

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

ROK CERAR

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAČUNOVODSTVO OPREDMETENIH OSNOVNIH
SREDSTEV:
PRIMERJAVA SRS, MSRP IN AMERIŠKIH
RAČUNOVODSKIH STANDARDOV**

Ljubljana, julij 2006

ROK CERAR

IZJAVA

Študent ROK CERAR izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 14.7.2006

Podpis: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1 OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	2
1.1 ZAKONSKA IN STANDARDNA PODLAGA V SLOVENIJI	2
1.2 SLOVENSKE RAČUNOVODSKE STANDARDE 1 (2006): OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	4
1.3 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA IN MSRP	7
1.3.1 Prva uporaba MSRP-jev v računovodstvu	7
1.3.2 Zgodovina MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva	8
1.3.3 Mednarodni računovodski standard 16 – Opredmetena osnovna sredstva	8
1.4 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA IN US GAAP	9
2 RAZVRŠČANJE, PRIPOZNAVANJE IN ZAČETNO MERJENJE OSNOVNIH SREDSTEV	9
2.1 RAZVRŠČANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	9
2.2 PRIPOZNAVANJE IN ODPRAVLJANJE PRIPOZNAVANJ OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	11
2.3 ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	12
2.3.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po SRS 2006	12
2.3.2 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja	14
2.3.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po Ameriških računovodskih standardih	15
2.3.4 Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev	15
2.3.5 Prodaja oziroma izločitev opredmetenih osnovnih sredstev	16
2.3.6 Izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev	18
2.3.7 Začetno računovodsko merjenje in razlike med standardi	19
3 PREVREDNOTOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	20
3.1 PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN SRS 2006	20
3.2 PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN AMERIŠKI RAČUNOVODSKI STANDARDE	23
3.3 PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN MEDNARODNI STANDARDE RAČUNOVODSKEGA POROČANJA	23
3.3.1 Pojem poštene vrednosti	23
3.4 PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN RAZLIKA MED STANDARDE	24
4 USKUPINJEVANJE IN RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	24
4.1 USKUPINJEVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	24
4.2 RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	25
4.2.1 Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev in SRS	25
4.2.2 Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev in Ameriški računovodski standardi	25
5 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	26
5.1 AMORTIZACIJA IN SRS	26
5.2 AMORTIZACIJA IN MEDNARODNI STANDARDE RAČUNOVODSKEGA POROČANJA	29
5.3 AMORTIZACIJA IN AMERIŠKI RAČUNOVODSKI STANDARDE	29
5.4 VRSTE AMORTIZACIJE	30
5.4.1 Metoda enakomernega časovnega amortiziranja	30
5.4.2 Metoda padajočega amortiziranja	31
5.4.3 Metoda proizvedenih enot	31
5.4.4 Metoda seštevanja števk	32
5.5 KNJIŽENJE AMORTIZACIJE	33
5.6 AMORTIZACIJA IN RAZLIKE MED STANDARDE	34
SKLEP	34
LITERATURA	37
VIRI	38
PRILOGE	

UVOD

Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) so izvorna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske unije. Sodoben način vrednotenja postavk v računovodskih izkazih spodbuja in poudarja resnično in pošteno izkazovanje stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovnega in finančnega izida podjetja. Zato je potrebno upoštevati načelo poštene vrednosti (SRS, 2006).

SRS določajo, da morajo podjetja realno vrednotiti premoženje v svojih računovodskih izkazih in kadar je premoženje nerealno izkazano, je potrebno narediti ustrezne popravke. To je potrebno narediti predvsem zato, ker želimo, da naša bilanca prikazuje resnično in pošteno stanje sredstev in dolgov. Premoženje je tako lahko v nekem trenutku trenutno previsoko ali prenizko vrednoteno zaradi različnih zunanjih in ali notranjih dejavnikov, ki vplivajo na življenjsko dobo določenih premoženjskih predmetov.

Sredstva podjetij predstavljajo aktivno stran bilance stanja, kjer predstavljajo ponavadi opredmetena osnovna sredstva precejšen del. Pomembno je, da so opredmetena osnovna sredstva realno izkazana, saj je njihovo ovrednotenje za uporabnike izkazov pomembno s stališča vrednotenja podjetij.

Pomen ocenjevanja vrednosti sredstev in podjetij postaja z razvojem računovodskih standardov čedalje večji in s tem v povezavi tudi delovanje ocenjevalcev vrednosti. Z vrednotenjem se ukvarjajo strokovnjaki, ki so ustrezno usposobljeni za ocenjevanje. Njihova naloga je, da za naročnika pripravijo realno objektivno mnenje o vrednosti podjetja, njegovih sredstvih ali dolgu.

Globalizacija, hiter razvoj in razni drugi dejavniki so povzročili, da je v svetu prisoten trend poenotenja poročanja. V Sloveniji so trenutno prisotni trije glavni načini poročanja:

- po nacionalnih standardih – Slovenskih računovodskih standardih,
- po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja in
- po Ameriških računovodskih standardih (v nadaljevanju US GAAP¹).

Poenotenje standardov poročanja znotraj EU pa je eden nujnih korakov k pospeševanju razvoja notranjega trga (Slapničar, 2004, str. 72).

Prav zato sem se odločil, da primerjam zgoraj omenjene standarde in ugotovim bistvene razlike in enakosti med njimi.

¹ US GAAP – General accepted accounting principles – Ameriški računovodski standardi.

Diplomsko delo je razdeljeno v pet vsebinskih sklopov, kjer je uvodni del namenjen predvsem orisu vsebinskega pomena naslova naloge, ki je pred vami.

Drugi del predstavlja zakonsko in standardno podlago za računovodsko obravnavanje opredmetenih osnovnih sredstev, kjer so predstavljene pomembnejše postavke, ki vplivajo na računovodsko obravnavanje opredmetenih osnovnih sredstev.

Tretji del konkretnije razlaga zgodovino razvoja MSRP-jev, razširjenost po svetu in druge razvojne zanimivosti povezane z njimi.

V nadaljevanju diplomske naloge pa sem glede na sestavo SRS 1 (2006), primerjal SRS, MSRP in US GAAP. Predstavljeni so torej v naslednjih poglavjih:

- razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- priznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev,
- začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev,
- prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev,
- uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev.

Na koncu vsakega izmed naštetih poglavij pa je tudi predstavljen praktičen primer, povezan z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Skozi celo diplomsko delo bom uporabljal literaturo, ki je navedena na koncu diplomske naloge, to so Mednarodni standardi računovodskega poročanja, Slovenski računovodski standardi 2006 in Ameriški računovodski standardi.

Zaključne misli in ugotovitve dotičnega diplomskega dela pa so predstavljene v zadnjem, petem sklopu.

1 OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

1.1 Zakonska in standardna podlaga v Sloveniji

Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD, 2006) v 51. členu sedmega poglavja predpisuje splošna pravila računovodenja. V omenjenem členu določa, da (sedmi odstavek): »Podrobnejša pravila o računovodenju določajo Slovenski računovodski standardi, ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo, v soglasju z ministroma, pristojnima za gospodarstvo in finance.« SRS med drugim določajo tudi pravila o vrednotenju računovodskih postavk, pravila o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih in pojasnilih teh postavk v prilogi k izkazu.

V nadaljevanju tega člena je določeno, da SRS ne smejo biti v nasprotju z določbami ZGD in določbami drugih zakonov, ki urejajo pravila o računovodenju posameznih pravnih oseb, ter predpisov, izdanih na njihovi podlagi. Naslednji odstavek pa pravi: »SRS morajo povzemati vsebino Direktive 78/660/EGS in Direktive 83/349/EGS in v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP-ji« (ZGD, 2006).

Družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega izmed organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske unije in so zavezane h konsolidaciji na podlagi 53. člena ZGD-ja, morajo sestaviti konsolidirano letno poročilo v skladu z MSRP (ZGD, 2006).

Računovodska poročila morajo po MSRP-jih sestavljati poleg omenjenih družb tudi:

- banke,
- zavarovalnice in
- druge družbe, če tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za obdobje petih let (ZGD, 2006).

61. člen ZGD-ja, 2006 določa členitev bilance stanja gospodarskih družb. Tako spadajo opredmetena osnovna sredstva med stalna sredstva družbe in se jih deli na:

1. zemljišča, stavbne in druge podobne pravice, zgradbe
2. proizvodne naprave in stroje
3. druge naprave in opremo
4. predujme za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva, ki se gradijo oziroma izdelujejo.

Kot je opredeljeno z zakonom, so podrobnejša pravila o računovodenju določena v SRS. Slovenski računovodski standardi so urejeni v 30 standardov po zaporedju, ki izhaja iz računovodskih načel. V Prilogi 1 so navedeni vsi slovenski računovodski standardi. V nadaljevanju diplomskega dela omenjam le tiste standarde, ki so v okviru posameznega poglavja povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Poleg splošnih slovenskih računovodskih standardov obstajajo še posebni slovenski računovodski standardi. Le-ti se začnejo od SRS 31 naprej. Obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst, na primer v bankah, zavarovalnicah, zadrugah, društvih, javnih podjetjih, nepridobitnih organizacijah in tako naprej. Posebni računovodski standardi so navedeni v Prilogi 2 k temu diplomskemu delu (SRS 2006).

Podjetje mora pri svojem predpisanem zunanjem poročanju upoštevati SRS od 1 do 15, od 17 do 19, 21, 22, od 24 do 27 in tiste določbe drugih slovenskih računovodskih standardov, na katere se naštetih sklicujejo ali nanašajo. Drugi slovenski računovodski standardi so priporočeni predvsem pri notranjem poročanju (SRS, 2006).

Posamezen slovenski standard je lahko povezan z več Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in smernicami Evropske unije, posamezen mednarodni računovodski standard ali posamezna smernica Evropske unije pa je lahko upoštevana v več slovenskih računovodskih standardih. Za nekatera področja, ki jih urejajo SRS-ji ni mednarodnih računovodskih standardov (SRS, 2006).

Novi SRS-ji pa dodajajo, da tista slovenska podjetja, ki morajo po zakonu uporabljati SRS, neposredno uporabljajo le tiste določbe mednarodnih standardov računovodskega poročanja, predpisanih z Uredbo Komisije 1725/2003/ES (UL L št. 261 z dne 13. oktobra 2003, str. 1, s kasnejšimi spremembami in dopolnitvami) o sprejetju določenih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta 1606/2002/EC, na katere se SRS neposredno sklicujejo. Druge določbe v mednarodnih standardih računovodskega poročanja se ne štejejo kot določbe v SRS neposredno. Do sprejetja v SRS oziroma do sprejetja ustreznega stališča ali pojasnila Inštituta se štejejo le kot informacija o strokovnih dosežkih (SRS, 2006).

Preden bom predstavil pomembnejše kategorije povezane z opredmetenimi osnovnimi sredstvi naj omenim še temeljni računovodski predpostavki, ki sta podrobno opredeljeni v Uvodu SRS-jev 2006. Temeljni računovodski predpostavki sta (SRS, 2006):

- upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov,
- upoštevanje časovne neomejenosti delovanja.

Vsak slovenski računovodski standard ima več poglavij (SRS, 2006):

- A – uvodno poglavje²,
- B – predstavlja standard v ožjem obsegu³,
- C – to poglavje vsebuje opredelitve nekaterih pojmov in razlage izrazov, da je standard bolj razumljiv,
- Č – poglavje vsebuje potrebna pojasnila standarda,
- D – poglavje navaja datum sprejetja standarda in začetek njegove uporabe.

1.2 Slovenski računovodski standardi 1 (2006): Opredmetena osnovna sredstva

V uvodu SRS 1 je povzeta uporaba le-tega. Uporablja se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zemljišč, zgradb, opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev.

² V uvodnem poglavju sta pojasnjena namen in področje slovenskega računovodskega standarda, teoretska podlaga zanj in pa tudi povezava z drugimi računovodskimi standardi ter z mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske unije.

³ Poglavje B je praviloma razdeljeno na podpoglavja, še zlasti če obravnava posamezne gospodarske kategorije pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovem prevrednotenju ali prikazovanju v skupinskih (konsolidiranih) računovodskih izkazih. V tem poglavju so posebej predstavljene tudi določbe o potrebnih razkritjih v računovodskih izkazih in zahtevah pri zunanjem poročanju.

Obdeluje (SRS, 2006):

- a) razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev,
- c) začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev,
- d) uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev ter
- e) razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev.

SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva je povezan z naslednjimi slovenskimi računovodskimi standardi:

- SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve,
- SRS 8 – Kapital,
- SRS 13 – Stroški amortizacije,
- SRS 17 – Odhodki in
- SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

Omenjeni standard pa se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS):

- MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov⁴,
- MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)⁵,
- MRS 17 – Najemi⁶,
- MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči⁷,
- MRS 21 – Vplivi sprememb deviznih tečajev⁸,
- MRS 23 – Stroški izposojanja⁹,
- MRS 40 – Naložbene nepremičnine¹⁰,
- MRS 41 – Kmetijstvo (uporablja se od 1. januarja 2003).

In naslednje mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP):

- MSRP 5 - Negibljava sredstva namenjena prodaji ali občasni uporabi (2004)¹¹

Ter 4. in 7. direktivo Evropske unije.

Na podlagi novih Slovenskih računovodskih standardov, ki so stopili v veljavo s 1.1.2006 je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo sprejel nov Kontni načrt za gospodarske družbe in zadruga.

Zaradi precejšnjih sprememb in zaradi v nadaljevanju prikazanih knjiženj bom tu naštel vse pomembnejše konte za opredmetena osnovna sredstva:

⁴ Angl. Presentation of Financial Statements.

⁵ Angl. Property, Plant and Equipment.

⁶ Angl. Leases.

⁷ Angl. Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.

⁸ Angl. The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.

⁹ Angl. Borrowing Costs.

¹⁰ Angl. Investment Property.

02 – Nepremičnine:

- 020 – Zemljišča, vrednotena po modelu nabavne vrednosti
- 021 – Zgradbe, vrednotene po modelu nabavne vrednosti
- 022 – Zemljišča, vrednotena po modelu prevrednotenja
- 023 – Zgradbe, vrednotene po modelu prevrednotenja
- 027 – Nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi

03 – Popravek in slabitev vrednosti nepremičnin:

- 031 – Oslabitev vrednosti zemljišč
- 035 – Popravek vrednosti zgradb zaradi amortiziranja
- 039 – Oslabitev vrednosti zgradb

04 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva:

- 040 – Oprema in nadomestni deli, vrednoteni po modelu nabavne vrednosti
- 041 – Drobn inventar
- 042 – Oprema in nadomestni deli, vrednoteni po modelu prevrednotenja
- 043 – Biološka sredstva
- 045 – Druga opredmetena osnovna sredstva
- 047 – Oprema in druga opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi

05 – Popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev

- 050 – Popravek vrednosti opreme in nadomestnih delov zaradi amortiziranja
- 051 – Popravek vrednosti drobnega inventarja zaradi amortiziranja
- 052 – Oslabitev vrednosti opreme in nadomestnih delov
- 053 – Popravek vrednosti bioloških sredstev
- 055 – Popravek vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja
- 059 – oslabitev vrednosti drugih opredmetenih osnovnih sredstev

43 – Amortizacija

- 431 – Amortizacija zgradb
- 432 – Amortizacija opreme in nadomestnih delov
- 433 – Amortizacija drobnega inventarja
- 439 – Amortizacija drugih opredmetenih osnovnih sredstev

72 – Prevrednotovalni poslovni odhodki

- 720 – Prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z neopredmetenimi in opredmetenimi osnovnimi sredstvi

¹¹ Angl. Non-current assets held for sale and discontinued operations.

- 76 – Poslovni prihodki
 - 769 – Prevrednotovalni poslovni odhodki

- 93 – Čisti dobiček ali čista izguba
 - 934 – Prenos iz presežka iz prevrednotenja

- 95 – Presežek iz prevrednotenja
 - 950 – Presežek iz prevrednotenja zemljišč
 - 951 – Presežek iz prevrednotenja zgradb
 - 952 – Presežek iz prevrednotenja opreme

V nadaljevanju bom pri prikazovanju knjiženja uporabljal le številčne oznake kontov in dele imen. Za popolna in celotna imena se vrnite na to stran.

V nadaljevanju bom predstavil opredmetena osnovna sredstva v poglavjih, kot so predstavljena v uvodu SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva. V njih bom primerjal SRS, MSRP in US GAAP ter vključil tudi prvo uporabo MSRP-jev.

1.3 Opredmetena osnovna sredstva in MSRP

V tem poglavju bom na kratko predstavil Mednarodne standarde računovodskega poročanja in Ameriške računovodske standarde, ki so povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

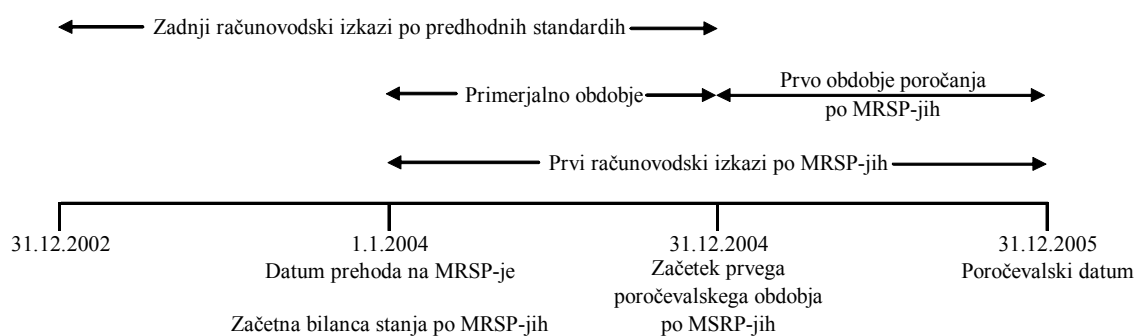
Sredstva so del računovodskih izkazov. Opredeljena so kot vir sredstev, s katerimi podjetje upravlja in so rezultat preteklih dogodkov. Od njih pričakujemo bodoče koristi v podjetju.

V nadaljevanju bom predstavil začetek poročanja po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja in kratko zgodovino nastanka in razvoj Mednarodnega računovodskega standarda 16.

1.3.1 Prva uporaba MSRP-jev v računovodstvu

Podjetja so lahko začela uporabljati določbe MSRP-jev še preden se je to od njih zahtevalo, to pomeni še pred začetkom poročevalskega obdobja, ki se začne s 1.1.2005, vendar le pod pogojem, da so bili pogoji, potrebni za izpolnitev za poročanje po MSRP-jih, tudi izpolnjeni. Tista podjetja, ki so začela z uporabo MSRP-jev šele za poročevalsko obdobje, ki se začne s 1.1.2005 pa morajo prilagoditi računovodske izkaze, kot že omenjeno v drugem poglavju, za nazaj zaradi primerjave med obdobji. Pri prehodu podjetja iz SRS-jev na MSRP-je mora podjetje upoštevati naslednja obdobja:

Slika 1: Časovni okvir prehoda na Mednarodne standarde računovodskega poročanja



Vir: International GAAP 2005, 2004.

1.3.2 Zgodovina MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva ¹²

MRS 16 je bil revidiran leta 1998 in je postal veljaven za letna računovodska poročanja 1. julija 1999. Nadaljnje revizije so bile konec leta 2003 in v začetku leta 2004, kot rezultat projekta za izboljšave IASB-ja. MRS 40 je uradno postal veljaven za poročanje s 1. januarjem 2001, vendar je bil tudi ta standard revidiran konec leta 2003, kot del projekta za izboljšave.

Mednarodni standardi računovodskega poročanja delijo sredstva na gibljiva (angl. current assets) in negibljiva (angl. non-current assets). Med negibljiva sredstva spadajo opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe. Ali sredstva spadajo med gibljiva in negibljiva je odvisno od dolžine poslovnega obrata podjetja. MSRP-ji definirajo, da je poslovni obrat podjetja čas med pridobitvijo sredstva za predelovanje in njegovo realizacijo v denarju ali denarnih ekvivalentih. Kadar pa normalni poslovni obrat podjetja ne more biti natančno določen, se predvideva, da traja en poslovni obrat 12 mesecev.

1.3.3 Mednarodni računovodski standard 16 – Opredmetena osnovna sredstva

Po MSRP je glavni standard, ki obravnava opredmetena osnovna sredstva MRS 16 – Nepremičnine, naprave in oprema (Opredmetena osnovna sredstva). Prevrednotenje, povezano z opredmetenimi osnovnimi sredstvi je predstavljeno v MRS 36 – Oslabitev sredstev, opredmetena osnovna sredstva pa so obravnavana v poglavju 13. Prevrednotenje je eden glavnih računovodskih dejavnikov pri opredmetenih osnovnih sredstvih. S tem postopkom želimo zagotoviti, da je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki ni polno iztržljiva tako odpisana oziroma prevrednotena na raven oziroma vrednost, ki je iztržljiva.

Poseben standard MRS 40 – Naložbene nepremičnine, obravnava investicijska vlaganja v opredmetena osnovna sredstva. Opredmetena osnovna sredstva obravnava tudi MSRP 5 –

Negibljiva sredstva, namenjena prodaji ali občasni uporabi, ki obravnava računovodske zahteve v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki jih ima podjetje za namene prodaje.

Kot omenjeno je bil MRS 16 prenovljen marca 2004 in je začel veljati za poročevalska obdobja, ki se začnejo s 1. januarjem 2005. Eden izmed glavnih ciljev Projekta za izboljšave (angl. improvement projects) je bil zmanjšanje števila različnih obravnav opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih je takrat obstoječi MRS 16 dovoljeval. V MRS 16 pa sta ostala dva zelo različna računovodska postopka pri obravnavi opredmetenih osnovnih sredstev. Opredmetena osnovna sredstva se lahko vodijo:

- po »nabavna vrednost minus amortizacija« oziroma neto knjigovodski vrednosti ali,
- po pošteni vrednosti.

Razen tega MRS 16 ostaja standard, ki skuša zasnovati meje tega kaj se lahko in kaj se ne sme smatrati kot opredmetena osnovna sredstva. MRS 16 prav tako poudarja pošteno vrednost sredstev. Kaže tudi povezavo med tradicionalnim načinom vrednotenja osnovnih sredstev (nabavna vrednost minus amortizacija) in pošteno vrednostjo osnovnega sredstva.

1.4 Opredmetena osnovna sredstva in US GAAP

Ameriški računovodski standardi, ki obravnavajo opredmetena osnovna sredstva so naslednji:

- ARB¹³ 43
- APB¹⁴ 6 – Status of Accounting Research Bulletins,
- APB 12 – Mnenje Omnibus (angl. Omnibus Opinion) – 1967,
- FAS¹⁵ 144 – Slabitev in izločitev dolgoročnih sredstev (angl. Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets).

2 RAZVRŠČANJE, PRIPOZNAVANJE IN ZAČETNO MERJENJE OSNOVNIH SREDSTEV

Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev pomeni, kaj vse standard uvršča med opredmetena osnovna sredstva. Podal bom razvrstitev po SRS, MSRP in US GAAP.

2.1 Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev

Po SRS 1, 2006 so opredmetena osnovna »sredstva v lasti ali finančnem najemu, ki se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju« (SRS, 2006).

¹² Izvirno IAS 16 – Property, Plant and Equipment.

¹³ ARB – Accounting Research Bulletin of the AICPA.

¹⁴ APB – Opinion of the APB.

¹⁵ FAS – Statement of Financial Accounting Concepts (issued by the FASB).

Predstavitev opredmetenih osnovnih sredstev:

- zemljišča - prostor kjer podjetje izvaja poslovno dejavnost, bodisi zato, da na njem stojijo zgradbe oziroma da na njem neposredno izvaja svojo dejavnost (npr. kmetijstvo).
- zgradbe – objekti visoke gradnje (stavbe), nizke gradnje (ceste), vodne gradnje (jezi) in druga gradbena dela.
- proizvodna oprema – stroji, naprave, prevozna sredstva, orodja in druga oprema. Stroji so lahko energetske ali delovne; energetske stroji proizvajajo ali pretvarjajo energijo, delovne pa obdelujejo, predelujejo ali dodeljujejo delovne predmete na različne tehnološke načine. Naprave so prav tako lahko energetske, proizvodne ali prevozne (Turk, Melavec, 2001, str. 97)
- druga oprema,
- biološka sredstva.

Podjetje mora ločeno izkazovati sredstva, ki se še gradijo ali izdelujejo od stvari, ki so že v uporabi. Prav tako je potrebno ločeno izkazovati opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo od tistih, ki se trajno ne uporabljajo, čeprav so še uporabna.

Sprememba v novih SRS 2006 je uvedba naložbenih nepremičnin. Družbe bodo tako morale razvrstiti nepremičnine, ki so jih prej v svojih poslovnih knjigah izkazovale med opredmetenimi osnovnimi sredstvi oziroma med dolgoročnimi finančnimi naložbami – po SRS 6, med naložbene nepremičnine.

MRS 16.6 in SRS 1.1 sicer določata, da je opredmeteno osnovno sredstvo tudi tisto sredstvo, ki ga podjetje poseduje, uporablja za dajanje v najem. Na drugi strani pa je ena od bistvenih lastnosti naložbene nepremičnine, da je posedovana, da bi prinašala najemnino. Opredelitev glede najema v standardih je potrebno drugače razumeti za premičnine, saj je vsako nepremičnino, ki je dana v poslovni najem, potrebno pripoznati kot naložbeno nepremičnino. (Praznik, 2005, str. 42)

Opredmetena osnovna sredstva so po MRS 16 opredmetena sredstva, ki:

- so namenjena prodaji ali dobavi blaga ali storitev, za dajanje v najem drugim ali za administrativne namene in
- se bodo uporabljala več kot eno obdobje.

Razlika pri razvrščanju opredmetenih osnovnih sredstev med standardi:

Slovenski računovodski standardi in tudi MSRP-ji celovito obravnavajo opredmetena osnovna sredstva, medtem, ko ameriški računovodski standardi niso tako specificirani in dorečeni, ter zajemajo več standardov, ki vključujejo pojasnila povezana s posameznimi kategorijami opredmetenih osnovnih sredstev.

2.2 Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev

Poglavje pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev obravnava teme pridobivanja in odtujevanja opredmetenih osnovnih sredstev. Kot v prejšnjem poglavju bom tudi tu prikazal obravnavo te tematike s strani SRS, MSRP in US GAAP.

Po SRS-jih se opredmeteno osnovno sredstvo pripozna v knjigovodskih evidencah in v bilanci stanja, če:

- a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim,
- b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti,

Kot že omenjeno, je potrebno ločeno prikazovati sredstva v pridobivanju ter trajno izven uporabe. Pri tem je potrebno upoštevati, da sredstva, ki jih trenutno ali začasno ne uporabljamo, še ne moremo opredeliti kot sredstvo zunaj uporabe (Zupančič, 2001, str.29). Prav tako podjetje ne sme med osnovnimi sredstvi izkazovati sredstev danih v finančni najem.

Opredmeteno osnovno sredstvo se izloči iz knjigovodskih evidenc in bilance stanja ko je odtujeno.

- a) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev po mednarodnih standardih računovodskega poročanja

Ena izmed osnovnih težav v računovodskem poročanju je povezana prav z kategorijo osnovnih sredstev. Kako oceniti trenutne in prihodnje koristi posameznega osnovnega sredstva oziroma koliko časa jih bomo imeli, glede na to, da imajo podjetja ponavadi izdatke, povezane s pridobitvijo osnovnega sredstva v trenutku pridobitve. Izdatke imajo podjetja tako v sedanjem poročevalskem obdobju, koristi pa se nanašajo tudi na prihodnja poročevalska obdobja.

Prav zato se strošek opredmetenega osnovnega sredstva kapitalizira oziroma usredstvi v trenutku pridobitve (to je, ko se v bilanci stanja izkaže kot osnovno sredstvo). Pozneje se v vsakem računovodskem poročevalskem obdobju izkaže del nabavne vrednosti kot strošek, ki se ga prikaže v izkazu poslovnega izida. Tako se strošek porazdeli na prihodnja poročevalska obdobja, v katerih menimo, da nam bo osnovno sredstvo prineslo koristi.

V idealnih razmerah je na koncu dobe koristnosti preostala vrednost opredmetenega osnovnega sredstva (ki je izkazana v bilanci stanja) enaka prihodkom iz prodaje tega opredmetenega osnovnega sredstva.

MRS 16 se podrobno ukvarja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi. To so stalna sredstva, ki:
– jih podjetje uporablja v proizvodnji ali dobavi blaga ali opravljanju storitev, za posojanje drugim ali za administrativne namene in

– se zanje predvideva, da jih bo podjetje uporabljalo oziroma imelo več kot eno poročevalsko obdobje.

2.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev

Glavne težave povezane z opredmetenimi osnovnimi sredstvi so:

- začetno pripoznavanje opredmetenega osnovnega sredstva in
- merjenje nabavne vrednosti osnovnega sredstva.

2.3.1 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po SRS 2006

Opredmetena osnovna sredstva se ob začetnem pripoznanju po Slovenskih računovodskih standardih vrednotijo po nabavni vrednosti. V nadaljevanju bom prikazal sestavine nabavne vrednosti in druge težave, povezane z merjenjem le-te.

Podjetje lahko pridobi opredmeteno osnovno sredstvo na več načinov:

- z nakupom,
- lastna izdelava, izgradnja,
- brezplačna pridobitev,
- drugo.

Od načina pridobitve osnovnega sredstva se razlikuje tudi sestava nabavne vrednosti le-tega.

Po SRS-jih se opredmeteno osnovno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti.

Nabavna vrednost je sestavljena po naslednjem izračunu (SRS 2006):

nakupna cena osnovnega sredstva
- trgovinski in drugi popusti
+ uvozne in nevračljive nakupne dajatve
+ stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi osnovnega sredstva (stroški dovoza, namestitve, stroški razgradnje, odstranitve, obnovitve)
<hr/>
= nabavna vrednost osnovnega sredstva
<hr/>

Nabavno vrednost osnovnega sredstva lahko sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

Po SRS 1.10 nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev povečuje tudi ocenjena vrednost stroškov razgradnje, odstranitve in ponovne vzpostavitve prvotnega stanja. Ker taki stroški po SRS 2001 praviloma niso bili pripoznani, jih je treba pri prehodu na SRS 2006 pripoznati ter za ocenjeni znesek pripoznanja povečati nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in obenem po SRS 10.43 pripoznati rezervacije. (Odar, 2006, str. 10)

Na podlagi primera bom prikazal knjiženje postopnega pridobivanja opredmetenega osnovnega sredstva.

Podatki:

nakupna cena osnovnega sredstva	100 d.e.
- trgovinski in drugi popusti	-5 d.e.
+ uvozne in nevračljive nakupne dajatve	10 d.e.
+ stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi osnovnega sredstva (stroški dovoza, namestitve, stroški razgradnje, odstranitve, obnovitve)	4 d.e.
<hr/>	<hr/>
= nabavna vrednost osnovnega sredstva	=109 d.e.

Prikaz knjiženja pridobitve osnovnega sredstva:

Opredmeteno OS v pridobivanju		Obveznosti do dobaviteljev
nak.cena	100	95 nak.cena s pop.
popust	-5	10 uvozne daj.
uvoz.daj.	10	4 stroški
stroški	4	
	109 aktiviranje	

Opredmeteno osnov.sredstvo

aktiviranje 109

Kot omenjeno je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva sestavljena iz nakupne cene minus trgovinski in drugi popusti, katero povečujejo razne dajatve in drugi stroški usposabljanja opredmetenega osnovnega sredstva. Ko je opredmeteno osnovno sredstvo aktivirano, se konto »opredmetena osnovna sredstva v pridobivanju« zaključi in osnovno sredstvo preknjiži na ustrezen konto.

a) Lastna zgraditev ali izdelava opredmetenega osnovnega sredstva

Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki je izdelano ali zgrajeno znotraj podjetja pa tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava. Tu so vključeni tudi posredni stroški njegove izgradnje ali izdelave. Nabavna vrednost pa ne sme biti večja od tiste, ki bi jo dobili po zgornjem izračunu.

b) Opredmeteno osnovno sredstvo pridobljeno z zamenjavo

V primeru, da podjetje zamenja svoje opredmeteno osnovno sredstvo za kako drugo, neistovrstno opredmeteno osnovno sredstvo, se vrednost pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva določi glede na pošteno vrednost le-tega.

c) Sredstva pridobljena s pomočjo donacij in/ali državno podporo

V kolikor je podjetje pridobilo opredmeteno osnovno sredstvo s pomočjo donacije ali državne pomoči, se le-ta ne odšteje od njihove nabavne vrednosti, temveč se izkaže med dolgoročno odloženimi prihodki in se enakomerno z amortizacijo prenaša skozi leta med prihodke.

d) Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemu drugega podjetja

V primeru, da je s prevzemom drugo podjetje prenehalo obstajati in so se opredmetena osnovna sredstva prenesla na podjetje, ki je prevzem izvedlo, se le-ta po novih SRS-jih zajamejo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva po dotedanjih knjigovodskih vrednostih.

V primeru, da je naložba v pridobitev čistega premoženja prevzetega podjetja večja ali manjša od pridobljenega čistega premoženja, se morajo sredstva izkazovati po pošteni vrednosti. Razlika, ki pri tem nastane se obravnava kot povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v obsegu, ki je upravičljiv glede na nova opredmetena sredstva iste vrste ob upoštevanju njihove preostale dobe koristnosti. (SRS, 2006)

e) Obravnavanje opredmetenih osnovnih sredstev z veliko vrednostjo

Novi SRS dodajajo novo obravnavo osnovnih sredstev z veliko vrednostjo. V primeru, da je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva velika, se razporedi na njegove sestavne dele. Posamezni deli imajo lahko tako različne dobe koristnosti in vzorce uporabe, če jih primerjamo glede na celotno opredmeteno osnovno sredstvo. Tako se obračuna amortizacija za vsak del posebej.

2.3.2 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja

Tudi po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja se praviloma opredmetena osnovna sredstva izkazujejo po nabavni vrednosti.

Opredmeteno osnovno sredstvo se po mednarodnih standardih računovodskega poročanja pripozna, če je strošek nabave opredmetenega osnovnega sredstva merljiv in je verjetno, da bo imelo to osnovno sredstvo podjetju prinašalo prihodnje gospodarske koristi.

Tako se lahko za opredmetena osnovna sredstva pripoznajo tudi večji rezervni deli, medtem ko manjši rezervni deli veljajo za drobni inventar. Ponavadi imajo podjetja določeno vrednost, ki služi za mejo med tem, kaj velja za opredmeteno osnovno sredstvo in kaj za drobni inventar.

Kot omenjeno je eden izmed pogojev, da je določeno sredstvo pripoznano kot opredmeteno osnovno sredstvo, da bo to sredstvo podjetju prinašalo gospodarske koristi. Zato ta standard posebej obravnava čistilne naprave kot opredmetena osnovna sredstva (tudi SRS 1). Pogosto podjetja zgradijo čistilno napravo tudi, če to ni z zakonom predpisano. V primeru, če podjetje ne more dokazati, da bo to opredmeteno osnovno sredstvo prinašalo prihodnje gospodarske koristi, ne more te čistilne naprave pripoznati kot opredmeteno osnovno sredstvo, temveč predstavlja strošek.

a) Elementi nabavne vrednosti osnovnega sredstva po MSRP

MRS 16 določa, kaj je lahko vključeno v začetno merjenje vrednosti osnovnega sredstva. Po MRS 16 je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva sestavljena iz stroškov, ki so potrebni za pridobitev omenjenega sredstva oziroma izgradnjo le-tega in zajema tudi stroške, ki so nastali kasneje, rezervne dele ali stroške vzdrževanja.

Standard v nadaljevanju pojasnjuje stroške vzdrževanja, saj se manjša vzdrževanja, ki zajemajo predvsem vsakodnevno vzdrževanje, ki je sestavljeno iz stroška dela in manjših rezervnih delov, ne usredstevajo, temveč predstavljajo strošek tekočega obdobja.

Nasprotno pa večja vzdrževanja, ki zajemajo pomembne dele opredmetenega osnovnega sredstva povečujejo nabavno vrednost le-tega. V tem primeru, je potrebno stari del sredstva izločiti oziroma odpripoznati.

2.3.3 Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev po Ameriških računovodskih standardih

Po Ameriških računovodskih standardih naj bi bila opredmetena osnovna sredstva prikazana po zgodovinski vrednosti¹⁶. Zgodovinska vrednost je znesek denarja ali njegovih ustreznikov, ki so plačani za pridobitev sredstva. Zgodovinska vrednost se po pridobitvi prilagaja za znesek amortizacije ali druge alokacije. Pod določenimi pogoji se lahko kapitalizirajo tudi obresti.

2.3.4 Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev

Kot posebno kategorijo pa lahko obravnavam popravila ali vzdrževanja opredmetenih osnovnih sredstev.

Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev so namenjena obnavljanju ali ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo. Ponavadi se popravila ali vzdrževanje pripoznajo kot odhodki, kadar se pojavijo.

¹⁶ Angl. Historical cost.

a) Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev po SRS 1 2006

Z novimi SRS 2006 se večji redni pregledi in popravila opredmetenih osnovnih sredstev obravnavajo kot deli opredmetenih osnovnih sredstev.

b) Popravila ali vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev po Ameriških računovodskih standardih

Kasnejši stroški povezani z opredmetenimi osnovnimi sredstvi ali stroški zamenjav se po ameriških računovodskih standardih lahko kapitalizirajo v skladu z računovodsko politiko podjetja, ki pa mora biti razkrita.

Po ameriških računovodskih standardih se strošek planiranega večjega vzdrževanja, pregleda ali popravila lahko kapitalizira in amortizira v obdobju do naslednjega popravila, vzdrževanja ali pregleda. Strošek od predhodnega vzdrževanja, popravila ali pregleda, ki je bil neodpisan se mora odpisati. Druge dovoljene računovodske metode vključujejo vnaprejšnje vračunavanje pričakovanih stroškov, ki se naj bi zgodili ob naslednjem planiranem večjem popravilu. Na splošno pa predstavlja vzdrževanje strošek, ko se vzdrževanje dejansko opravi.

2.3.5 Prodaja oziroma izločitev opredmetenih osnovnih sredstev

Pomembno poglavje pri opredmetenih osnovnih sredstvih je njihova prodaja oziroma njihova izločitev.

a) Prodaja oziroma izločitev opredmetenih osnovnih sredstev po Slovenskih računovodskih standardih

Slovenski računovodski standardi opredeljujejo prodajo opredmetenega osnovnega sredstva na naslednji način: ob prodaji ali izločitvi opredmetenega osnovnega sredstva je razlika med neodpisano vrednostjo in prihodki od prodaje opredmetenega osnovnega sredstva dobiček ali izguba ob odtujitvi. Dobitek ali izguba pri posamezni odtujitvi se knjižita med prevrednotovalne poslovne prihodke ali prevrednotovalne poslovne odhodke.

Neodpisana vrednost

- prihodki od prodaje

= dobiček ali izguba ob prodaji opredmetenega osnovnega sredstva

b) Knjiženje prodaje oziroma izločitve opredmetenega osnovnega sredstva

Kot zgoraj omenjeno, lahko podjetje pri izločitvi oziroma prodaji opredmetenega osnovnega sredstva realizira dobiček ali izgubo. V primeru, da je neodpisana vrednost sredstva večja od prihodkov iz naslova prodaje, potem je podjetje pri tej prodaji realiziralo izgubo iz tega

naslova. V kolikor so prihodki iz naslova prodaje opredmetenega osnovnega sredstva večji od neodpisane vrednosti, potem je podjetje realiziralo dobiček pri prodaji osnovnih sredstev.

Dejansko pa ta razlika med neto knjigovodsko vrednostjo in prodajno vrednostjo ne predstavlja dejanskega dobička ali izgube. Dejansko je to samo prilagoditev v računovodskih evidencah, saj je bila ocena dobe koristnosti, na podlagi katere smo amortizirali opredmeteno osnovno sredstvo napačna in je tako povzročila, da smo določeno osnovno sredstvo amortizirali preveč ali premalo.

Na podlagi primera bom prikazal, kako se knjiži odtujitev opredmetenega osnovnega sredstva. Pri knjiženju odtujitve osnovnih sredstev lahko podjetje uporabi prehodni konto, s pomočjo katerega pravilno izkaže odtujitev le-tega.

Primer:

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva znaša 100 denarnih enot. Odpisana vrednost le-tega znaša 80 denarnih enot. Opredmeteno osnovno sredstvo podjetje proda po ceni 30 denarnih enot.

Prikaz knjiženja odtujitve opredmetenega osnovnega sredstva:

Nabavna vrednost opred.os.sredstva	Popravek vrednosti opred.os.sred.
ZSt 100 100 odtujitev	Odtujitev 80 80 odpisana vr.
769 Prihodki	Prehodni konto za obračun odtujitve
Dobiček 10	Odtujitev 100 80 odtujitev
Terjatve do kupcev	Dobiček 10 30 prodaja
Prodaja 30	

Podjetje je s prodajo ustvarilo 10 denarnih enot dobička. 20 denarnih enot je znašala sedanja knjigovodska vrednost, prodajna vrednost pa 30 enot. Razlika med njima predstavlja dobiček pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev.

c) Prodaja oziroma izločitev opredmetenih osnovnih sredstev po Ameriških računovodskih standardih

Ameriški računovodski standardi pa posebej obravnavajo odtujitev zemljišč in zgradb kot dela opredmetenih osnovnih sredstev. Pripoznavanje prihodkov iz naslova transakcij povezanih z zemljišči in stavbami obravnava FAS 66 – Pripoznavanje prodaje zemljišč in zgradb¹⁷. Standard ločuje med prodajo zemljišč kot trgovanje z zemljišči in drugimi prodajami zemljišč in zgradb. Prvi primer gre za nepremičninska podjetja in ga v svojem

¹⁷ Angl. Accounting for Sales of Real Estates.

diplomskem delu ne bom posebej obravnaval, drugi primer pa se nanaša na vsa druga podjetja.

Glavni kriterij za pripoznanje prihodkov iz naslova prodaje zemljišč in zgradb zahteva prenos običajnih tveganj in pravic lastništva brez pomembnejših vplivov na posest le-tega.

Dobiček od prodaje osnovnih sredstev je pripoznan v celoti, ko so izpolnjeni naslednji kriteriji:

- dobiček od prodaje zemljišča ali zgradbe je določljiv; cena, ki se lahko doseže na trgu je verjetna ali pa znesek, ki ne more biti dosežen se lahko oceni,
- prodajni postopek je zaključen: prodajalec ni obvezan opraviti dodatnih pomembnih aktivnosti, ko je prodaja zaključena.

Vendar prihodki iz naslova prodaje osnovnih sredstev ne smejo biti pripoznani, če niso izpolnjeni naslednji kriteriji:

- prodaje je končana,
- kupčeve investicije so zadostne, da kažejo na namen, da bo zemljišče ali zgradba plačana,
- prodajalčeve terjatve niso predmet prihodnjih obveznosti in
- prodajalec je prenesel na kupca običajna tveganja in pravice lastništva in nima pomembnih prihodnjih vplivov na zemljišče ali zgradbo.

Prihodki se ne smejo pripoznati tako v primerih, ko niso zgoraj omenjeni pogoji izpolnjeni. To se nanaša predvsem na naslednje situacije:

- prodaja in ponovni najem (angl. sale and leaseback),
- delna prodaja (angl. partial sales) in
- prodaja zgradbe, kjer kupec zemljišče, na katerem zgradba stoji le najame.

d) Prodaja in ponovni najem

Pogosto želijo podjetja povečati prihodke s tem, da prodajo svoja zemljišča in zgradbe ter jih takoj nazaj najamejo ali v celoti ali pa vsaj delno za preostalo dobo koristnosti. Take prodaje se morajo obravnavati po standardu FAS 98.

2.3.6 Izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev

V knjigovodskih evidencah se za opredmetena osnovna sredstva posebej izkazuje nabavna vrednost ali prevrednotena nabavna vrednost, posebej kumulirani amortizacijski popravek vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva in posebej nabrana izguba zaradi oslabitve. V bilanci stanja pa se prikazuje zgolj neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva oziroma knjigovodska vrednost, ki je razlika med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti ter nabrano izgubo zaradi slabitve.

a) Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena na podlagi finančnega najema

Opredmetena osnovna sredstva, ki jih podjetje pridobi na podlagi finančnega najema, so sestavni del opredmetenih osnovnih skupine, ki jih pripada. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega s finančnim najemom je enaka manjši izmed naslednjih dveh vrednosti:

- poštena vrednost,
- sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin¹⁸.

Opredmetena osnovna sredstva, ki so vzeta v finančni najem se morajo izkazovati ločeno.

Po SRS-jih lahko govorimo o finančnem najemu, če je izpolnjen vsaj eden izmed naslednjih pogojev:

- na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika (nedvomno mora izhajati iz najemne pogodbe)
- 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,
- trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali pa tudi ne,
- na začetku najema je sedanja vrednost najmanjša vsote najemnin enaka najmanj poštenu vrednosti najetega sredstva,
- najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja samo najemnik.

Dodatni pogoji, da se določen najem pripozna kot finančni najem so naslednji:

- če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi pa bremenijo najemnika,
- dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku,
- najemnika lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno nižja od tržne.

2.3.7 Začetno računovodsko merjenje in razlike med standardi

Kot omenjeno so ameriški računovodski standardi zelo nedefinirani. Hkrati tudi ne dovoljujejo, da bi se začetni stroški, realokacijski ali drugi stroški usredstvovali. Nabavna vrednost po MSRP-jih in US GAAP-ih se lahko razlikuje zaradi vpliva različnih računovodskih standardov, ki vplivajo na merjenje začetnih stroškov.

¹⁸ Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je diskontna mera z najemom povezana obrestna mera, le jo je mogoče določiti. Če je ni možno določiti pa je predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik. (SRS, 2006)

Prav tako je razlika pri stroških obresti. Pri ameriških računovodskih standardih, morajo obresti biti ponavadi vključene v nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, medtem ko MSRP-ji pustijo izbiro.

3 PREVREDNOTOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Osnovna sredstva so v večini podjetij ena od pomembnejših postavk v bilanci stanja, vrednotenje le teh pa lahko močno vpliva na izkazovanje uspešnosti podjetja. Nepremičnine in oprema predstavljajo glavni vir sredstev prihodnjih zmožnosti storitev podjetja. Njihovo vrednotenje je za uporabnike izkazov zelo pomembno, saj predstavlja premoženje, ki bo podjetju na razpolago v prihodnosti in lahko kaže na nekatere pokazatelje bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder, Clark, 1995, str. 307).

V času dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je potrebno večkrat oceniti ali ima sredstvo pravilno preostalo vrednost (ali se je vmes zaradi različnih dejavnikov spremenila) in ali je pravilno vrednoteno.

Oceniti je potrebno tudi neodpisano vrednost opredmetenega osnovnega sredstva v kolikor ga je potrebno prevrednotiti, če neodpisana vrednost ni iztržljiva.

3.1 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in SRS 2006

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve (SRS, 2006).

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev mora biti dovolj pogosto, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila, z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja.

Poštena vrednost je povezana s tržno ceno. S pomočjo tržne cene se lahko izmeri poštena vrednost zemljišč, zgradb in tudi opreme. Tržno vrednost običajno ugotavljajo pooblašeni ocenjevalci vrednosti na podlagi mednarodnih standardov ocenjevanja vrednosti, ki upoštevajo veliko različnih dejavnikov. Kako pogosto se osnovna sredstva prevrednotujejo je odvisno od gibanja trga. Če so na trgu prisotna močna nihanja, je potrebno prevrednotovati bolj pogosto oziroma tako pogosto, da je knjižna vrednost blizu tržne.

Podjetje ne sme prevrednotiti samo eno opredmeteno osnovno sredstvo v skupini, temveč mora v trenutku prevrednotovanja, prevrednotiti celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

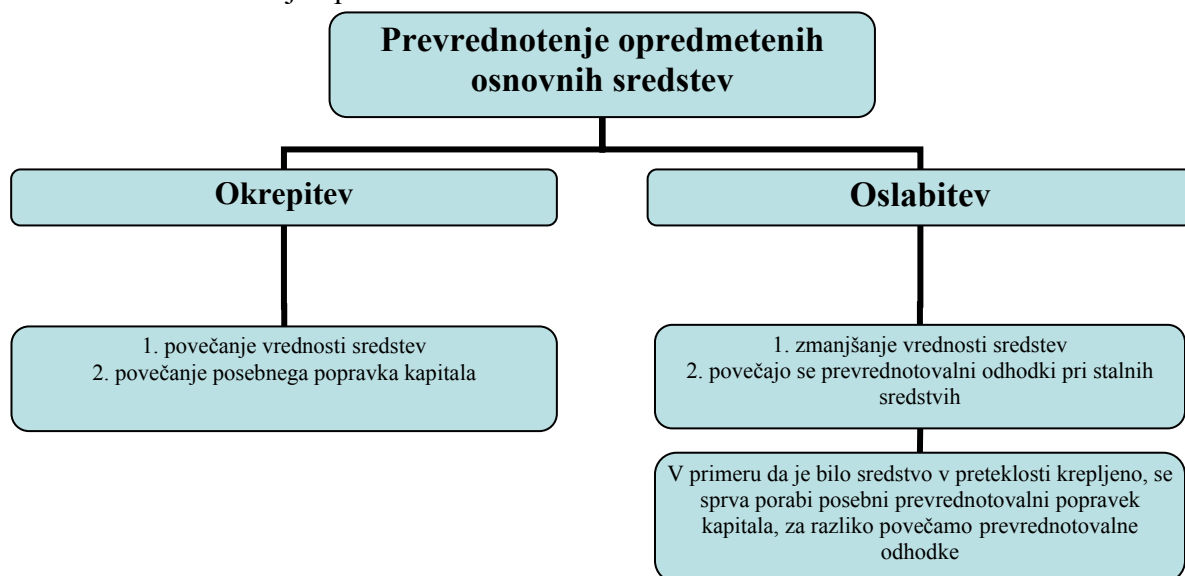
V primeru, da se podjetje odloči za prevrednotenje sredstev, mora to tudi ustrezno razkriti v računovodskih izkazih (Odar, 2002, str. 60).

a) Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev kot povečanje knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva

V primeru, ko podjetje prevrednoti določeno opredmeteno osnovno sredstvo in se zaradi prevrednotenja knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva poveča, se to povečanje izkaže neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja.

Povečanje knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja pa se lahko izrazi tudi neposredno v poslovnem izidu. To se lahko pripozna v primeru, ko je bilo isto osnovno sredstvo v preteklosti že prevrednoteno in je to prevrednotenje povzročilo zmanjšanje knjigovodske vrednosti. V tem primeru pa se povečanje knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva smatra kot odpravljanje zmanjšanja (iz predhodnega ocenjevanja poštene vrednosti) iz naslova prevrednotenja istega osnovnega sredstva, ki je bilo predhodno pripoznano v poslovnem izidu.

Slika 2: Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev



Vir: Mayr, 2001, str.17.

Primer knjiženja: Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve

Podjetje ima osnovno sredstvo v vrednosti 100 denarnih enot. Zaradi ponovne ocenitve poštene vrednosti ugotovijo, da je poštena vrednost 110, kar pomeni, da morajo osnovno sredstvo krepiti za 10 denarnih enot.

Nabavna vrednost opred.os.sredstva

ZSt	100	
Krepitev	10	

Posebni prevred. pop.kapitala

	10 krepitev	
--	-------------	--

Podjetje je krepitev izkazalo na posebnem prevrednotovalnem popravku kapitala.

b) Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev kot zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva

Kot že omenjeno, se prevrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva, ki zmanjšuje knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, odraža v spremembi poslovnega izida (zmanjšanje dobička).

V kolikor je bilo isto opredmeteno osnovno sredstvo v preteklosti že prevrednoteno in je bilo prevrednotenje opravljeno navzgor oziroma kot povečanje knjigovodske nabavne vrednosti, se pri prevrednotenju navzdol (slabitev vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva) najprej črpa postavka presežek iz prevrednotenja, do velikosti stanja v dobro v presežku iz prevrednotenja istega opredmetenega osnovnega sredstva.

Primer knjiženja: Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi slabitve

Podjetje ima osnovno sredstvo v vrednosti 100 denarnih enot. Zaradi ponovne ocenitve poštene vrednosti ugotovijo, da je poštena vrednost 90, kar pomeni, da morajo osnovno sredstvo slabiti za 10 denarnih enot.

Nabavna vrednost opred.os.sredstva

ZSt	100		10 slabitev	
-----	-----	--	-------------	--

Prevrednotovalni odhodki

slabitev	10	
----------	----	--

Podjetje je slabitev izkazalo na prevrednotovalnih odhodkih in vpliva na poslovni izid podjetja.

c) Odtujitev prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva

V primeru odtujitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki je imelo presežek iz prevrednotenja, se ta presežek prenese na »preneseni poslovni izid« in se ne izkaže v poslovnem izidu.

Del presežka iz naslova prevrednotenja opredmetenega osnovnega sredstva se lahko prenese na »preneseni poslovni izid« tudi še v času, ko podjetje opredmeteno osnovno sredstvo še uporablja. Preneseni del presežka je tako razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti.

3.2 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in Ameriški računovodski standardi

Po ameriških računovodskih standardih mora podjetje izločitve, prodajo in opredmetena osnovna sredstva namenjena prodaji obravnavati na naslednji način. Opredmetena osnovna sredstva, ki so namenjena prodaji in jih ima podjetje le za namena prodaje, mora podjetje vrednotiti po tisti vrednosti, ki je nižja:

- iztržljiva vrednost ali pa
- poštena vrednost minus neposredni stroški prodaje.

3.3 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in Mednarodni standardi računovodskega poročanja

Mednarodni standardi računovodskega poročanja predvidevajo dve alternativni, po katerih lahko podjetja vodijo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev. Ne glede za katero možnost se podjetje odloči, vsa sredstva morajo biti vrednotena po enaki metodi.

Možnosti pripoznanja sredstev v bilanci stanja po MSRP:

- model nabavne vrednosti (cost model);
- model poštene vrednosti (fair value model).

Model nabavne vrednosti je vodenje opredmetenih osnovnih sredstev po vrednosti »stroški minus popravek vrednosti«.

V primeru, da se podjetje odloči za model poštene vrednosti, mora voditi zemljišča in zgradbe po pošteni vrednosti minus popravek vrednosti, ki je nastal po ocenitvi sredstva na pošteno vrednost. Poštena vrednost sredstva je ponavadi določena kot ocenjena tržna vrednost.

Standard pa priporoča podjetjem, da tudi v primeru izbire modela nabavne vrednosti razkrijejo poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, če so le te bistveno različne od njihovih knjigovodsko izkazanih vrednosti. Podjetja bodo morale torej, ne glede na to, kateri model bodo formalno izbrala, svoja sredstva razkrivati tako po izbranem kot tudi po drugem dovoljenem modelu (Duhovnik, 2004, str.3).

3.3.1 Pojem poštene vrednosti

S prenovo standarda MRS 16 je standard začel razlikovati med pošteno vrednostjo in tržno vrednostjo. Poštena vrednost za zgradbe in zemljišča je osnovana na dokazani tržni vrednosti.

Poštena vrednost je definirana tudi kot vrednost, ki jo sredstvo doseže pri prodaji med informiranimi, zainteresiranimi strankami v nekem doglednem času.

Podjetje ima lahko v lasti opredmeteno osnovno sredstvo, ki je po svoji naravi tako, da na trgu ni veliko povpraševanja po njem, zato tudi nima svoje tržne vrednosti. V tem primeru podjetje ostane pri »stroškovnem modelu«. Primeri takih sredstev so na primer zgradbe šol, fakultet, bolnic, muzejev, knjižnic in druge zgradbe namenje javni uporabi.

Kot že omenjeno je frekvenca potrebe po ocenjevanju odvisna od gibanja tržne vrednost opredmetenih osnovnih sredstev. Večja so nihanja tržne cene, bolj pogosto je potrebno ocenjevati pošteno vrednost.

Razlika med knjižno in pošteno vrednostjo se obravnava enako kot po Slovenskih računovodskih standardih.

3.4 Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in razlika med standardi

Med standardi je razlika v tem, kako se prevrednotenje izkazuje. Po MSRP-jih se sredstva lahko prevrednotijo, po ameriških računovodskih standardih pa morajo biti izkazana po amortizirani zgodovinski vrednosti¹⁹, brez prevrednotenja.

4 USKUPINJEVANJE IN RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Skupinsko bilanco stanja morajo sestavljati podjetja, ki so zavezana h konsolidaciji po Zakonu o gospodarskih družbah. Poglavje je razdelano na obravnavo po SRS, MSRP in US GAAP.

4.1 Uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev

Skupinska bilanca se sestavi kot da bi šlo za eno samo podjetje. Zajamejo se opredmetena osnovna sredstva obvladujočega in odvisnih podjetij. Pri sestavi skupinske bilance pa je potrebno upoštevati določene prilagoditve:

- prevedba v predstavitevno valuto,
- izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti,
- prevrednotenje zaradi uskupinjevanja.

Prevedba v predstavitevno valuto se opravi na dan bilance stanja po srednjem tečaju Banke Slovenije.

Pri pripravljanju skupne bilance potrebno izvzeti vse transakcije, povezane z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki so bile med podjetji v skupini oziroma podjetji, katerih bilance se konsolidirajo. Izvzeti je potrebno vse transakcije, pri katerih je bil v prodajni ceni

¹⁹ Angl. Depreciated historical value.

opredmetenega osnovnega sredstva zajet tudi dobiček. V tekočem letu tako vpliva ta dobiček na prihodke poslovnega leta, katere je potrebno prilagoditi, v prihodnjih letih pa je potrebno na ta račun zmanjševati preneseni dobiček, ki se prav tako uskupinja. Enako se obravnava izgubo, ki je vključena v prodajno ceno sredstva.

4.2 Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev

Podjetja morajo v svojih letnih poročilih razkrivati informacije povezane z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

4.2.1 Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev in SRS

Standard 1 – Opredmetena osnovna sredstva predvideva razkritja le za podjetja, ki so zavezana k reviziji. Ostala podjetja morajo razkrivati le zakonsko določene informacije in podatke.

Zahteve tega standarda po razkrivanju informacij in podatkov v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi so, da podjetja razkrijejo (SRS, 2006):

- podlago za merjenje, uporabljeno pri ugotavljanju prevrednotene nabavne vrednosti,
- nabavno vrednost oziroma prevrednoteno nabavno vrednost, nabran amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve na začetku in na koncu obračunskega obdobja.
- spremembe knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja. Tu mora podjetje prikazati pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve, amortizacijo, prevrednotenje).

4.2.2 Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev in Ameriški računovodski standardi

Po ameriških računovodskih standardih mora podjetje razkriti:

- metodo amortiziranja za večje skupine sredstev,
- nabavno vrednost po večjih skupinah,
- odpisano vrednost po večjih skupinah sredstev in
- strošek amortizacije za obdobje.

Prevrednotovalna izguba mora biti izkazana, kot del poslovnih prihodkov pred obdavčitvijo.

Podjetje, ki si pripozna prevrednotovalno izgubo mora razkriti naslednje informacije:

- opis sredstva, ki je bilo prevrednoteno in dejstva in okoliščine prevrednotenja,
- znesek prevrednotovalne izgube in kako je bila določena poštena vrednost,
- kje je prevrednotovalna izguba izkazana v izkazu poslovnega izida in druge informacije

Mednarodni standardi računovodskega poročanja pa bolj natančno predpisujejo zahteve po razkritjih v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Po MSRP-jih je potrebno za vsako skupino opredmetenih osnovnih sredstev v računovodskih izkazih razkriti:

- na kakšen način se določa nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. Če je uporabljenih več načinov, morajo biti vsi razkriti.
- uporabljeno amortizacijsko metodo,
- za posamezne skupine opredmetenih osnovnih sredstev, uporabljene amortizacijske stopnje ali dobe koristnosti,
- nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in odpisana vrednost opredmetenih osnovnih sredstev na začetku in na koncu poročevalskega obdobja,
- uskladitev nabavne vrednosti na začetku in na koncu poročevalskega obdobja tako, da se razkrije:
 - nabave,
 - izločitve,
 - sredstva, namenjena prodaji,
 - sredstva pridobljena pri združitvi podjetij,
 - povečanja in zmanjšanja v poročevalskem obdobju zaradi prevrednotenja,
 - prevrednotovalne izgube, ki so prikazane v izkazu poslovnega izida,
 - amortizacija v poročevalskem obdobju,
 - razlika zaradi poročanja v drugi poročevalski valuti,
 - druge spremembe.

5 AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Opredmetena osnovna sredstva se z generiranjem prihodkov podjetju skozi svojo dobo koristnosti izrabijo ali izčrpajo. Za to, da to izrabo pravilno prikažemo v računovodskih izkazih, uporabimo amortizacijo. Amortizacija ima dvojni učinek, ki ga je potrebno upoštevati: zmanjšuje vrednost sredstva v bilanci stanja in predstavlja odhodek v izkazu poslovnega izida.

5.1 Amortizacija in SRS

Amortiziranje je razporejanje vrednosti amortizirnljivega sredstva na zneske, v katerih ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapušča in ki pomenijo stroške. Stroški amortizacije so tako zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, s končnimi dobami koristnosti, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke (SRS, 2006).

Strošek amortizacije obravnava Slovenski računovodski standard 13 (2006) – Stroški amortizacije. V uvodu standarda je opredeljena njegova uporaba. Uporablja se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

Standard obdeluje:

- a) razvrščanje stroškov amortizacije,
- b) pripoznavanje stroškov amortizacije,
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov amortizacije,
- č) prevrednotovanje stroškov amortizacije,
- d) uskupinjevanje stroškov amortizacije in
- e) razkrivanje stroškov amortizacije.

Omenjeni standard se opira predvsem na naslednje mednarodne računovodske standarde:

- MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov,
- MRS 16 – Nepremičnine, naprave in oprema,
- MRS 17 – Najemi,
- MRS 38 – Neopredmetena sredstva,
- MRS 40 – Naložbene nepremičnine,
- MRS 41 – Kmetijstvo,

In naslednje mednarodne standarde računovodskega poročanja:

- MRSP 5 – Dolgoročna sredstva namenjena prodaji in občasnemu poslovanju
- In 4. in 7. direktivo Evropske unije.

SRS 13 – Stroški amortizacije je povezan predvsem z naslednjimi SRS-ji:

- SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva,
- SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve,
- SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih,
- SRS 17 – Odhodki in
- SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje.

Ker se diplomska naloga nanaša na opredmetena osnovna sredstva, se bom tudi jaz v tem poglavju omejil samo na amortizacijo povezano z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Stroški amortizacije se lahko med letom in ob koncu poslovnega leta zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja.

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

Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva je odvisna od (SRS, 2006):

- a) pričakovanega fizičnega izrabljanja;
- b) pričakovanega tehničnega staranja;
- c) pričakovanega gospodarskega staranja ter
- č) pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe.

Kot doba koristnosti posameznega sredstva se upošteva tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

Vsako podjetje mora za skupine opredmetenih osnovnih sredstev ali pa za posamezno osnovno sredstvo določiti:

- metodo amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev,
- letne amortizacijske stopnje
- razporeditev letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja.

Metoda, ki jo podjetje izbere, se mora dosledno uporabljati enako v vseh obračunskih obdobjih, vendar se mora ob koncu vsakega poslovnega leta pregledati in se lahko zaradi bistvenih sprememb spremeni²⁰. Taka sprememba se obravnava kot sprememba računovodske ocene.

Podjetje se mora samostojno odločiti, katero metodo amortiziranja bo uporabljalo:

- metoda enakomernega časovnega amortiziranja,
- metoda padajočega amortiziranja,
- metoda proizvedenih enot.

Podjetje mora izbrati tisto metodo, ki najbolj ustreza pričakovanemu vzorcu uporabe bodočih gospodarskih koristi od amortizirljivega sredstva.

Za določitev realne amortizacije osnovnega sredstva, ki omogoča enostavno reprodukcijo ter stvarnejše ugotavljanje stroškovne cene poslovnih učinkov, moramo vedeti (Vrčon, 2004, str. 39):

- kakšna je celotna vrednost, ki jo osnovno sredstvo prenaša na proizvode,
- v kakšnem roku se bo sredstvo verjetno povsem izrabilo,
- kako osnovno sredstvo prenaša svojo vrednost na izdelke po posameznih obdobjih svoje življenjske dobe.

Po SRS-jih se neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zmanjšuje z amortiziranjem. Neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ne sme biti večja od vrednosti, nadomestljive v preostali dobi njegove koristnosti, oziroma od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja, kar se zagotovi s pravilnim amortiziranjem (SRS, 2006).

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev se začne obračunavati prvi dan naslednjega meseca, potem ko so se začela sredstva uporabljati za opravljanje dejavnosti, za katera so namenjena (Zupančič, 2005, str. 26).

Metoda amortiziranja, ki jo podjetje uporablja, naj bi odsevala vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva.

²⁰ Bistvene spremembe so na primer, če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, izvirajočih iz amortizirljivega sredstva, bistveno spremeni.

Novi SRS-ji pa dodajajo, da za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne metode:

- metoda enakomernega časovnega amortiziranja,
- metoda padajočega amortiziranja ali
- metoda proizvedenih enot.

5.2 Amortizacija in Mednarodni standardi računovodskega poročanja

MRS 16 zahteva, da se sedanja vrednost opredmetenega osnovnega sredstva porazdeli med obdobji preostale dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva. Normalno se to odraža kot postavka izkaza poslovnega izida. Ta postavka naj bi odražala porabo ekonomskih koristi, ki izvirajo iz opredmetenega osnovnega sredstva v uporabi.

Posebni postavki opredmetenih osnovnih sredstev sta zgradbe in zemljišča. Normalno imajo zemljišča neomejeno dobo koristnosti in se zato ne amortizirajo. Nasprotno pa imajo zgradbe omejeno dobo koristnosti in se zato amortizirajo.

Naprej mora podjetje preveriti ali so amortizacijske metode in stopnje, ki jih je podjetje uporabljalo v obdobjih do uporabe MSRP-jev v skladu z MSRP-ji. V primeru, da niso v skladu z MSRP-ji in če je razlika pomembna oziroma če ima pomemben vpliv na računovodske izkaze, mora podjetje, ki prvič poroča po MSRP-jih prilagoditi tista otvoritvena stanja za poročanje po MSRP-jih, na katera ima ta sprememba vpliv. Spremembe mora prikazati tudi za zadnje poročevalsko obdobje. V primeru, da je priprava ponovnih računovodskih izkazov za nazaj pretežavna, potem se lahko podjetje, ki prvič poroča po MSRP-jih odloči za izkazovanje po pošteni vrednosti in ne po preostali vrednosti

Kot omenjeno lahko podjetje, ki prvič poroča po MSRP-jih, izbira ali bo prikazovalo sredstva po pošteni vrednosti ali pa s prevrednotovanjem neto knjigovodske vrednosti.

5.3 Amortizacija in Ameriški računovodski standardi

Ameriški računovodski standardi obravnavajo amortizacijo na podoben način, le razlaga je nekoliko drugačna in sicer naslednja: Strošek proizvodnega sredstva mora biti porazdeljen skozi pričakovano življenjsko dobo tako, da se ga porazdeli kolikor je možno enakovredno po obdobjih v katerih ima podjetje koristi od tega osnovnega sredstva.

Sprememba v amortizacijski metodi za skupino podobnih sredstev je sprememba v računovodski politiki in zahteva popravek za kumulativen učinek spremembe na izkaz poslovnega izida v obdobju spremembe

Poudarja se, da morajo podjetja stalno ocenjevati primerno življenjsko dobo opredmetenih osnovnih sredstev, ki je bila dodeljena predvsem osnovnim sredstvom, ki imajo daljše življenjske dobe. Enako kot po SRS in MSRP se zemljišča ne amortizirajo zgradbe pa se morajo amortizirati.

5.4 Vrste amortizacije

Poznamo tri glavne metode kalkuliranja letne amortizacije:

1. metoda enakomernega časovnega amortiziranja (angl. straight line method),
2. metoda padajočega amortiziranja (angl. reducing balance method),
3. metoda proizvedenih enot (angl. produced units method),

ki jih bom v nadaljevanju tudi predstavil. Obstajajo pa tudi tem podobne amortizacijske metode, kot »metoda amortiziranja z upoštevanjem števila ur stroja (angl. machine hour method) « ali pa »metoda seštevanja števk (angl. sum of digits method)«. Zadnje omenjajo tudi mednarodni standardi računovodskega poročanja, zato jo bom tudi podrobneje predstavil.

Ne glede na to, katero metodo podjetje izbere, se mora izbrana metoda amortiziranja dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Uporabljena metoda se mora pregledati vsaj ob koncu poslovnega oziroma poročevalskega obdobja. Če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, izvirajočih iz amortizljivega opredmetenega osnovnega sredstva bistveno spremeni, se mora spremeniti tudi amortizacijska metoda tako, da ustreza novemu vzorcu (sprememba računovodske ocene).

5.4.1 Metoda enakomernega časovnega amortiziranja

Metoda enakomernega časovnega amortiziranja pomeni, da je strošek amortizacije enak vsako obračunsko obdobje.

Formula za izračun:

$$\text{amortizacija} = \frac{\text{nabavna vrednost OOS} - \text{preostanek vrednosti}}{\text{doba koristnosti}}$$

Primer:

Nabavna vrednost proizvodnega stroja znaša 110 denarnih enot. Ocenjena doba koristnosti je 4 leta in ob koncu leta 4 je predviden preostanek vrednosti 10 denarnih enot.

$$\text{Izračun letne amortizacije: letna amortizacija} = \frac{110 - 10}{4} = 25 \text{ denarnih enot}$$

Tabela: Prikaz metode enakomernega časovnega amortiziranja

Leto	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto
Znesek amortizacije	25	25	25	25
Sedanja vrednost	85	60	35	10 ²¹

²¹ Preostanek vrednosti.

Vir: Lasten

5.4.2 Metoda padajočega amortiziranja

Metoda padajočega amortiziranja je primernejša za tista osnovna sredstva, ki imajo v začetni dobi koristnosti večje donose kot ob koncu dobe koristnosti. Po tej metodi se letna amortizacija vsako leto manjša.

Formula za izračun:

amortizacije = amortizacijska stopnja (%) x neto sedanja vrednost²²

Ta metoda ne upošteva preostanka vrednosti, saj po tej metodi neto sedanja vrednost nikoli ne doseže vrednosti 0.

Primer:

Podatki so enaki kot pri prejšnjem primeru, samo amortizacijska stopnja znaša 40%.

Izračun letne amortizacije:

1. leto: amortizacija = 40% x 110 = 44
2. leto: amortizacija = 40% x (110 - 44) = 26,4
3. leto: amortizacija = 40% x (110 - 70,4) = 15,84
4. leto: amortizacija = 40% x (110 - 86,24) = 9,504

Tabela: Prikaz metode enakomernega časovnega amortiziranja

Leto	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto
Znesek amortizacije	44	26,4	15,84	9,504
Sedanja vrednost	66	39,6	23,76	14,256

Vir: Lasten

5.4.3 Metoda proizvedenih enot

Metoda proizvedenih enot se izračuna na podlagi ocene enot, ki naj bi jih stroj proizvedel v dobi koristnosti. Letna stopnja amortizacije se nato izračuna na podlagi dejanskih proizvedenih enot na istem stroju.

Formula za izračun:

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

Primer:

Nabavna vrednost stroja znaša 110 denarnih enot. Preostala vrednost stroja znaša 10 denarnih enot.

Proizvodnja po letih je naslednja:

1. leto: 2 proizvedeni enoti

2. leto: 4 proizvedene enote

3. leto: 3 proizvedene enote

4. leto: 1 proizvedena enota

Skupaj proizvede stroj v dobi koristnosti skupaj 10 enot.

Izračun letne amortizacije:

$$1. \text{ leto: amortizacija} = \frac{110 - 10}{10} \times 2 = 20$$

$$2. \text{ leto: amortizacija} = \frac{110 - 10}{10} \times 4 = 40$$

$$3. \text{ leto: amortizacija} = \frac{110 - 10}{10} \times 3 = 30$$

$$4. \text{ leto: amortizacija} = \frac{110 - 10}{10} \times 1 = 10$$

Tabela: Prikaz metode enakomernega časovnega amortiziranja

Leto	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto
Znesek amortizacije	20	40	30	10
Sedanja vrednost	90	50	20	10

Vir: Lasten

5.4.4 Metoda seštevanja števk

Ta metoda je približek metodi padajočega amortiziranja. Amortizacija se porazdeli med obdobja glede na zaporedno številko obdobja, za katerega se amortizacija računa. Pogosto se to metodo poimenuje tudi »pravilo 78«, saj je 78 število, če seštejemo vse mesece skupaj (12 + 11 + 10 + 9...).

Formula za izračun:

$$\text{amortizacija} = \frac{n(n+1)}{2}, \text{ n = število let amortiziranja}$$

²² Neto sedanja vrednost = nabavna vrednost OS – celotna amortizacija do tekočega leta amortiziranja.

Primer:

Nabavna vrednost stroja znaša 110 denarnih enot. Preostala vrednost stroja znaša 10 denarnih enot. Doba koristnosti je 4 leta.

Izračun letne amortizacije:

$$\text{Osnova za računanje} = \frac{4(4+1)}{2} = 10$$

$$\text{1. leto: amortizacija} = \frac{4}{10} \times 100 = 40$$

$$\text{2. leto: amortizacija} = \frac{3}{10} \times 100 = 30$$

$$\text{3. leto: amortizacija} = \frac{2}{10} \times 100 = 20$$

$$\text{4. leto: amortizacija} = \frac{1}{10} \times 100 = 10$$

Tabela: Prikaz metode enakomerne časovnega amortiziranja

Leto	1. leto	2. leto	3. leto	4. leto
Znesek amortizacije	40	30	20	10
Sedanja vrednost	70	40	20	10

Vir: Lasten

5.5 Knjiženje amortizacije

Kot omenjeno ima amortizacija dvojni učinek. Vpliva na spremembo stanja v bilanci stanja in predstavlja odhodek v izkazu poslovnega izida.

Vendar je za opredmeteno osnovno sredstvo v računovodskih knjigah kot omenjeno namenjenih več kontov, tako, da je izvorna vrednost prikazana na posebnem kontu, popravek vrednosti pa na posebnem kontu.

V nadaljevanju bom prikazal knjiženje amortizacije enega opredmetenega osnovnega sredstva.

Primer:

Nabavna vrednost je 110 denarnih enot, letna amortizacija znaša 40 denarnih enot.

Knjiženje amortizacije:

Nabavna vrednost opred.os.sredstva

ZSt 110

Popravek vrednosti opred.os.sred.

40 amortizacija

Amortizacija opred.os.sredstev

amortizacija 40

Tako se v bilanci stanja izkaže samo neto sedanja vrednost, ki znaša 70 denarnih enot in v bilanci poslovnega izida strošek amortizacije, ki znaša 40 denarnih enot.

5.6 Amortizacija in razlike med standardi

Ameriški računovodski standardi obravnavajo spremembo amortizacijske metode kot spremembo a računovodski politiki, katere skupen učinek se izkaže v izkazu poslovnega izida tistega obdobja.

Mednarodni standardi računovodskega poročanja pa obravnavajo spremembo dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva oziroma amortizacijske stopnje kot računovodsko oceno, kar se odrazi v več obdobjih.

SKLEP

V diplomski nalogi sem predstavil opredmetena osnovna sredstva iz povsem računovodskega vidika. V vsakodnevni praksi se srečujem z domačimi in tujimi podjetji, tako evropskimi in ameriškimi, ki so prisotni v Sloveniji.

To je bil tudi povod, da sem se odločil tako celovito in hkrati podrobno predstaviti to temo. Povzel sem glavne teme v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in predstavil njihovo obravnavo po Slovenskih računovodskih standardih, Mednarodnih standardih računovodskega poročanja in Ameriških računovodskih standardih.

Pri posameznih temah povzetih po Slovenskih računovodskih standardih sem določene zanimivosti in vsakdanjosti predstavil bolj podrobno in zraven predstavil tudi knjiženje.

Pri pisanju diplomske naloge sem ugotovil, da pri posameznih temah ni bistvenih razlik med omenjenimi standardi poročanja opredmetenih osnovnih sredstev. Pa vseeno je bilo to delno že pričakovano, saj so opredmetena osnovna sredstva eden najstarejših elementov v računovodskih izkazih podjetja, tako bilanci stanja kot izkazu poslovnega izida. S tem želim povedati, da so opredmetena osnovna sredstva kategorija, ki je zato računovodsko zelo razvita (kot za namene poročanja, kot za knjiženje).

Drugi razlog, zakaj ni veliko razlik med njima je pa tendenca v svetu k enakem oziroma univerzalnem načinu poročanja in razkrivanja opredmetenih osnovnih sredstev. Slovenski računovodski standardi naj bi bili usklajeni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, le-ti pa imajo dolgoročno tendenco da se uskladijo z ameriškimi računovodskimi standardi ali obratno, oziroma da bodo oboji v svetu enakomerno priznani, vendar tako, da med njimi ne bo bistvenih razlik.

LITERATURA

1. Duhovnik Meta, Praznik Bojan: Revidiranje vrednotenja po pošteni vrednosti. 8. jesenski posvet revizorjev. Radenci : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 14-19.
2. Mayr Branko: Prevrednotenje in davek od dobička. Finance, Ljubljana, 2001, 44, str. 17.
3. Odar Marjan: Problemi, povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, in nekatere možne rešitve. Revizor, Ljubljana, 2002, 2, str. 51-71.
4. Odar Marjan, Jerman Saša: Prehod s starih slovenskih računovodskih standardov (2001) na nove (2006) in davčne posledice prehoda. IKS, Ljubljana, 2006, 5, str. 7-24.
5. Praznik Bojan: Pripoznavanje nepremičnin v računovodstvu. Revizor, Ljubljana, 2006, str. 40-55.
6. Schroeder Richard G., Clark Myrtle: Accounting Theory: Text and Readings. New York : John Wiley & Sons, 1995. 837 str.
7. 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.
8. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006.
9. Turk Ivan, Melavec Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 2001. 547 str.
10. Vrčon Mateja: Opredmetena osnovna sredstva-razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. str. 39.
11. Zupančič Vera: Bilanca stanja – sredstva. IKS, Ljubljana, 2003, str. 29-36.
12. Zupančič Vera: Bilanca stanja-II. Opredmetena osnovna sredstva. IKS, Ljubljana, 2005, str. 26.

VIRI

1. BPP Professional Education: Course Notes: Paper 1.1: Preraping Financial Statements (International Stream), 2005
2. 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], 5.6.2006.
3. Ernst&Young: The Financial Reporting Group of Ernst&Young: International GAAP 2005. London : LexisNexis, 2004, str. 224-311.
4. Ernst&Young: IFRS/US GAAP Comparison: A comparison between International Financial Reporting Standards and US GAAP by the Financial reporting Group of Ernst&Young, United Kingdom, 2005
5. Kontni načrt za gospodarske družbe in zadruge: [URL: http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/kontni_okviri_06/KO-gd_zadruga.doc], 20.5.2006.
6. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije: Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana :, 2002
7. Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002
8. 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], 5.6.2006.
9. 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], 5.6.2006.
10. 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], 5.6.2006.
11. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS – 42/2006).

PRILOGE

PRILOGA 1: UREDITEV SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIИ STANDARDOV 2006

- SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva
- SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejčitve
- SRS 3 – Dolgoročne finančne naložbe
- SRS 4 – Zaloge
- SRS 5 – Terjatve
- SRS 6 – Kratkoročne finančne naložbe
- SRS 7 – Denarna sredstva
- SRS 8 – Kapital
- SRS 9 – Dolgoročni dolgovi
- SRS 10 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejčitve
- SRS 11 – Kratkoročni dolgovi
- SRS 12 – Kratkoročne časovne razmejčitve
- SRS 13 – Stroški amortizacije
- SRS 14 – Stroški materiala in poslovnih storitev
- SRS 15 – Stroški dela in drugih povračil zaposlencem
- SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih
- SRS 17 – Odhodki
- SRS 18 – Prihodki
- SRS 19 – Vrste poslovnega izida in finančnega izida
- SRS 20 – Knjigovodsko predračunavanje in računovodski predračuni
- SRS 21 – Knjigovodske listine
- SRS 22 – Poslovne knjige
- SRS 23 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni
- 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 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje
- SRS 28 – Računovodsko nadziranje in nadziranje računovodstva
- SRS 29 – Računovodsko proučevanje
- SRS 30 – Računovodsko informiranje

PRILOGA 2: UREDITEV POSEBNIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIИ STANDARDOV 2006

- SRS 31 – Računovodske rešitve v bankah (preneha veljati 1. januarja 2006)
- SRS 32 – Računovodske rešitve v zavarovalnicah (preneha veljati 1. januarja 2007)
- SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih (1. januarja 2006 se nadomesti s SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah)
- SRS 34 – Računovodske rešitve v zadrugah
- SRS 35 – Računovodske rešitve v javnih podjetjih
- SRS 36 – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah–pravnih osebah zasebnega prava
- SRS 37 – Računovodske rešitve v podjetjih v stečaju ali likvidaciji
- SRS 38 – Računovodske rešitve v vzajemnih skladih
- SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikov
- SRS 40 – Računovodske rešitve v invalidskih organizacijah (preneha veljati 1. januarja 2006)

PRILOGA 3: SLOVAR TUJIИ IZRACOV

TUJ IZRAC	SLOVENSKI PREVOD
International Financial Reporting Standards - IFRS	Mednarodni standardi računovodskega poročanja – MSRP