obdobju, daljšem od enega leta, kar pomeni, da jih bo podjetje uporabljalo več kot eno poslovno leto,
- imajo omejeno dobo koristnosti ter
- so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

Obstajajo tudi nekatere vrste opredmetenih osnovnih sredstev, od katerih se amortizacija sploh ne obračunava. Razlog za to je, da se pri njih nabavna vrednost v procesu njihove uporabe oziroma skozi čas ne zmanjšuje, temveč se celo povečuje.

Po SRS 1.53. amortizacije ne obračunavamo od:

- zemljišč in drugih naravnih bogastev,
- opredmetenih osnovnih sredstev do začetka obračunavanja amortizacije,
- opredmetenih osnovnih sredstev kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- spodnjega ustroja železniških prog, cest, letališč in podobnega ter
- drugih opredmetenih osnovnih sredstev, katerih uporaba ni časovno omejena.

Stroški amortizacije se pripoznavajo na podlagi doslednega razporejanja amortizljivih zneskov opredmetenih osnovnih sredstev po posameznih obračunskih obdobjih, v katerih izhajajo iz njih gospodarske koristi. Amortizacija predstavlja v vseh primerjanih standardih strošek za podjetje, razen če ni del proizvodnih stroškov drugih podjetij.

Amortizacija se po vseh primerjanih standardih začne, ko je sredstvo dejansko usposobljeno za uporabo, in teče tudi, ko se sredstvo ne uporablja.

Pomembno je tudi določiti amortizacijsko osnovo, ki je po SRS 2006 pri enakomernem časovnem amortiziranju amortizljiv znesek, to je nabavna vrednost, popravljena za ocenjeno preostalo vrednost. Pri uporabi metode padajoče osnove pri padajočem amortiziranju pa je amortizacijska osnova lahko enaka vsakokratni neodpisani vrednosti amortizljivega sredstva.

Naslednji pojem, ki je še pomemben, je doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva. SRS 2006 ne opredeljujejo dobe koristnosti. Po MRS 16 pa je doba koristnosti obdobje, v katerem se pričakuje, da bo podjetje lahko uporabljalo sredstvo, ali število proizvodov, ki naj bi jih podjetje pridobilo na podlagi uporabe sredstva. To torej ni doba fizičnega trajanja posameznega sredstva ali skupine sredstev.

Po SRS 13.8. je doba koristnosti odvisna od:

- pričakovanega fizičnega izrabljanja,
- pričakovanega tehničnega staranja,
- pričakovanega gospodarskega staranja,
- pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe.

Po 253. členu HGB se doba koristnosti določi na podlagi tega, koliko časa bo podjetje sredstvo uporabljalo, in praviloma ta doba ni daljša od 20 let.

V SRS 2006 je na novo zapisano pravilo, povezano z razčlenitvijo nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. V SRS 1.11. je zapisano, da če je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se ta razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak del posebej. To praktično pomeni, da je za eno osnovno sredstvo, razdeljeno na sestavne dele, določenih več dob koristnosti, posledično bodo posamezni deli imeli tudi različne amortizacijske stopnje in tudi davčno priznane stroške amortiziranja. S to določbo se odpravi tudi problem evidentiranja stroškov investicijskega vzdrževanja, ki so ga prej slovenska podjetja reševala na različne načine (Odar, 2006, str. 2–3). Tudi v MRS 16 sta navedena dva primera ločenega obravnavanja delov pri obračunu amortizacije, in sicer pri letalu motorji in notranja oprema (sedeži, hodniki), saj se lahko zgodi nadomestitev večkrat v dobi koristnosti letala, ter pri talilni peči obnovitev obloge po določenem številu ur uporabe.

Podjetje se po vseh primerjanih standardih samo odloči, katero metodo amortiziranja bo uporabljalo. Po MRS je dovoljeno za razporejanje zneska amortizacije uporabljati vse metode amortiziranja. V HGB in SRS so metode navedene konkretno, in sicer po HGB naslednje metode (Hayn, Waldersee, 2006, str. 97):

- funkcionalna (z učinkom pogojena metoda – nem. Leistungbedingte Methode);
- linearna;
- degresivna;
- degresivno linearna;
- progresivna.

Po SRS 2006 je mogoče uporabljati naslednje metode:

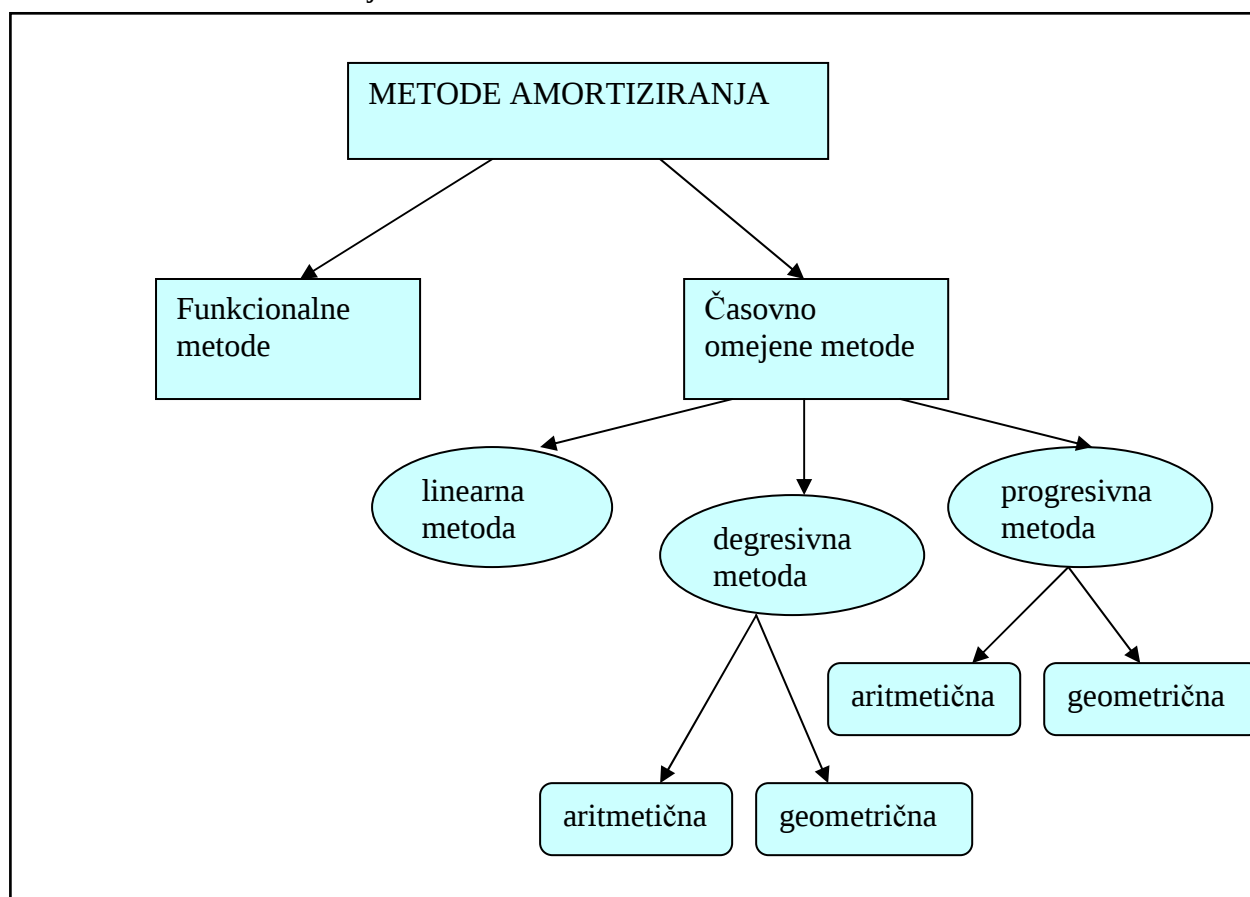
- metodo enakomernega časovnega amortiziranja;
- metodo padajočega amortiziranja in
- metodo proizvedenih enot.

Zraven je tudi navedeno, da uporabljena metoda amortiziranja odseva ocenjeni vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz opredmetenega osnovnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Kar nam jasno kaže, da je uporaba možne metode amortiziranja zakonsko določena, tako

kot v nemškem sistemu. Podjetje pa na koncu izbere tisto metodo, ki najbolj ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe bodočih gospodarskih koristi od amortizljivega sredstva.

V nadaljevanju so predstavljene najpogostejše uporabljene metode amortiziranja v nemškem sistemu računovodenja, ki pa so v svoji osnovi pravzaprav enake metodam, omenjenim v SRS 2006. Po MRS izbira metode amortiziranja ni strogo predpisana in je mogoč širok nabor različnih metod amortiziranja, med katerimi so najpogostejše uporabljene ravno te predstavljene metode. Za boljšo predstavitev so prikazani enostavni zgledi amortiziranja z uporabo posameznih metod.

Slika 1: Metode amortiziranja



Vir: Eilenberger, 1995, str. 79.

1. Funkcionalna metoda. Pri tej metodi se želimo izogniti časovni komponenti, ker je amortizacija odvisna od uporabe nekega opredmetenega osnovnega sredstva. Se pravi, da gre za dejansko uporabo nekega sredstva v posameznem obdobju. Po SRS 2006 se ta metoda imenuje metoda proizvedenih enot. Tudi tukaj gre za to, da se določi ocena, koliko proizvodov naj bi se na nekem opredmetenem osnovnem sredstvu proizvedlo v določeni dobi koristnosti. Amortizacija se nato izračuna iz podatkov o dejanski proizvodnji na tem opredmetenem osnovnem sredstvu.

Zgled: Za neko tovorno vozilo se predvideva skupna zmogljivost oziroma uporaba do 100.000 km, nabavna vrednost vozila je 100.000 €.

$$\text{Amortizacija} = 100.000 \text{ €} / 100.000 \text{ km} = 1 \text{ €/km}$$

Tabela 2: Prikaz funkcionalne metode

Leto	Knjigovodska vrednost 1. 1.	Prevoženi kilometri	Letna amortizacija	Knjigovodska vrednost 31. 12.
1	100.000	40.000	40.000	60.000
2	60.000	35.000	35.000	25.000
3	25.000	25.000	25.000	0

Vir: Eilenberger, 1995, str. 79.

Zgled: Nabavna vrednost stroja je 10.000 €, doba koristnosti je 5 let, preostala vrednost stroja je 1000 €. Na stroju se v prvem letu proizvede 20 enot, v drugem 25 enot, v tretjem 15 enot, v četrtem 25 enot in v petem 15 enot. Skupno je na stroju v dani dobi koristnosti proizvedenih 100 enot.

$$\text{Amortizacija} = \frac{\text{nabavna vrednost} - \text{preost. vrednosti}}{\text{doba koristnosti (v proizvedenih enotah)}} \times \text{dejansko število proizvedenih enot}$$

Tabela 3: Prikaz metode proizvedenih enot

Leto	Knjigovodska vrednost 1. 1. (v €)	Znesek amortizacije	Knjigovodska vrednost 31. 12. (v €)
1	10.000	1800	8200
2	8200	2250	5950
3	5950	1350	4600
4	4600	2250	2350
5	2350	1350	1000

Vir: Eilenberger, 1995, str. 80.

2. Linearna metoda. Ta metoda je enaka metodi enakomernega časovnega amortiziranja v SRS. Zanja velja, da je znesek amortizacije skozi celotno dobo koristnosti enak.

Zgled: Nabavna vrednost nekega opredmetenega osnovnega sredstva je 10.000 €, doba koristnosti tega sredstva je 5 let. Za lažjo primerjavo bom za vse nadaljnje primere uporabil te podatke.

$$\text{Amortizacija} = \frac{10.000}{5} = 20.000 \text{ €/leto}$$

Tabela 4: Prikaz linearne metode

Leto	Knjigovodska vrednost 1. 1. (v €)	Znesek amortizacije	Knjigovodska vrednost 31. 12. (v €)
1	10000	2000	8000
2	8000	2000	6000
3	6000	2000	4000
4	4000	2000	2000
5	2000	2000	0

Vir: Eilenberger, 1995, str. 80.

3. Aritmetično degresivna metoda. Za to metodo je značilno, da so zneski amortizacije vsako leto različni in se zmanjšujejo, na koncu amortiziranja je vrednost sredstva nič.

$$\text{Zgled: Degresijska vrednost} = \frac{10.000}{(1+2+3+4+5)} = \frac{10.000}{15} = 666,66 \text{ €}$$

Tabela 5: Prikaz aritmetično degresivne metode

Leto	Knjigovodska vrednost 1. 1. (v €)	Znesek amortizacije	Knjigovodska vrednost 31. 12. (v €)
1	10000	5 * 666,66 = 3333,33	6666,67
2	6666,67	4 * 666,66 = 2666,64	4000,03
3	4000,03	3 * 666,66 = 1999,98	2000,05
4	2000,05	2 * 666,66 = 1333,32	666,73
5	666,73	1 * 666,66 = 666,73	0

Vir: Eilenberger, 1995, str. 80.

4. Geometrično degresivna metoda. Ta metoda, ki je enaka metodi padajočega amortiziranja v SRS, ima značilost, da je letna amortizacija vsako leto manjša, in krajša kot je doba koristnosti, toliko večja je preostala vrednost. Ta metoda je smotrno uporabljena v primeru, ko so donosi na začetku dobe koristnosti večji kot na koncu dobe koristnosti.

Zgled: Podatki so enaki kot v predhodnem zgledu, le amortizacijska stopnja je 25-odstotna.

Tabela 6: Prikaz geometrično degresivne metode

Leto	Knjigovodska vrednost 1. 1. (v €)	Amortizacijska stopnja (%)	Znesek amortizacije	Knjigovodska vrednost 31. 12. (v €)
1	10000	25	2500	7500
2	7500	25	1875,00	5625,00
3	5625,00	25	1406,25	4218,75
4	4218,75	25	1054,68	3164,07
5	3164,07	25	791,02	2373,05

Vir: Eilenberger, 1995, str. 81.

5. **Progresivne metode.** Tudi tu velja enako načelo kot pri degresivnih metodah, s to razliko, da znesek amortizacije iz leta v leto raste. Največkrat se ta metoda uporablja pri opredmetenih osnovnih sredstvih, pri katerih zmogljivosti niso najboljše oziroma dovolj izrabljene. Drugače je ta metoda v praksi uporabljena redko.

4.4 USKUPINJEVANJE IN RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

4.4.1 Uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev

V vseh primerjanih standardih pomeni uskupinjevanje, da se skupinska oziroma konsolidirana bilanca sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. V skupni bilanci stanja se zajemajo opredmetena osnovna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij.

Uskupinjena opredmetena osnovna sredstva se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev. Knjigovodska vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev se razlikuje od seštevka opredmetenih osnovnih sredstev posamičnih bilanc vpletenih podjetij, razlogi za to pa so dodatne prilagoditve, ki se nanašajo na:

1. prevedbo v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja,
2. izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti,
3. prevrednotenje zaradi uskupinjenja.

Po SRS 2006 je treba prevesti opredmetena osnovna sredstva v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

Pri sestavljanju skupne bilance je treba upoštevati posle, povezane z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki so nastali med podjetji v skupini. To pomeni, da je treba dobiček, če do njega pride, izločiti iz uskupinjene knjigovodske vrednosti sredstva. V obdobju, v katerem je bil posel opravljen, je treba za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke in s tem uskupinjeni čisti dobiček. V prihodnjih letih pa je zaradi tega treba zmanjševati preneseni čisti dobiček, ki se ravno tako uskupinja. Enako je treba obračunavati tudi izgubo, ki je všteta v prodajno ceno opredmetenega osnovnega sredstva.

Po SRS je pri prvem uskupinjevanju treba ugotoviti, ali se pri sredstvih, vnesenih v skupino, pojavljajo preračunane pozitivne razlike (presežek njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo) ali preračunane negativne razlike (primanjkljaj njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Pri kasnejših uskupinjevanjih je treba vsako leto obračunati amortizacijo pripoznanih preračunanih pozitivnih ali negativnih razlik.

V MSRP 3, v katerem je obravnavano uskupinjenje, je zapisano, da se morajo opredmetena osnovna sredstva pri prvem uskupinjanju pripoznati po pošteni vrednosti.

Tudi po HGB se pri prvem uskupinjevanju sredstva pripoznajo po pošteni vrednosti (Hayn, Waldersee, 2006, str. 287).

Zaključim lahko, da se uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev v primerjanih standardih ne razlikuje. Do razlik prihaja pri uskupinjevanju na splošno, kar pa ni predmet mojega diplomskega dela.

4.4.2 Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

SRS 1 predpisuje razkritja za pomembne zadeve v zvezi z nekim opredmetenim osnovnim sredstvom, naravo in stopnjo pomembnosti pa podjetje opredeli v svojih aktih. V nasprotju s SRS pa MSRP ne dopuščajo nobenega omejevanja pri razkrivanju opredmetenih osnovnih sredstev. Ravno tako je po HGB treba razkriti vsa sredstva, vendar tudi v HGB ni toliko določil v zvezi z razkrivanjem opredmetenih osnovnih sredstev kot v MRS 16.

V nadaljevanju je predstavljeno, kaj morajo po MRS 16, HGB in SRS računovodski izkazi razkriti. Za SRS velja precej podobno kot za MSRP, s to razliko, da se ločijo opredmetena osnovna sredstva po pomembnosti in da so manj obsežni.

Po MRS 16 (International Financial Reporting Standards, 2005, str. 872–874) morajo računovodski izkazi pri posamezni skupini sredstev razkriti:

1. podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju kosmate knjigovodske vrednosti;
2. uporabljene metode amortiziranja;

3. uporabljene dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje;
4. kosmato knjigovodsko vrednost in amortizacijski popravek vrednosti (s prišteto izgubo zaradi oslabitve) tako na začetku kot na koncu obdobja;
5. uskladitev knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže: nabave, pridobitve na podlagi združevanja, odtujitve, vsa povečanja ali zmanjšanja v obdobju, ki nastanejo zaradi prevrednotenja, izgube zaradi oslabitve, ki so pripoznane v izkazu poslovnega izida, amortizacijo, neto tečajne razlike in ostale spremembe;
6. obstoj in znesek omejitev opredmetenih osnovnih sredstev, ki so zastavljena kot jamstvo za dolgove;
7. zneske stroškov, ki so nastali zaradi obnavljanja prostora, kjer so sredstva;
8. zneske vrednosti porabe na račun opredmetenih sredstev v gradnji;
9. znesek kompenzacij, prevzetih pri nakupu opredmetenih osnovnih sredstev.

Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po modelu prevrednotenja, je treba razkriti še naslednje:

1. dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje;
2. sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti;
3. podlago, uporabljeno pri prevrednotevanju;
4. kako je bila ugotovljena nadomestitvena vrednost;
5. za vsako skupino opredmetenih osnovnih sredstev knjigovodsko vrednost, ki je bila upoštevana, če se je sredstvo izkazovalo po modelu nabavne vrednosti;
6. presežek iz prevrednotenja, ki kaže spremembe v obdobju in vse omejitve pri razdelitvi salda delničarjem.

Po 264. členu HGB mora biti razkrita naslednje (Hayn, Waldersee, 2006, str. 63):

1. vse nabave in pridobitve sredstev;
2. vse prodaje in odtujitve sredstev;
3. vse preknjižbe in pripisi sredstev ter
4. kumulirana amortizacija.

Uporabljena metoda amortiziranja in amortizacija sta prikazani posebej.

Po SRS 2006 morajo podjetja, ki niso zavezana reviziji, razkrivati le zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti zahtevam, ki so zapisana v standardu SRS 1. Razkritja so potrebna za vse zadeve, ki so pomembne, stopnjo pomembnosti pa opredeli podjetje samo v svojih aktih. Tudi po SRS 2006 se morajo razkriti podlage za merjenje, ki so bile uporabljene, nabavne oziroma prevrednotovalne vrednosti, nabran amortizacijski popravek vrednosti, nabrane izgube zaradi oslabitve in spremembe knjigovodskih vrednosti.

Med vsemi primerjanimi standardi so MSRP najnatančnejši, najzahtevnejši in navsezadnje najboljšežnejši na področju razkrivanja opredmetenih osnovnih sredstev.

5. SKLEP

Že v uvodu sem zapisal, da gredo tendence na področju računovodenja in izkazovanja računovodskih izkazov v smeri harmoniziranja, vendar vseeno obstajajo določene razlike med primerjanimi standardi. Te izhajajo iz družbenega okolja, vsako gospodarstvo ima svojo tradicijo. To je lepo vidno pri nemškem sistemu računovodenja, saj je nemški trgovinski zakon, na katerem sloni celotna ureditev računovodenja in gospodarskih družb, star več kot sto let. Seveda je bil deležen nekaterih sprememb in dopolnitev, pa vendar to priča o dolgi tradiciji, ki jo ima HGB. To se vidi že po tem, če pogledamo kronološki razvoj teh treh računovodskih ureditev. HGB je začel veljati leta 1900 in ostal v veljavi z določenimi spremembami vse do danes. Začetki MSRP segajo v leto 1973, ko je bil ustanovljen Svet za mednarodne računovodske standarde. Oblikovanje SRS pa je spodbudil člen zakona o računovodstvu iz leta 1989. Vsi ti sistemi pa so bili do danes deležni sprememb in posodobitev, kar je tudi normalno, saj se spreminja poslovno in družbeno okolje.

Pričakovati bi bilo, da bi se na nekem notranjem trgu, kot je finančni trg Evropske unije, pravila računovodenja še bolj poenotila. Res je, da je Evropski svet leta 2000 v Lizboni izrazil potrebo po hitrejšem uresničevanju notranjega trga finančnih storitev. Do leta 2005 je bil narejen akcijski načrt v zvezi s finančnimi storitvami, hkrati pa je bila izražena tudi zahteva po izboljšanju primerljivosti računovodskih izkazov, ki jih pripravljajo javne družbe. Tako da se stvari razvijajo v tej smeri, vendar obstajajo odprte številne dileme, ki pa jih Evropska komisija prepušča nacionalnim regulativam.

Kljub temu ugotavljam, da na področju opredmetenih osnovnih sredstev ni bistvenih razlik med primerjanimi standardi, predvsem ne med SRS in MSRP, saj so le-ti precej prepleteni, ker se SRS prilagajajo MSRP. Velika večina razlik je predvsem pri izrazju, obstajajo pa tudi nekatere vsebinske razlike. Na primer: evropske smernice dopuščajo vrednotenje po različnih načinih in različicah. Eden izmed možnih razlogov za to je tudi ta, da so smernice kompromis, ki vključuje različne možne rešitve in različice.

Pri definicijah o tem, kaj opredmetena osnovna sredstva so, ni kakih bistvenih razlik. SRS in MSRP so v bistvu skoraj enaki, v obeh osnovna sredstva zajemajo vsa opredmetena sredstva, ki jih podjetje uporablja za proizvodnje ali dobavljanje blaga in storitev, za dajanje v najem tretjim osebam ali za namene upravljanja ter jih bo po pričakovanjih uporabljalo dalj kot eno obdobje. HGB ni tako natančen pri definiranju in pravi, da so opredmetena osnovna sredstva tista sredstva, ki trajno služijo podjetju.

Pri začetnem merjenju opredmetenih osnovnih sredstev ni razlik, če že lahko do njih pride pri interpretaciji vsebine, kajti merjenje je subjektivne narave. Drugače se vsa sredstva merijo po nabavni vrednosti ali po proizvodjalnih stroških.

Pri prevrednotevanju HGB ne dopušča okrepitve, medtem ko jo SRS 2006 in MRSP dopuščajo. Oslabitev je dovoljena oziroma po MSRP in SRS 2006 tudi obvezna, po HGB pa je obvezna le, če gre za trajno oslabitev.

Pri amortizaciji bistvenih razlik ni, uporabljajo se lahko podobne metode. Po SRS 2006 so le-te strogo predpisane, tako v MSRP kot v HGB pa izbira metode ni strogo predpisana.

Pri uskupinjevanju in razkrivanju ravno tako ni razlik, ki bi vplivale na računovodske izkaze. Razlika je le v tem, da so MSRP obsežnejši in natančnejši, kar se tiče razkrivanja.

Nekih posebnih razlik za opredmetena osnovna sredstva tudi ni bilo pričakovati, ravno zaradi razlogov o poenotenju računovodskih standardov. Poleg tega so opredmetena osnovna sredstva računovodsko bolj razvita kategorija.

Analiza računovodskih določil v primerjanih standardih je pokazala, da med vrednotenjem gospodarskih kategorij ni posebnih razlik, vendar pa te razlike vseeno so. To velja tudi za opredmetena osnovna sredstva. To pomeni, da brez odprave razlik bilance podjetij iz različnih držav niso primerljive. Zato bi bilo dobro računovodske rešitve poenotiti vsaj v Evropski uniji. S tem bi bilo pridobljenih veliko prednosti. Največja bi bila ta, da bi se računovodski izkazi med seboj lahko brez težav primerjali, saj bi vedeli, da so napravljeni po enakih računovodskih usmeritvah ter da se upošteva enako vrednotenje in prikazovanje gospodarskih kategorij. Tako bi se izognili nesporazumom, ki se lahko pojavljajo tudi, če podjetje uporablja za prevedbo izkazov enega sistema v prevedbo izkazov v drugi sistem prevedbeno matriko. Prihranila bi se tudi čas in denar, ki se sedaj porabita za to, da se konsolidirajo različne finančne informacije, ko prihaja do tega, da so različna poročila in računovodski izkazi narejeni vsak po svojih računovodskih ureditvah. Po mojem mnenju bi se tako tudi povečala verodostojnost računovodskim izkazom. Vendar bo verjetno minilo še nekaj časa, da bomo lahko rekli, da so standardi vsaj v Evropski uniji usklajeni.

Literatura

1. Born Karl: Rechnungslegung nach IAS, US-GAAP, und HGB im Vergleich. 2. Aufgabe. Stuttgart : Schäffer Poeschel Verlag, 2001. 147 str.
2. Eggloff Frank: Bilanzierung nach HGB, US-GAAP und IAS im Vergleich. Wiesbaden : Gabler Verlag, 1999. 140 str.
3. Eilenberger Guido: Betriebliches Rechnungswesen: Einführung in Grundlagen – Jahresabschluß, Kosten und Leistungsrechnung. 7. razširjena izdaja. München : R. Oldenbourg Verlag, 1995. 465 str.
4. Handelsgesetzbuch. München : Deutcher Taschenbuch Verlag, 2003. 292 str.
5. Hayn Sven, Waldersee Georg: IFRS/ US GAAP/ HGB im Vergleich. 6. überarbeitete Aufgabe. Stuttgart : Schäffer Poeschel Verlag, 2006. 350 str.
6. Igličar Aleksander, Hočevan Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
7. International Financial Reporting Standards 2005. London : International Accounting Standards Committee, 2005. 2305 str.
8. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
9. Koletnik Franc: Računovodstvo v Evropski zvezi. Iks, Ljubljana, 30(2003), 11, str. 91–99.
10. Knez Rajko: Evropsko sodišče v luči Niške pogodbe ter pravni viri in njihovi učinki v pravnem redu držav članic. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 2, str. 153–164.
11. Odar Marjan: Pomembnejše spremembe v SRS 2006, prehod in davčne posledice. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 1–15.
12. Roberts Clare, Weetman Pauline, Gordon Paul: International Financial Accounting. Harlow : Pearson Education Limited, 2005. 708 str.
13. Slapničar Sergeja: Spremembe v računovodstvu ob prehodu v Evropsko unijo. Zbornik simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 71–88.
14. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 273 str.
15. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
16. Zupančič Vera: Osnovna sredstva v prenovljenih standardih. IKS, Ljubljana, 28(2001), 12, str. 28–42.

Viri

1. Četrta direktiva Sveta z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (78/660/EGS). [URL: http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html], 5.3. 2007.
2. Küting Karlheinz: Das Deutsche Rechnungslegung Standards Committee – Standortbestimmung und künftige Aufgabenschwerpunkte. [URL: http://www.iwp.uni-sb.de/veroeff/download/kueting/2003/buw_drsc.pdf], 12.3.2007.
3. Osmo direktiva Sveta z dne 10. aprila 1984, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe o dovoljenjih za osebe, pooblašene za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin (84/253/EGS). [URL: http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html], 5.3.2007.
4. Sedma direktiva Sveta z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (83/349/EGS). [URL: http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html], 5.3.2007.
5. Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov. [URL: http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html], 5.3.2007.
6. Uredba Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta. [URL: http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html], 8.3. 2007.