

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

**DIPLOMSKO DELO**

PRIMERJAVA SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV IN  
MEDNARODNIH STANDARDOV RAČUNOVODSKEGA POROČANJA  
NA PODROČJU RAČUNOVODSTVA OPREDMETENIH OSNOVNIH  
SREDSTEV

Ljubljana, marec 2008

ANDREJA ČVAN

## IZJAVA

Študentka Andreja Čvan izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Maje Zaman, in dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 21.3.2008

Podpis

---



# Kazalo

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA</b> .....	<b>2</b>
2.1. OPREDELITEV IN TEMELJNA RAZVRSTITEV SREDSTEV .....	2
2.2. OPREDELITEV IN VRSTE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	3
2.3. OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA V SRS IN MSRP .....	6
2.3.1. <i>Značilnosti MSRP in vsebina MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva</i> .....	6
2.3.2. <i>Značilnosti SRS in vsebina SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva</i> .....	9
2.3.3. <i>Razlike med SRS in MSRP</i> .....	10
<b>3. PRIPOZNAVANJE, ODPIRAVA PRIPOZNAVANJ, USKUPINJEVANJE IN RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SRS IN MSRP</b> .....	<b>12</b>
3.1. PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SRS IN MSRP .....	13
3.2. ODPIRAVA PRIPOZNAVANJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SRS IN MSRP .....	14
3.3. USKUPINJEVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	14
3.4. RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SRS IN MSRP .....	15
3.5. RAZLIKE MED SRS IN MSRP .....	17
<b>4. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SRS IN MSRP</b> .....	<b>18</b>
4.1. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA, PRIDOBLENEGA Z NAKUPOM.....	18
4.2. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA, ZGRAJENEGA ALI IZDELANEGA V PODJETJU.....	19
4.3. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA, PRIDOBLENEGA Z ZAMENJAVO .....	20
4.4. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA, PRIDOBLENEGA Z NAJEMOM .....	21
4.4.1. <i>Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno s finančnim najemom</i> .....	22
4.4.2. <i>Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno s poslovnim najemom</i> .....	23
4.5. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENEGA OSNOVNEGA SREDSTVA, PRIDOBLENEGA Z DRŽAVNO PODPORO ALI DONACIJO.....	24
4.6. RAZLIKE MED SRS IN MSRP .....	25
<b>5. AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SRS IN MSRP</b> .....	<b>26</b>
5.1. AMORTIZACIJSKA OSNOVA V SRS IN MSRP .....	27
5.2. DOBA KORISTNOSTI PO SRS IN MSRP .....	28
5.2.1. <i>Prevrednotenje stroškov amortizacije</i> .....	28
5.3. AMORTIZACIJSKA METODA PO SRS IN MSRP.....	28
5.3.1. <i>Časovno amortiziranje</i> .....	29
5.3.2. <i>Uporabnostno amortiziranje</i> .....	29
5.3.3. <i>Odloženi davki</i> .....	30
5.4. RAZLIKE MED SRS IN MSRP .....	31
<b>6. PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V SRS IN MSRP</b> .....	<b>31</b>
6.1. PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV ZARADI OSLABITVE .....	33
6.1.1. <i>Znamenja oslabitve</i> .....	34
6.1.2. <i>Merjenje nadomestljive vrednosti</i> .....	35
6.1.2.1. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje.....	35
6.1.2.2. Vrednost pri uporabi .....	35
6.1.3. <i>Računovodsko obravnavanje izgube pri oslabitvi</i> .....	36
6.2. PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV ZARADI ODPIRAVE OSLABITVE.....	36
6.3. PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV ZARADI OKREPITVE .....	38
6.4. RAZLIKE MED SRS IN MSRP .....	38
<b>7. SKLEP</b> .....	<b>39</b>
<b>LITERATURA</b> .....	<b>41</b>
<b>VIRI</b> .....	<b>42</b>
<b>PRILOGE</b>	





## 1. Uvod

Razvoj računovodstva v različnih državah sveta je zaradi različnih ekonomskih, zgodovinskih, kulturnih in družbenih sistemov za vsako posamezno državo specifičen. Podjetja uporabljajo računovodske predpise svoje države, ki imajo navadno obliko zakonov in standardov, ki se med državami razlikujejo. Zaradi neenotnih računovodskih predpisov so računovodski izkazi podjetij med državami neprimerljivi.

Prehod v novo stoletje je čas globalnega gospodarstva. Nekatera velika podjetja poslujejo v več različnih državah, kapital se pridobiva od vlagateljev iz drugih držav, na kapitalskih trgih pa se pojavljajo podjetja z vseh koncev sveta. Globalno poslovanje je potihoma izražalo potrebo po enotnih, nadvladanih računovodskih standardih, ki bi zagotovili primerljivost poročil podjetij povsod po svetu, čemur so »računovodski škandali«, kot so na primer prikrivanje izgube in napihovanje prihodkov ter stečaj podjetja Enron, ponarejeni računovodski izkazi in stečaj italijanskega podjetja Parmalat in v ameriški zgodovini največji stečaj telekomunikacijskega podjetja WorldCom, v zgodbo katere je bilo vpleteno tudi revizijsko podjetje Arthur Andersen, dodali piko na »i«.

S 1. januarjem 2005 je za slovenska podjetja in za ostale članice Evropske Unije (odslej EU) pričela veljati uredba o obvezni uporabi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (ang. International Financial Reporting Standards (IFRS)). Ta uredba zahteva, da podjetja s sedežem na območju EU, ki so uvrščena na organiziran trg vrednostnih papirjev, sestavljajo svoje konsolidirane računovodske izkaze po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (odslej MSRP). Od takrat na tisoče podjetij sestavlja svoje računovodske izkaze v skladu z enotno zbirko mednarodnih pravil, z uporabo katerih se zagotavlja kakovost in primerljivost računovodskih informacij.

Računovodstvo pa se je v svojo smer razvijalo tudi pri nas. Lahko smo ponosni na lastne kakovostne računovodske standarde. Slovenski računovodski standardi (odslej SRS) so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih sprejema strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo (odslej SIR). SRS (2006)<sup>1</sup>, ki so zasnovani precej širše kot MSRP, saj poleg pravil za zunanje računovodsko poročanje vsebujejo tudi strokovna navodila za notranje računovodsko poročanje, so v kar največji meri usklajeni z MSRP (Novak, 2007, str. A23). Namen diplomskega dela je proučiti, ali so SRS v vseh pomembnih pogledih skladni z MSRP na področju opredmetenih osnovnih sredstev in najti ter predstaviti morebitne še obstoječe razlike med domačimi in tujimi računovodskimi standardi.

Za primerjavo sem izbrala opredmetena osnovna sredstva, saj v malokateri bilanci stanja ne predstavljajo večjega dela vseh sredstev v podjetju. Gre za sredstva s praviloma najdaljšo dobo koristnosti in relativno visoko nabavno vrednostjo. Njihovo računovodsko obravnavanje tako pomembno vpliva na resničen prikaz premoženja v bilanci stanja in poslovni izid (Zupančič, 2008, str. 42). Primerjava bo potekala med najnovejšo različico SRS (2006) in MSRP (2004), pri čemer si bom pomagala še z drugo domačo in tujo strokovno literaturo.

Diplomsko delo je razdeljeno na pet vsebinskih poglavij. Na koncu vsakega poglavja iščem morebitne razlike med zbirkama računovodskih standardov glede na področje, ki ga poglavje vsebinsko zajema. Za uvodom sledi prvo poglavje, v katerem so na splošno predstavljena opredmetena osnovna sredstva kot del vseh sredstev podjetja in opredmetena

---

<sup>1</sup> Zadnjič prenovljeni Slovenski računovodski standardi so stopili v veljavo 1. januarja 2006, zato jih označujemo kot SRS (2006).

osnovna sredstva v okviru primerjanih zbirk računovodskih standardov. Sledi opis značilnosti in razvoja zbirk MSRP in SRS s poudarkom na tistih standardih posamezne zbirke, ki obravnavajo opredmetena osnovna sredstva. Poglavlje zaključujem z razlikami med SRS in MSRP, ki se nanašajo predvsem na oblikovne značilnosti zbirk.

Naj bralca opozorim, da so naslednja štiri poglavja zasnovana na podlagi strukture standarda v SRS, predvsem zaradi lažjega spremljanja razlik, saj nam je slovenska zbirka računovodskih standardov bolj domača in poznana. Tako v tretjem poglavju primerjam, kako proučevani zbirki urejata področje pripoznavanja, odpravljanja pripoznanj, uskupinjevanja in razkrivanja opredmetenih osnovnih sredstev. Na koncu poglavja se dotaknem razlik med zbirkama na posameznih področjih opredmetenih osnovnih sredstev.

V naslednjem, četrtem poglavju opisujem začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev v skladu s SRS in MSRP. Poglavlje ločujem na podpoglavja glede na način pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev in ga zaključujem z morebitnimi razlikami med zbirkama na področju začetnega računovodskega merjenja opredmetenih osnovnih sredstev. Nalogo nadaljujem z amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev. Poglavlje je razdeljeno na amortizacijsko osnovo, dobo koristnosti in amortizacijsko metodo, kot so določeni v SRS in MSRP. V zadnjem, šestem vsebinskem poglavju, pa predstavljam prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev. Poglavlje je razdeljeno na oslabitev, okrepitev in odpravo oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev ter razlike med SRS in MSRP na tem področju.

Zaključujem s kratkim povzetkom, bistvenimi ugotovitvami in ključnimi razlikami med proučevanima zbirkama računovodskih standardov v sklepu. Navajam tudi seznam uporabljene literature in virov, seznam uporabljenih tujih izrazov in kratic ter druge priloge.

## **2. Opredmetena osnovna sredstva**

### *2.1. Opredelitev in temeljna razvrstitev sredstev*

Podjetje ima na začetku poslovanja denar, s katerim kupi potrebna sredstva. S pomočjo teh sredstev ter usposobljenih zaposlencev in storitev, ki so potrebna za opravljanje dejavnosti, podjetje ustvarja poslovne učinke. Te poslovne učinke nato prodaja po višji ceni od lastne in zato pridobiva denar ali izkazuje terjatev do kupcev (Turk et al., 1999, str. 55). Vsa sredstva podjetja se praviloma v začetku pojavljajo v denarni obliki in se na koncu vanje povrnejo. V sodobnem tržnem gospodarstvu pa podjetje brez denarja in posledično brez sredstev ne more začeti ustvarjati poslovnih učinkov.

Za opredelitev sredstev so bistveni naslednji elementi (Hočevar, Igličar, 1997, str. 81-82):

- ⇒ sredstva morajo biti ekonomski dejavnik, kar pomeni, da morajo zagotavljati trenutne oziroma prihodnje koristi podjetju. To pa je mogoče le, če so
  - a) v obliki denarja oziroma se jih da zamenjati v denar,
  - b) jih je mogoče prodati ali
  - c) se predvideva, da se bodo uporabljala v prihodnjem poslovanju podjetja.
- ⇒ Upravljanje sredstev, kar pomeni, da podjetje z njimi svobodno razpolaga in je velikokrat povezano z lastništvom nad sredstvi, vendar pojma nista identična<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Podjetje, ki ima sredstvo v finančnem najemu, je njegov ekonomski, ne pa pravni lastnik. Pri sredstvih se je treba posvetiti zlasti gospodarski stvarnosti in ne zgolj pravni obliki (Uvod v SRS, 2006).



⇒ Sredstvom je razmeroma lahko določiti ceno oziroma vrednost ob pridobitvi.

Sredstva lahko delimo po različnih kriterijih. Glede na hitrost preoblikovanja sredstev jih delimo na stalna in gibljiva, glede na to, kako prenašajo svojo vrednost na proizvode in storitve, pa jih delimo na osnovna sredstva, obratna sredstva in finančne naložbe. Natančneje bom navedla razdelitev na dolgoročna in kratkoročna sredstva, predvsem zaradi dejstva, da je s 1. januarjem 2006 tovrstna delitev v računovodskem izkazu bilanci stanja zamenjala prejšnjo delitev na stalna in gibljiva sredstva.

Dolgoročna sredstva so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od enega leta. Sestavljajo jih opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena osnovna sredstva, dolgoročne aktivne časovne razmejitev, naložbene nepremičnine, dolgoročne finančne naložbe, dolgoročne poslovne terjatve in odložene terjatve za davek. Kratkoročna sredstva pa so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, krajšem od enega leta. Sestavljajo jih sredstva za prodajo, zaloge, kratkoročne poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva in kratkoročne aktivne časovne razmejitev (SRS 24.28)<sup>3</sup>.

Vsa sredstva so aktivne postavke temeljnega računovodskega izkaza bilance stanja. Bilanca stanja nam torej kaže višino in strukturo sredstev in obveznosti do virov sredstev v določenem trenutku. Lahko rečemo, da bilanca stanja prikazuje premoženje, s katerim podjetje razpolaga (sredstva) na določen dan, in vire financiranja, s katerim podjetje financira to premoženje (obveznosti do virov sredstev) (Hočevar, Igličar, 1997, str. 51).

Na začetku poglavja sem omenila proizvodjalni proces, v katerem sredstva stalno spreminjajo svojo pojavno obliko oziroma se preoblikujejo. Sredstva imajo obliko stvari, pravic ali denarja. Predmet diplomskega dela so sredstva v obliki stvari, ki jih imenujemo opredmetena osnovna sredstva.

## *2.2. Opredelitev in vrste opredmetenih osnovnih sredstev*

Opredmetena osnovna sredstva so praviloma velik del sredstev podjetja. Njihova značilnost je razmeroma velika začetna nabavna vrednost, zato jih podjetje nabavlja premišljeno, glede na dolgoročne usmeritve podjetja. Podjetje jih ima po pričakovanjih v lasti ali v finančnem najemu<sup>4</sup>, daljšem od enega obračunskega obdobja, zato jih uvrščamo med dolgoročna sredstva. Opredmetena osnovna sredstva so stvari, ki jih podjetje poseduje z namenom, da lahko opravlja svojo dejavnost, jih daje v najem ali za pisarniške namene in tako niso namenjena prodaji v okviru rednega delovanja podjetja (Lango, 2004, str. 5).

Opredmetena osnovna sredstva sestavljajo zemljišča, zgradbe, oprema, večletni nasadi in osnovna čreda. Vse te stvari so del osnovnih sredstev, če jih podjetje ne uporablja na podlagi poslovnega najema<sup>5</sup>. Če podjetje naštete stvari vzame v poslovni najem, se le-ta ne štejejo kot sredstva (Turk, Melavc, 2001, str. 97). Sledi opis posameznih vrst opredmetenih osnovnih sredstev z nekaterimi primeri.

---

<sup>3</sup> SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. Pri sklicevanju na določen standard bom navedla standard določene zbirke računovodskih standardov in njegovo zaporedno številko, s piko pa bom ločila zaporedni člen tega standarda.

<sup>4</sup> Več o finančnem najemu v poglavju Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev (4.4.1.).

<sup>5</sup> Več o poslovnem najemu v poglavju Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev (4.4.2.).

Zemljišča dajejo prostor, na katerem podjetje posluje. To pomeni, da je lahko zemljišče neposredno uporabljeno za opravljanje dejavnosti podjetja (na primer kmetijstvo) ali posredno na tak način, da na njem stojijo zgradbe, v katerih podjetje posluje.

Zgradbe so visoke gradnje (na primer tovarniške zgradbe in poslovne zgradbe), nizke gradnje (na primer poti in mostovi) ali vodne gradnje (na primer kanali in jezovi) in druga gradbena dela.

Opremo delimo na proizvodjalne naprave in stroje ter na druge naprave in opremo. V prvo skupino spadajo proizvodjalne naprave in proizvodjalni stroji, v drugo pa uvrščamo druge naprave, strojna in ročna orodja, prevozna sredstva, inventar itd.

Z biološkimi sredstvi mislimo na večletne nasade in osnovno čredo. Večletni nasadi imajo biološko dobo trajanja daljšo od leta dni ter zajemajo sadovnjake, hmeljnike in druge večletne nasade. Z osnovno čredo pa mislimo na vso živino, z izjemo tiste, ki se ne pita, sestavljata pa jo plemenska in delovna živina.

Zupančičeva (2006a, str. 29) k opredmetenim osnovnim sredstvom v bilanci stanja dodaja postavko osnovna sredstva, ki se pridobivajo. Gre za predujme za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in za opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi, ki ju obravnavajo velika in srednja podjetja<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Merila za razvrstitev družb v velikostne razrede pri poročanju za poslovno leto 2007 (Odar, 2007, str. 9-10):  
⇒ Mikro družba je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril: a) povprečno število zaposlenih ne presega 10, b) čisti prihodki od prodaje v poslovnem letu so manjši od 2.000.000€, c) vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 2.000.000€.  
⇒ Majhna družba je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril: a) povprečno število zaposlenih ne presega 50, b) čisti prihodki od prodaje v poslovnem letu so manjši od 7.300.000€, c) vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 3.650.000€.  
⇒ Srednja družba je družba, ki ni majhna in izpolnjuje dve od naslednjih meril: a) povprečno število zaposlenih ne presega 250, b) čisti prihodki od prodaje v poslovnem letu so manjši od 29.200.000€, c) vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 14.600.000€.  
⇒ Velika družba je družba, ki ni niti majhna niti srednja. V vsakem primeru so velike družbe banke, zavarovalnice, borza vrednostnih papirjev in družbe, ki so po 56. členu ZGD-1 dolžne sestaviti konsolidirano letno poročilo.

Tabela 1: Razvrstitev opredmetenih osnovnih sredstev v bilanci stanja v skladu s SRS 24 glede na velikost podjetja

Velika podjetja	Srednja podjetja	Majhna podjetja
II. Opredmetena osnovna sredstva	II. Opredmetena osnovna sredstva	II. Opredmetena osnovna sredstva
1. Zemljišča in zgradbe a) Zemljišča b) Zgradbe	1. a) Zemljišča b) Zgradbe	
2. Proizvajalne naprave in stroji	2. Proizvajalne naprave in stroji	
3. Druge naprave in oprema	3. Druge naprave in oprema	
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	4. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	
5. Osnovna čreda	5. Osnovna čreda	
6. Večletni nasadi	6. Večletni nasadi	

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2006.

Glede na to, kako izkazujemo in merimo opredmetena osnovna sredstva, ločimo tri skupine (Zupančič, 2008, str. 43):

- ⇒ opredmetena osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi,
- ⇒ opredmetena osnovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo in
- ⇒ trajno neuporabna opredmetena osnovna sredstva.

V prvo skupino uvrščamo pridobljena opredmetena osnovna sredstva, ki še niso usposobljena za uporabo, in tiste nepremičnine, ki se gradijo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. Za skupino opredmetenih osnovnih sredstev, ki so trajno neuporabna, pa sta značilna odprava pripoznanja teh sredstev in njihova razvrstitev med nekratkoročna sredstva za prodajo<sup>7</sup>, kar pomeni, da se nameravajo prodati v naslednjih 12 mesecih in niso za nadaljnjo uporabo.

V knjigovodstvu izkazujemo opredmetena osnovna sredstva v skupinah 02, 03, 04 in 05 kontnega okvira (Kontni okvir za gospodarske družbe in zadrage, 2006). Nepremičnine izkazujemo v skupini 02 (njihovo nabavno vrednost) in v skupini 03 (popravek in oslabitev vrednosti). Med nepremičnine uvrščamo zemljišča, zgradbe in nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi. Opremo in druga opredmetena sredstva pa izkazujemo v skupini 04 (njihova nabavna vrednost) in 05 (popravek in oslabitev njihove vrednosti). *Knjigovodsko vrednost* posameznega opredmetenega osnovnega sredstva torej ugotovimo na tak način, da od njegove nabavne vrednosti odštejemo popravek vrednosti ter oslabitev vrednosti tega

<sup>7</sup> MSRP v nasprotju s SRS navaja bolj stroge kriterije za uvrstitev sredstva za prodajo (Mihelčič, 2006, str. 193).

sredstva. Nadaljevala bom z opredelitvijo še nekaterih ključnih pojmov iz SRS za razumevanje diplomskega dela, ostale pa bom opisala na mestu, kjer se bodo pojavili.

*Preostala vrednost* sredstva je ocenjeni znesek, ki bi ga podjetje na ta dan prejelo za odtujitev sredstva, po zmanjšanju za pričakovane stroške odtujitve, če bi starost in stanje sredstva že nakazovala konec njegove dobe koristnosti.

*Nabavna vrednost* je znesek denarnih sredstev ali denarnih ustreznikov ali pa poštena vrednost drugih nadomestil, plačana oziroma dana za pridobitev sredstva v času njegove nabave ali gradnje ali, kjer je primerno, znesek, pripisan k temu sredstvu ob začetnem pripoznanju.

*Poštena vrednost* je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznosti ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

*Nadomestljiva vrednost* sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegova (njena) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali njegova vrednost pri uporabi.

### *2.3. Opredmetena osnovna sredstva v SRS in MSRP*

Definiciji opredmetenih osnovnih sredstev sta v proučevanih zbirkah računovodskih standardov enaki. Opredmetena osnovna sredstva so sredstva, ki jih podjetje uporablja pri proizvodnji ali opravljanju storitev, za dajanje v najem tretjim osebam ali pa jih uporablja za pisarniške namene ter jih po pričakovanju uporablja več kot eno obračunsko obdobje. V tem poglavju sledi opis posameznih zbirk računovodskih standardov s poudarkom na standardih, ki obravnavajo opredmetena osnovna sredstva, in primerjava domače in mednarodne zbirke standardov na splošno.

#### **2.3.1. Značilnosti MSRP in vsebina MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva**

Zgodovina MSRP je precej daljša od začetka obvezne uporabe v EU. Konec junija 1973 so računovodske organizacije iz Avstralije, Nemčije, Britanije, Irske, Japonske, Kanade, Mehike, Nizozemske in ZDA ustanovile Svet za mednarodne računovodske standarde (ang. International Accounting Standards Committee (IASC)), ki je v času svojega delovanja izdal 41 standardov, imenovanih Mednarodni računovodski standardi (MRS) (ang. International Accounting Standards (IAS)). Strokovni odbor za pojasnjevanje (SOP) (ang. Standing Interpretations Committee (SIC)) pa je sprejemal pojasnila k tem standardom. Glavna naloga IASC je bila oblikovati enotno zbirko računovodskih standardov in razširiti uporabo MRS po celem svetu. V prejšnjem stavku sem namenoma uporabila izraz MRS in ne MSRP, saj je organizacija IASC izdajala MRS, medtem ko lahko o MSRP govorimo šele od leta 2001. Tega leta se je namreč Svet za mednarodne računovodske standarde (IASC) preoblikoval v Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (ang. International Accounting Standards Board (IASB)), ki od svoje ustanovitve izdaja MSRP. Prav tako se je preoblikoval odbor SIC v Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) (ang. International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)), ki pospešuje pravilno in enotno uporabo teh

standardov in daje napotke glede vprašanj računovodskega poročanja, ki so rešena nezadovoljivo ali sporno.

MSRP je torej lahko posamezen standard, ki je izdan po aprilu 2001 s strani IASB, lahko pa pomeni zbirko standardov, ki jo je organizacija IASB opredelila kot (Novak, 2007, str. A 17):

- ⇒ vse MRS, izdane do aprila 2001
- ⇒ vsa pojasnila SIC, izdana do marca 2002
- ⇒ vse MSRP, izdane po aprilu 2001 in
- ⇒ vsa pojasnila IFRIC, izdana po marcu 2002<sup>8</sup>.

Glavni cilji organizacije IASB so razviti kakovostne, razumljive, globalne računovodske standarde, ki se zahtevajo za oblikovanje transparentnih in primerljivih računovodskih informacij, spodbujati uporabo standardov ter približevati nacionalne in mednarodne računovodske standarde s kakovostnimi rešitvami (Scott, 2003, str. 456). IASB ima 14 članov, ki prihajajo iz 9 različnih držav. Člani imajo po en glas in volijo predsednika (ang. Chairman), ki mora dobiti vsaj 8 od 14 glasov. Od leta 2001 je predsednik organizacije IASB Sir David Tweedie. IASB financirajo preko fundacije IASC (ang. IASC Foundation) največje revizijske družbe, zasebne finančne institucije in podjetja po svetu, centralne banke in banke za razvoj ter druge mednarodne in strokovne organizacije. Fundacijo upravljajo tako imenovani skrbniki (ang. Trustees), ki imenujejo člane organizacije IASB (Vezjak, 2004b, str. 100).

#### *MSRP v okviru Evropske unije*

Za računovodsko poročanje podjetij držav članic EU so pomembne predvsem direktive, imenovane tudi smernice (ang. directives), in uredbe (ang. regulations). Direktiva je zavezujoča glede cilja, ki ga mora država doseči, vendar posamezni državi prepušča izbiro oblike in metod za doseganje cilja. Zahteve direktiv je potrebno prenesti v zavezujoče predpise v državi in so tipično sredstvo za približevanje oziroma harmonizacijo (Knez, 2003, str. 155). Za računovodsko poročanje v EU so pomembne naslednje direktive:

- ⇒ 4. direktiva o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb,
- ⇒ 7. direktiva o konsolidiranih računovodskih izkazih in
- ⇒ 8. direktiva o obvezni reviziji letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov.

Knez (2003, str. 155) nadaljuje, da direktive niso neposredno uporabne, medtem ko so uredbe neposredno uporabne za vse članice skupnosti. Na dan veljavnosti uredbe začne ta istočasno veljati v vseh državah članicah EU in je zavezujoča v celoti. Uredba predstavlja učinkovito sredstvo za poenotenje oziroma unifikacijo. EU je za sestavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov podjetij, ki so uvrščena na organizirani trg vrednostnih papirjev, z Uredbo (ES) 1606/2002<sup>9</sup> predpisala uporabo mednarodnih računovodskih standardov. Cilj

---

<sup>8</sup> Na tem mestu želim bralce opozoriti na različno uporabo terminov MRS in MSRP. Lahko bi rekli, da imata oba termina dvojni pomen (Vezjak, 2004, str. 9). Pojasnila sem že, da lahko o MSRP govorimo v širšem pomenu kot o zbirki računovodskih standardov ali v ožjem pomenu kot o posameznem standardu, ki je sprejet s strani novejšje organizacije IASB. Kot da želi EU stvar otežiti, termin MSRP enači s terminom MRS. Se pravi, da se v uredbah EU pojavlja izraz MRS, ki v skladu z IASB pomeni MSRP ter se prav tako uporablja v ožjem in širšem pomenu. MRS v uredbah EU predstavlja zbirko standardov ali pa posamezen standard MRS. V diplomskem delu bom uporabljala izraz MSRP v širšem pomenu, razen če se bom sklicevala na določen standard te mednarodne zbirke računovodskih standardov.

<sup>9</sup> Uredba o uporabi mednarodnih računovodskih standardov - Regulation (EU) NO 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, Official Journal of the European Communities, Bruselj, 11.9.2002; uredba je stopila v veljavo tretji dan po objavi v Uradnem listu Evropskih skupnosti.

te uredbe je prispevati k uspešnemu in stroškovno učinkovitemu delovanju kapitalskega trga ter da bi se s sprejetjem in uporabo mednarodnih računovodskih standardov uskladile računovodske informacije in zagotovila visoka stopnja preglednosti in primerljivosti računovodskih izkazov (Odar, 2003, str. 54).

S polnopravnim članstvom Slovenije v EU je uredba o uporabi mednarodnih računovodskih standardov zavezujoča tudi za slovenska podjetja. Uporaba MSRP je v Sloveniji s 1. januarjem 2005 ali kasneje obvezna za družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU in ki sestavljajo konsolidirane računovodske izkaze, za banke in zavarovalnice ter druge družbe, če se tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za obdobje petih let (Čuček, 2005, str. 70).

### *Mednarodni računovodski standard 16*

Predmet diplomskega dela iz zbirke Mednarodnih standardov računovodskega poročanja je MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva (odslej MRS 16)<sup>10</sup>. Ta standard predpisuje računovodsko obravnavo opredmetenih osnovnih sredstev (nepremičnine, naprave in oprema), vendar ne obravnava vseh opredmetenih osnovnih sredstev, saj so nekatera zajeta v drugih standardih, ki zahtevajo ali dovoljujejo drugačne računovodske rešitve. V nadaljevanju bom opredelila vse bistvene standarde in pojasnila k njim iz zbirke MSRP.

Področje Mednarodnega računovodskega standarda 16 ne zajema:

- ⇒ osnovnih sredstev, ki so razvrščena med sredstva za prodajo (glej MSRP 5<sup>11</sup>),
- ⇒ bioloških sredstev, ki so povezana s kmetijsko dejavnostjo (glej MRS 41<sup>12</sup>),
- ⇒ pripoznavanja in merjenja sredstev za raziskovanje in vrednotenje (glej MSRP 6<sup>13</sup>),
- ⇒ pripoznavanja osnovnega sredstva na drugačni podlagi (glej MRS 17<sup>14</sup>).

Ko govorimo o nepremičninah, je potrebna skrbna obravnava določil Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Podjetje uporablja MRS 16 za nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine. Ko pa podjetje zaključi z gradnjo, postanejo nepremičnine naložbene nepremičnine, zato se za ta opredmetena osnovna sredstva obvezno uporablja standard MRS 40 – Naložbene nepremičnine<sup>15</sup>. Za področje prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, o katerem bom pisala v zadnjem poglavju diplomskega dela, je bistven standard MRS 36 – Oslabitev sredstev<sup>16</sup>. Standard predpisuje postopke v zvezi z oslavitvijo opredmetenih osnovnih sredstev in določa, da podjetje v primeru oslavitve sredstva pripozna izgubo zaradi oslavitve.

Epstein in Jermakowicz (2007, str. 230) za obravnavanje nepremičnin, naprav in opreme (ang. Property, plant and equipment, PP&E) določata naslednje vire iz zbirke MSRP:

- ⇒ MSRP 5
- ⇒ MRS 16, 23, 36, 37
- ⇒ SOP 21 in

<sup>10</sup> Izvirno IAS 16 – Property, Plant and Equipment.

<sup>11</sup> MSRP 5 – Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje (IFRS 5 – Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations).

<sup>12</sup> MRS 41 – Kmetijstvo (IAS 41 – Agriculture).

<sup>13</sup> MSRP 6 – Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev (IFRS 6 – Exploration for and Evaluation of Mineral Resources).

<sup>14</sup> MRS 17 – Najemi (IAS 17 – Leases).

<sup>15</sup> Izvirno IAS 40 – Investment Property.

<sup>16</sup> Izvirno IAS 36 – Impairment of Assets.

⇒ OPMSRP 1, 4.

Za računovodsko obravnavanje opredmetenih osnovnih sredstev sta poglavitna predvsem MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva in MRS 36 – Oslabitev sredstev. V primeru, da bom uporabila še kak drug standard ali pojasnilo k standardu iz zbirke Mednarodnih standardov računovodskega poročanja, bom to ustrezno navedla na mestu uporabe oziroma na mestu sklicevanja nanj.

### **2.3.2. Značilnosti SRS in vsebina SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva**

Slovenski računovodski standardi so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih sprejema strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo. Domače računovodske standarde je začela razvijati skupina strokovnjakov pod vodstvom dr. Ivana Turka še v času, ko je bila Slovenija del Jugoslavije. Oblikovanje standardov je namreč spodbudil 5. člen Zakona o računovodstvu iz leta 1989, ki je dal takšno pooblastilo Zvezi računovodskih in finančnih delavcev Jugoslavije. Skupina strokovnjakov je namesto države, ki je to področje urejala z zakoni in predpisi, oblikovala svoje strokovne standarde. Do leta 1993 je standarde sprejemala Zveza računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, od leta 1993 pa standarde sprejema in oblikuje SIR (Turk et al., 1999, str. 46).

Prvi SRS so bili sprejeti leta 1993, slovenska podjetja pa so morala začeti voditi poslovne knjige po SRS s 1. januarjem 1994. Prvotno je bilo sprejetih 32 SRS, z dodajanjem novih pa je bilo skupno v uporabi 38 SRS. Slovenija je zelo hitro prešla na uporabo domačih računovodskih standardov, ki so bili na visoki strokovni ravni. Spremembe gospodarskih razmer v Sloveniji, napredek stroke na računovodskem področju ter tendenca približevanja mednarodnim računovodskim standardom so spodbudili strokovnjake v prenovo SRS z označbo SRS (2001), ki so začeli veljati 1. januarja 2002. Prenova je pomenila uskladitev z zahtevami 4. in 7. direktive EU ter z določbami Mednarodnih računovodskih standardov, zbirko SRS (2001) pa je po novem sestavljalo 40 SRS. Drugič in zaenkrat zadnjič prenovljeni standardi pri nas so bili sprejeti decembra 2005 in so stopili v veljavo 1. januarja 2006 ter jih zaradi lažjega ločevanja med novejšimi in starejšimi SRS označujemo kot SRS (2006). V diplomskem delu bom za primerjavo uporabljala najnovejše in aktualne Slovenske računovodske standarde, ki veljajo od januarja 2006.

Značilnost Slovenskih računovodskih standardov je, da temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah (odslej ZGD) ter na Kodeksu računovodskih načel. ZGD med drugim opredeljuje tudi zasnove in temelje računovodenja. Konec leta 2004 je zaradi vstopa Slovenije v EU prišlo do potreb po dopolnitvi in spremembi ZGD, ki se so se pokazale v novem zakonu o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H)<sup>17</sup>. Dopolnitve in spremembe ZGD ter spremembe direktiv EU, ki se nanašajo na računovodenje<sup>18</sup>, so predstavljali razlog za vnovično prenovo SRS v letu 2005, saj SRS v osnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP in direktivami EU. SRS torej dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo, razčlenjujejo in pojasnjujejo zakonske določbe iz ZGD. Kodeks računovodskih načel je bil oblikovan že v letu 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je strokovni svet SIR sprejel 22. marca 1995. Slovenski računovodski standardi izhajajo iz tega domačega teoretskega okvira, ki obravnava 24 izhodiščnih računovodskih načel in 148

<sup>17</sup> Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H) je bil sprejet 29.12.2004 (Ur.l. RS 139/2004, str. 16517). Ne velja od 4.5.2006.

<sup>18</sup> Četrta direktiva Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb in Sedma direktiva Sveta 83/349/EGS z dne 13. junij 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih.

drugih načel. Zaradi opiranja na domači računovodski kodeks imajo SRS širšo zasnovo kot mednarodni računovodski standardi (Turk et al., 1999, str. 46).

Iz zaporedja, po katerem so obravnavana načela v Kodeksu računovodskih načel, izhajajo tako imenovani splošni SRS. Teh standardov je 30 (Uvod v SRS, 2006):

- ⇒ SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij,
- ⇒ SRS od 24 do 27 obravnavajo metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju,
- ⇒ SRS od 20 do 23 in SRS od 28 do 30 obravnavajo metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja (računovodsko predračunavanje, knjigovodenje, računovodsko nadziranje, računovodsko proučevanje in računovodsko informiranje).

Poleg teh 30 splošnih SRS obstajajo še posebni SRS od 31 do 39. Posebni SRS so namenjeni le posamezni vrsti organizacij na primer bankam, zavarovalnicam, društvom itd. (glej Pril. 3).

Podjetja so pri zunanjem računovodskem poročanju dolžna upoštevati določila predvsem iz SRS od 1 do 15, od 17 do 19 in od 24 do 27 ter določbe drugih SRS, na katere se naštetih standardi sklicujejo ali nanašajo. Uporaba drugih SRS ni obvezna, ampak se priporoča predvsem pri notranjem poročanju podjetja. SRS torej poleg pravil za zunanje računovodsko poročanje vsebujejo tudi pravila za notranje računovodsko poročanje, česar pa zbirka MSRP ne pokriva.

#### *SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva*

SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva (odslej SRS 1) podjetja uporabljajo pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju opredmetenih osnovnih sredstev. Natančneje SRS 1 obdeluje naslednja področja opredmetenih osnovnih sredstev:

- ⇒ razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev (glej 2.2.),
- ⇒ pripoznavanje in odpravo pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev (glej 3.1, 3.2.),
- ⇒ začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev (glej 4.),
- ⇒ prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev (glej 6.),
- ⇒ uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev (glej 3.3.) in
- ⇒ razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev (glej 3.4.).

Naštetih področja so pomembna za razumevanje diplomskega dela, saj bo primerjava med računovodskim obravnavanjem opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP izhajala ravno iz te strukture SRS 1. Poleg bistvenega standarda SRS 1 bom za diplomsko delo uporabila tudi SRS 13 – Stroški amortizacije. V SRS 1 so zajeta vsa opredmetena sredstva in bralcu ni potrebno »skakati« po zbirki standardov, kot je to značilno za MSRP. Ta metodika sestavljanja posameznega SRS je za uporabnike lažje razumljiva in bolj prikladna, ko želijo predvsem odgovore na vprašanja, kaj vpliva na računovodsko prikazovanje posameznih kategorij in kako zasnovati posamezna področja računovodenja (Uvod v SRS, 2006).

#### **2.3.3. Razlike med SRS in MSRP**

Zaradi teženj po usklajenosti slovenskih računovodskih standardov z mednarodnimi, smo pred približno dvema letoma dobili prenovljene SRS, ki so odpravili še nekatera večja neskladja z MSRP. Namen diplomskega dela je najti morebitne še obstoječe razlike na



področju opredmetenih osnovnih sredstev. V tem poglavju pa bom opisala splošne razlike med zbirkami domačih in tujih standardov, ki predstavljata slovenski in mednarodni računovodski okvir.

Že na prvi pogled se zbirki med sabo razlikujeta po obsegu. Zbirka MSRP je nekajkrat debelejša od domače zbirke računovodskih standardov. Razlikujeta se tudi v vsebinskih sklopih. Slovenska zbirka računovodskih standardov obsega Uvod v SRS, kateremu sledijo posamezni SRS od 1 do 39 s pojasnili k standardom. MSRP pa vsebujejo več vsebinskih sklopov, in sicer spremembe v izdaji, predstavitev, statut fundacije IASC, uvod v MSRP, okvirna navodila za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov, MSRP od 1 do 7, MRS od 1 do 41, pojasnila SIC in IFRIC, pojmovnik in indeksno kazalo.

Ureditev standardov je med zbirkami precej drugačna. Zbirka SRS vsebuje sistematično zaporedje standardov v skladu s Kodeksom računovodskih načel. Splošni SRS so razvrščeni na urejen in vsebinsko smiseln način: a) SRS 1 - 7 obdelujejo sredstva po naraščajoči likvidnosti, b) SRS od 8 – 12 obdelujejo obveznosti do virov sredstev po rastoči zapadlosti, c) SRS 13 – 16 obravnavajo stroške, č) SRS 17 in SRS 18 obravnavata odhodke in prihodke, d) SRS 19 obravnava vrste poslovnega izida in denarnega toka in e) SRS 20 – 30 določajo pravila računovodskega predračunavanja, obračunavanja, analiziranja in informiranja. Standardi v zbirki MSRP pa so se oblikovali postopoma in ne naenkrat kot v SRS, glede na potrebe po računovodski ureditvi v svetu. Ko organizacija IASB oblikuje in sprejme nov mednarodni računovodski standard, mu preprosto »nadene« naslednjo prosto številko, zato lahko govorimo o nelogičnem in nesistematičnem zaporedju standardov v MSRP.

Ko nadalje primerjamo notranjo strukturo posameznega standarda iz primerjanih zbirk, ugotovimo, da vsak standard iz SRS vsebuje osnovno obliko, medtem ko standardi v MSRP nimajo določene osnovne oblike. MSRP so prilagojeni vsebini, ki jo posamezen standard obravnava. Razlika je tudi v sestavinah, vsebovanih v MSRP, ki največkrat niso del standarda, a olajšujejo njegovo uporabo. Menim, da so MSRP bolj dinamični in prilagodljivi glede na posamezen problem, na drugi strani pa so SRS preglednejši in za uporabnika enostavnejši.

V uvodu v SRS je določeno, katera poglavja obsega vsak standard iz zbirke SRS:

- ⇒ v uvodnem poglavju (A) so pojasnjeni namen in področje SRS, teoretska podlaga zanj in povezava z ostalimi SRS, MSRP ter direktivami EU.
- ⇒ V naslednjem poglavju (B) je standard predstavljen v ožjem pomenu in je praviloma razdeljen na podpoglavja, še zlasti, če obravnava posamezne gospodarske kategorije.
- ⇒ Sledi poglavje (C), ki opredeljuje ključne pojme, uporabljene v posameznem standardu.
- ⇒ V naslednjem poglavju (Č) so vsebovana potrebna pojasnila standarda.
- ⇒ V zadnjem poglavju (D) pa je prikazan datum sprejetja in začetek uporabe standarda.

V poglavju (B) so zajeta področja, ki jih standard obdeluje: razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev, pripoznavanje in odpravo pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev, začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev, prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev, uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev in razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev.

Kot že omenjeno pa standardi v MSRP nimajo enotne oziroma osnovne oblike, zato vsak standard ne vsebuje nujno vseh naštetih sestavin posameznega standarda v MSRP (Vezjak, 2004a, str. 33):

- ⇒ Ime standarda in kazalo,
- ⇒ uokvirjeno besedilo, kjer najdemo informacije, koliko členov in drugih sestavin vsebuje standard, napotilo, naj se standard bere v kontekstu njegovega cilja, podlag za zaključke, uvoda v MSRP in okvirnih navodil,
- ⇒ predstavitev, kjer so navedeni razlogi za izdajo standarda in njegove glavne značilnosti,
- ⇒ namen in področje standarda, nato pa v večini primerov pripoznanje, merjenje, razkritja, prehodne določbe, datum veljavnosti, v dodatkih pa opredelitev pojmov, dopolnitev za uporabo in spremembe drugih MSRP,
- ⇒ odobritev standarda; poimensko so navedeni člani odbora, ki ga je odobril, pa tudi, kdo je sprejetju standarda nasprotoval,
- ⇒ podlage za zaključke, ki so zasnovane podobno kot sam standard in kjer so predstavljeni razvoj standarda, odzivi, prejeti v javni razpravi, ter razlogi za sprejetje pobud ali za njihovo zavrnitev,
- ⇒ nasprotna mnenja članov,
- ⇒ navodila za uvedbo in navodila za uporabo, ki sicer niso sestavni del standarda, a so v pomoč pri njegovem uvajanju oziroma uporabi,
- ⇒ ponazorilni zgledi za lažje razumevanje pomena standarda in
- ⇒ preglednica skladnosti, v kateri je zapisano, s katerim členom spremenjenega standarda se nadomesti kateri od njegovih dosedanjih členov.

Posebnost SRS je, da ne smejo biti v nasprotju z novim zakonom o gospodarskih družbah (ZGD-1) in drugimi zakoni, ki urejajo pravila o računovodenju ter s predpisi, izdanimi na njihovi podlagi. SRS morajo povzemati vsebino 4. in 7. direktive EU in v osnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP (Ur.l. RS 42/2006, str. 4405). Drugače kot domači računovodski standardi MSRP ne temeljijo na nobenih nacionalnih ali mednarodnih predpisih.

Se pa zbirki standardov med sabo razlikujeta tudi v tem, da SRS obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij, medtem ko so MSRP usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti. SRS tako poleg pravil za zunanje računovodsko poročanje vsebujejo tudi strokovna pravila za notranje računovodsko poročanje. Menim, da je ta posebnost SRS ključna za njihov obstanek in nadaljnji razvoj.

### **3. Pripoznavanje, odprava pripoznanj, uskupinjevanje in razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP**

V sledečih poglavjih je predstavljena primerjava računovodenja opredmetenih osnovnih sredstev v slovenskih in mednarodnih računovodskih standardih. Zbirki standardov bom vsebinsko primerjala po posameznih področjih opredmetenih osnovnih sredstev in poskušala opozoriti na morebitne razlike med njima. Pri primerjavi opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP bom izhajala iz strukture standarda v SRS predvsem zaradi lažjega spremljanja morebitnih razlik, saj nam je slovenska zbirka standardov bolj domača in poznana. Na koncu poglavja bom opisala morebitne razlike med opredmetenimi osnovnimi sredstvi po SRS in MSRP.

### 3.1. Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP

Pripoznavanje je pojem, ki predstavlja določena merila ali sodila, ki jih mora sredstvo izpolniti, da ga podjetje pripozna v računovodskih razvidih in bilanci stanja.

Obe primerjani zbirki računovodskih standardov definirata opredmetena osnovna sredstva kot sredstva podjetja, ki jih ima za proizvodnjo in dobavljanje proizvodov ali opravljanje storitev, jih daje v najem ali uporablja za pisarniške namene. V obeh zbirkah je navedeno, da je pričakovana uporaba opredmetenih osnovnih sredstev več kot eno obračunsko obdobje. Za pripoznavanje sredstva v bilanci stanja sta v SRS in MSRP predpisana dva dodatna pogoja (MRS 16.7):

- ⇒ verjetnost, da bodo pritekale gospodarske koristi, ki so povezane z njim in
- ⇒ možnost, da se njegova nabavna vrednost zanesljivo izmeri.

Prihodnje gospodarske koristi opredmetenega osnovnega sredstva bodo nastajale, če bodo zaradi njegove uporabe pritekala v podjetje denarna sredstva ali denarni ustrezniki (Zupančič, 2006, str. 9). V uvodu v SRS so navedeni različni načini pritekanja gospodarskih koristi sredstev. Ne samo da podjetje uporablja sredstvo zase, se pravi za ustvarjanje proizvodov ali opravljanje storitev, temveč ima tudi naslednje možnosti: a) sredstvo zamenja za drugo sredstvo, b) sredstvo uporabi za poravnavo svojega dolga, c) sredstvo razdeli med svoje lastnike. Če pa je stopnja gotovosti podjetja, da se bodo od uporabe sredstva prihodnje gospodarske koristi na koncu obračunskega obdobja povečale, nezadostna, ga podjetje ne pripozna kot sredstvo temveč kot odhodek (6. točka uvoda v SRS).

Opredmetena osnovna sredstva, ki jih podjetja pridobijo zaradi ohranjanja okolja ali zagotavljanje varnosti, ne povečujejo neposredno bodočih gospodarskih koristi kakšnega obstoječega opredmetenega osnovnega sredstva v podjetju. Takšna opredmetena osnovna sredstva prinašajo posredne gospodarske koristi, saj lahko podjetje z njimi poveča gospodarske koristi iz uporabe drugih svojih sredstev. Brez omenjenih opredmetenih osnovnih sredstev ne bi v podjetje pritekale gospodarske koristi, zato jih je potrebno pripoznati kot sredstvo. To je na primer obrat čistilne naprave, ki omogoča nadaljnje proizvodnjo nevarnih kemičnih substanc (SRS 1.61).

Tudi nadomestni deli se v obeh proučevanih zbirkah računovodskih standardov lahko pripoznajo kot opredmeteno osnovno sredstvo, in sicer pod dodatnim pogojem, da jih podjetje uporablja več kot eno obračunsko obdobje, ali pa pod pogojem, da je mogoče nadomestne dele uporabiti samo v povezavi s posameznim opredmetenim osnovnim sredstvom (MRS 16.8). V MSRP se z izpolnjevanjem enega izmed dveh pogojev nadomestni deli pripoznajo kot opredmetena osnovna sredstva. SRS poleg teh dveh pogojev dodaja, da je pomembna tudi vrednost nadomestnih delov, namreč nadomestni deli visokih vrednosti se v skladu s SRS pripoznajo kot opredmetena osnovna sredstva.

Obe zbirki standardov določata, da se sredstva manjših vrednosti lahko pripoznajo skupinsko. V SRS je v nasprotju z MSRP natančno določeno, da nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ne sme presegati 500€, da ga lahko podjetje izkazuje skupinsko kot drobni inventar.

Drug kriterij pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev določa natančno izmero nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je zanesljivo izmerjena, če podjetje pri merjenju razpolaga s

knjigovodsko listino ali kakšno drugo dokumentacijo, to pa podjetjem na splošno ne povzroča kakšnih večjih problemov.

### *3.2. Odprava pripoznanja opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP*

Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev v skladu s SRS in MSRP se mora v podjetjih odpraviti ob odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva ali če od njegove uporabe ali odtujitve ni več mogoče pričakovati bodočih gospodarskih koristi.

SRS navajajo primere, ko je pripoznanje opredmetenega osnovnega sredstva odpravljeno. Poleg prodaje, ki je najpogostejša oblika odtujitve, so navedeni še zamenjava, podaritev, odprava pripoznanja, ki je posledica dokončnega odpisa sredstev v poslovnih knjigah zaradi uničenja, popisnega primanjkljaja, neuporabnosti, prenehanje uporabe obvladovanja sredstev in pričakovanja gospodarskih koristi iz njih na podlagi zakona, pogodbenega sporazuma, stečajnega ali likvidacijskega postopka ali kakšnega drugega razloga (Pojasnilo 2 k uvodu v SRS)<sup>19</sup>.

»Dobički« ali »izgube« ob odpravi pripoznanja opredmetenih osnovnih sredstev se izračunajo kot razlika med čisto iztržljivo vrednostjo ob odtujitvi, če le-ta obstaja, in njegovo knjigovodsko vrednostjo (MRS 16.71). Ti »dobički« ali »izgube« se izkazujejo med prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki oziroma med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki. Med slednje sodita na primer neodpisana vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki ni več koristno, in popisni primanjkljaj, če zanj ni odgovoren kdo od delavcev (Zupančič, 2006a, str. 27).

### *3.3. Uskupinjevanje opredmetenih osnovnih sredstev*

Podjetja s sedežem v EU, ki so uvrščena na organiziran trg vrednostnih papirjev, sestavljajo svoje konsolidirane računovodske izkaze po MSRP. Konsolidiran računovodski izkaz je skupek računovodskih izkazov podjetij, ki so med seboj povezana. Ti računovodski izkazi skupine so predstavljeni kot izkazi ene same gospodarske enote. Podjetja sestavijo konsolidirane računovodske izkaze tako, da seštejejo posamične računovodske izkaze vseh podjetij skupine, nato pa opravijo postopke konsolidiranja (Žuran, 2005, str. 32).

Opredmetena osnovna sredstva v skupinski bilanci stanja v skladu s SRS zajemajo opredmetena osnovna sredstva obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del opredmetenih osnovnih sredstev skupaj obvladovanih podjetij. Zaradi prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja, prilagoditev, ki se nanašajo na izločitev čistega dobička in izgub iz njihove vrednosti in prilagoditev, ki se nanašajo na prevrednotenje zaradi uskupinjevanja, je knjigovodska vrednost uskupinjenih opredmetenih osnovnih sredstev različna, kot bi bila, če bi knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v skupini podjetij preprosto sešteli (SRS 1.35). V SRS 1 je določeno, da se v primeru, ko odvisno podjetje predstavlja vrednost opredmetenih osnovnih sredstev v drugi valuti, valuta prevede v valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

---

<sup>19</sup> Pojasnilo 2 k uvodu v Slovenske računovodske standarde (2006) – Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanja sredstev.

Tako v domačih (SRS 1) kot v mednarodnih računovodskih standardih (MSRP 3)<sup>20</sup> je določeno, da se morajo opredmetena osnovna sredstva pri prvi konsolidaciji pripoznati po *pošteni vrednosti*. Pred uskupinjevanjem je torej potrebno ugotoviti ali obstaja presežek poštene vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva nad knjigovodsko vrednostjo (pojavijo se preračunane pozitivne razlike) oziroma, ali obstaja primanjkljaj poštene vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva v primerjavi z njegovo knjigovodsko vrednostjo (pojavijo se preračunane negativne razlike). Če se torej pojavijo preračunane pozitivne razlike, bo to vplivalo na povečanje uskupinjene knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in obratno. Pri kasnejših uskupinjevanjih je določeno, da se obračuna tudi amortizacija teh pozitivnih ali negativnih preračunanih razlik. Potrebno je torej ustrezno zmanjšati oziroma povečati uskupinjene stroške amortizacije (SRS 1. 39).

### 3.4. Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP

Odar (2007, str. 19) razlikuje pojem razkritje v najširšem pomenu, ki obsega prikaz katerekoli informacije o podjetju, in v ožjem pomenu, kot ga opredeljuje računovodska stroka, ko gre za informacije, razkrite v letnih poročilih, razen tistih ki se razkrijejo v temeljnih računovodskih izkazih (bilanci stanja, izkazu poslovnega izida, izkazu denarnih tokov in izkazu gibanja kapitala). Podjetja naj najdejo pravo mero razkrivanja informacij, saj ne smejo razkrivati poslovnih skrivnosti in s tem svojih konkurenčnih prednosti. Razkritja so sicer predpisana za vse pomembne zadeve, naravo in stopnjo pomembnosti ter s tem tudi obseg razkritij pa podjetje določi v notranjih aktih<sup>21</sup> podjetja (Horvat, 2005, str. 16).

Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila. Računovodsko poročilo je sestavljeno iz zgoraj naštetih računovodskih izkazov s prilogami s pojasnili k posameznim računovodskim izkazom, poslovno poročilo pa dopolnjuje podatke in informacije, ki jih zagotavlja računovodsko poročilo.

Potrebno je razlikovati med podjetji, ki so zavezana k reviziji in tistimi, ki niso. Majhne družbe, z vrednostnimi papirji katerih se ne trguje na organiziranem trgu, in ki z zakonom niso zavezane k reviziji, sestavijo letno poročilo vsaj iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida ter prilog s pojasnili k izkazom. Za ta podjetja so določena obvezna razkritja v 69. členu ZGD-1. V nasprotju s temi pa podjetja, katerih računovodski izkazi morajo biti revidirani<sup>22</sup>, poleg obveznih razkritij iz ZGD upoštevajo tudi standarde in razkrivajo še nekatere druge informacije, njihovo letno poročilo pa poleg bilance stanja, izkaza poslovnega izida in priloge s pojasnili k izkazu sestavlja še izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala ter poslovno poročilo.

V nadaljevanju bom govorila samo o tistih podjetjih, ki morajo za svoja razkritja poleg ZGD upoštevati SRS ali MSRP, in se usmerila samo na razkritja o postavki opredmetena osnovna sredstva. Razkritja o opredmetenih osnovnih sredstvih naj bralec bere v povezavi s posameznimi poglavji diplomskega dela, na katera se razkritja nanašajo.

Podjetja morajo v skladu s SRS 1.42 in 13.25 razkriti naslednje podatke, ki se nanašajo na različna področja opredmetenih osnovnih sredstev:

<sup>20</sup> MSRP 3 – Poslovne združitve (IFRS 3 – Business Combinations).

<sup>21</sup> Podjetja jih imenujejo po lastni presoji, ponavadi je to pravilnik o računovodstvu (Zupančič, 2006, str. 8).

<sup>22</sup> Revidirane morajo biti velike in srednje kapitalske družbe, dvojne družbe in majhne kapitalske družbe, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu (ZGD-1, 2006, 57. člen).

- ⇒ podlago za merjenje, ki jo podjetje uporabi pri ugotavljanju prevrednotene nabavne vrednosti;
- ⇒ prevrednotene nabavne vrednosti, nabran amortizacijski popravek vrednosti in nabrana izguba zaradi oslabitve, in sicer na začetku in na koncu obračunskega obdobja;
- ⇒ spremembo knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva na začetku in na koncu obračunskega obdobja zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije in prevrednotenja;
- ⇒ podlago za vrednotenje, s katero podjetje določi znesek, s katerim se izkazujejo amortizirljiva sredstva;
- ⇒ metodo amortiziranja, ki jo podjetje uporabi za posamezno sredstvo;
- ⇒ upoštevanje amortizacijsko stopnjo oziroma dobe koristnosti za posamezno sredstvo;
- ⇒ kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

MSRP so si glede zahtev po razkritij s SRS enotni, le da dodajajo področje, ki se imenuje preračun knjigovodske vrednosti na začetku in na koncu obdobja, ki kaže (MSR 1.42 e)):

- ⇒ nabave,
- ⇒ sredstva, namenjena za prodajo ali vključena v skupino za odtujitev,
- ⇒ pridobitve s poslovnim združevanjem,
- ⇒ morebitna povečanja ali zmanjšanja, ki izhajajo iz prevrednotenj,
- ⇒ amortizacijo,
- ⇒ čisto tečajno razliko zaradi prevedbe računovodskega izkaza iz funkcijske tuje valute v drugo predstavitevno valuto, vključno s prevedbo poslovanja v tujini v predstavitevno valuto poročajočega podjetja in
- ⇒ druge spremembe.

Nadalje so v SRS 1.43 določena še naslednja razkritja v računovodskih izkazih: a) obstoj in znesek pravnih omejitev, ter opredmetena osnovna sredstva, ki so zastavljena kot jamstvo za dolgove, b) tiste računovodske usmeritve, ki so uporabljene pri ocenjevanju stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva, c) znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev, č) znesek finančnih obvez za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev.

Podjetje pa mora v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja v primerjavi s slovenskimi dodatno razkriti še višino nadomestil iz poslovnega izida, ki so plačana s strani tretjih strank za opredmetena osnovna sredstva, ki so bila ali oslabljena, izgubljena ali opuščena, če ni to že posebej razkrito v izkazu poslovnega izida (MRS 16.74).

V skladu s SRS 1.44 mora podjetje za opredmeteno osnovno sredstvo, ki se izkaže po modelu prevrednotenja, razkriti:

- ⇒ dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje,
- ⇒ podlago, ki je bila uporabljena pri prevrednotenju,
- ⇒ datum predzadnjega prevrednotenja,
- ⇒ sodelovanje pooblaščenega ocenjevalca vrednosti in tudi
- ⇒ knjigovodsko vrednost, ki bi jo podjetje pripoznalo v primeru, ko bi uporabljalo model nabavne vrednosti.

Tudi za opredmetena osnovna sredstva, izkazana po modelu prevrednotenja, določajo MSRP v primerjavi s SRS še nekatera dodatna razkritja. Podjetjem določajo, da razkrijejo,

kako so se določile poštene vrednosti sredstev, naj si bo neposredno na podlagi danih cen na delujočem trgu ali nedavnih tržnih poslov pod normalnimi pogoji ali pa so jo določile z uporabo drugih metod vrednotenja. Podjetja morajo v skladu z MSRP razkriti tudi presežek iz prevrednotovanja, ki kaže spremembo v obdobju ter vsako omejitev razdelitve salda delničarjem (MRS 16.79).

Slovenski računovodski standardi ohlapno določajo, da mora podjetje v primeru pripoznanja izgub zaradi oslabilitve ali razveljavitve izgub zaradi oslabilitve, razkriti razloge in učinke oslabilitve oziroma razveljavitve oslabilitve. Nasprotno so MSRP na tem področju veliko bolj natančni, saj imajo poseben standard MRS 36 – Oslabitev sredstev, v katerem so določena razkritja, ki so obsežnejša in podrobnejša v primerjavi s Slovenskimi računovodskimi standardi.

### *3.5. Razlike med SRS in MSRP*

Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev je v primerjanih zbirkah opredeljeno enako. Sredstvo se pripozna, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti (Vezjak, 2004a, str. 36). SRS so pri skupinskem pripoznavanju opredmetenih osnovnih sredstev manjših vrednosti bolj natančni kot MSRP, saj določajo vrednostno mejo (500 €), medtem ko MSRP to odločitev prepuščajo lastni presoji podjetja. Menim, da MSRP kot nadnacionalni računovodski standardi ne želijo postaviti omejitev, izraženih v denarju, saj predstavljajo računovodski okvir mnogim državam, ki se razlikujejo v mnogih pogledih in imajo navsezadnje različne nabavne cene istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev.

Obe zbirki primerjanih standardov definirata na enak način tudi odpravo pripoznanj opredmetenih osnovnih sredstev. Pripoznanje sredstva se odpravi ob odtujitvi ali če se od uporabe sredstva ne pričakujejo bodoče gospodarske koristi.

Pri uskupinjevanju na splošno sicer prihaja do razlik med obravnavanima zbirkama računovodskih standardov. MSRP so že v osnovi namenjeni sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov, čeprav to ni izrecno navedeno (Vrankar, 2007, str. 208). SRS pa so namenjeni sestavljanju posamičnih računovodskih izkazov, ki dodatno predpisujejo določila v zvezi s konsolidiranjem ali pa se sklicujejo na MSRP 3 (10. točka uvoda v SRS). Menim, da pri uskupinjevanju opredmetenih osnovnih sredstevih v skladu s SRS in MSRP ni razlik. Mihelčičeva (2006, str. 48) ugotavlja, da prihaja do razlik v praksi slovenskih podjetij, ko pri prvem uskupinjevanju nekatera podjetja uporabijo kar knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva odvisnih podjetij, čeprav je v SRS in MSRP določeno, da je potrebno osnovna sredstva pri prvi konsolidaciji pripoznati po pošteni vrednosti.

Če slovensko podjetje ni zavezano k reviziji, so zanj določena obvezna razkritja v 69. členu ZGD-1. Če pa je podjetje zavezano k reviziji, mora poleg obveznih zakonskih razkritij upoštevati tudi računovodske standarde. Pri primerjavi na področju razkritij med SRS in MSRP sem ugotovila, da so MSRP bolj natančni in obsežni. Zahteve po razkritju opredmetenih osnovnih sredstev so večje v MSRP, še posebej na področju razkritij v zvezi z oslavitvijo sredstev, saj tem področju namenjajo kar samostojen standard (MRS 36 – Oslabitev sredstev).

## 4. Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP

Z začetnim merjenjem opredmetenih osnovnih sredstev razumemo vrednotenje novo pridobljenih sredstev v podjetju, ki izpolnjujejo pogoje za pripoznanje, nanizane v prejšnjem poglavju. V obeh primerjanih zbirkah računovodskih standardov se opredmetena osnovna sredstva ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z nabavno vrednostjo. V nadaljevanju bom predstavila možne načine pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev in kako način pridobitve vpliva na nabavno vrednost sredstev, kot je določeno v SRS in MSRP.

### 4.1. Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z nakupom

V SRS 1.10 so navedene naslednje sestavine, ki določajo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki ga podjetje pridobi z nakupom:

- ⇒ nakupna cena (od katere se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti),
- ⇒ uvozne carine in nevračljive nakupne dajatve (tudi davek na dodano vrednost, zaračunan na prejetem računu dobavitelja, ki se ne povrne),
- ⇒ stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno usposobitvi sredstva za uporabo (stroški dovoza, namestitve, razgradnje, odstranitve, obnovitve).

Ena od sprememb v novih SRS v primerjavi s SRS (2001) je, da se v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev vključuje tudi ocenjena vrednost stroškov razgradnje in odstranitve ter obnove mesta, na katerem se je sredstvo nahajalo. Če torej podjetje oceni, da bo po prenehanju uporabe opredmetenega osnovnega sredstva potrebno razgraditi, odstraniti in obnoviti nahajališče, te ocenjene in pričakovane stroške že ob pridobitvi opredmetenega osnovnega sredstva vključi v njegovo nabavno vrednost<sup>23</sup>.

Tudi stroški preizkušanja delovanja sredstev so novost v SRS in povečujejo nabavno vrednost kupljenega opredmetenega osnovnega sredstva. Stroški preizkušanja opredmetenega osnovnega sredstva morajo biti zmanjšani za morebitni postranski čisti izkupiček (na primer iz prodaje vzorcev, izdelanih na stopnji preizkušanja opreme).

Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva lahko sestavljajo tudi stroški izposojanja, če so v zvezi s pridobitvijo sredstva, še posebej, če sredstvo nastaja dalj časa, kot je obračunsko obdobje, vendar le do njegove usposobitve za uporabo. Stroški izposojanja so opredeljeni kot obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva (SRS 1.46 o)). Stroške izposojanja je torej mogoče neposredno pripisati nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, za kar se podjetje odloči samostojno.

MSRP pa stroškom izposojanja namenjajo znatno večjo pozornost kot SRS. MRS 23<sup>24</sup> se uporablja za obračunavanje stroškov izposojanja in med drugim bolj specifično navaja, kaj lahko uvrščamo med stroške izposojanja<sup>25</sup>. MRS 23.13 opisuje, da bi se bilo stroškom

<sup>23</sup> Oblikuje se dolgoročna rezervacija, ki bo porabljena, ko bodo stroški v zvezi z razgradnjo, odstranitvijo in obnovitvijo nahajališča dejansko nastali (Zupančič, 2007, str. 46).

<sup>24</sup> MRS 23 – Stroški izposojanja (IAS 23 - Borrowing Costs).

<sup>25</sup> V skladu z MRS 23 so stroški izposojanja lahko: a) obresti od prekoračitev na bančnih računih ter od kratkoročno in dolgoročno dobljenih posojil, b) amortizacija popustov ali premij, ki se nanašajo na



izposojanja mogoče ogniti, če se ne bi pojavile naložbe v zvezi s sredstvom, zato je mogoče te stroške zlahka razpoznati.

Sestavine nabavne vrednosti kupljenega opredmetenega osnovnega sredstva so torej v obeh primerjanih zbirkah računovodskih standardov enake. Razlika med zbirkoma pa se opazi pri določanju stroškov, ki povečujejo nabavno vrednost, ki so v MSRP natančneje določeni. Neposredno lahko nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva pripišemo (MRS 16.17):

- ⇒ stroške zaposlencev, ki izhajajo neposredno iz gradnje ali pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva,
- ⇒ stroške priprave gradbišča,
- ⇒ začetne stroške dobave in pretovarjanja,
- ⇒ stroške namestitve in montaže,
- ⇒ stroške preizkušanja delovanja sredstva po odštetju čistega izkupička od prodaje kateregakoli proizvoda, ki je nastal med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje (kot so vzorci, izdelani v fazi preizkušanja opreme) in
- ⇒ honorarji (npr. arhitektov).

Ko je opredmeteno osnovno sredstvo na svojem mestu in v stanju za začetek uporabe, se pripoznavanje stroškov v knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva preneha. Stroški, kot so na primer stroški uporabe, premestitve sredstva ali reorganizacije poslovanja podjetja, se ne vključijo v knjigovodsko vrednost sredstva (MRS 16.20).

Mednarodni standardi računovodskega poročanja za razliko od domačih računovodskih standardov navajajo še nekatere primere stroškov, ki niso vsebovani v nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. Gre za (MRS 16.19):

- ⇒ stroške odprtja novega obrata,
- ⇒ stroške uvedbe novega proizvoda ali nove storitve (tudi stroški oglaševanja in promocijskih akcij),
- ⇒ stroške opravljanja dejavnosti na novi lokaciji ali za drugo vrsto odjemalcev (tudi stroški usposabljanja osebja),
- ⇒ stroške splošnih služb in
- ⇒ druge posredne stroške.

#### *4.2. Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju*

Podjetja se v skladu s svojimi proizvodjalnimi zmožnostmi marsikdaj odločijo za izdelavo kake manjše priprave ali stroja za svoje potrebe. Za izdelavo ali graditev se odločijo zato, ker je ta možnost za podjetje cenejša ali pa potrebujejo kako specifično napravo, ki je trg ne ponuja.

Slovenski računovodski standardi določajo nabavno vrednost osnovnih sredstev, zgrajenih ali izdelanih v podjetju, kot tvorbo stroškov, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posrednih stroškov zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Tudi morebitni stroški izposojanja za njegovo zgraditev ali izdelavo ter usposobitev za uporabo so lahko del nabavne vrednosti sredstva, ki ga podjetje zgradi za svoje potrebe znotraj podjetja.

---

izposojanje, c) amortizacija postranskih stroškov, ki nastajajo v zvezi s posojilnimi pogodbami, č) tečajne razlike, ki nastajajo iz dobljenih posojil v tuji valuti, kolikor se obravnavajo kot preračun stroškov obresti.

Pomembno pa je, da nabavna vrednost tako pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva ne more biti večja, kot bi bila v primeru nakupa istovrstnega opredmetenega osnovnega sredstva (SRS 1.12).

V praksi pa podjetja za določanje nabavne vrednosti v podjetju zgrajenega ali izdelanega sredstva v skladu s SRS uporabljajo kar metode vrednotenja zalog in nedokončane proizvodnje (glej SRS 4 – Zaloge). Torej lahko opredmeteno osnovno sredstvo, ki je izdelano ali zgrajeno v podjetju, ovrednotimo najmanj po spremenljivih proizvodjalnih stroških, ki predstavlja najnižjo dovoljeno raven vrednotenja, ali največ po zoženi lastni ceni, ki predstavlja najvišjo raven vrednotenja.

MSRP določajo, da se nabavna vrednost osnovnega sredstva, izdelanega ali zgrajenega v podjetju, določi z uporabo enakih načel kot pri opredmetenem osnovnem sredstvu, pridobljenim z nakupom. Če pa podjetje v običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva enaka stroškom gradnje sredstva, ki je namenjeno prodaji (glej MRS 2)<sup>26</sup> (MRS 16.22). Podjetja v skladu z MSRP v tem primeru pri začetnem merjenju opredmetenega osnovnega sredstva, ki je zgrajeno ali izdelano v podjetju, uporablja metodo zožene lastne cene (Mihelčič, 2006, str. 28).

#### *4.3. Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo*

Na začetku velja pojasniti, da gre pri zamenjavah praviloma za že uporabljena opredmetena osnovna sredstva<sup>27</sup>. Ko prodamo obstoječe osnovno sredstvo in kupimo novo, ne govorimo o zamenjavi, saj gre za dva ločena poslovna dogodka.

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo, se v skladu s SRS določi glede na pošteno vrednost pridobljenega opredmetenega osnovnega sredstva, pri čemer osnovno sredstvo zamenjamo za kako drugo nedenarno sredstvo ali za sredstvo, ki je deloma nedenarno in deloma denarno. Drugače kot domači računovodski standardi MSRP opisujejo menjalni posel kot izmenjavo opredmetenega osnovnega sredstva za nedenarno ali denarno sredstvo ali kombinacijo obeh (MRS 16.24). V obeh primerjanih zbirkah računovodskih standardov je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo, določena po pošteni vrednosti, razen v natančno določenih situacijah. Nabavna vrednost prejetega opredmetenega osnovnega sredstva je enaka knjigovodski vrednosti danega sredstva, če menjalni posel nima trgovalne vsebine<sup>28</sup> ali pa ni mogoče izmeriti poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva na zanesljiv način (SRS 1.13, MRS 16.24).

---

<sup>26</sup> MRS 2 – Zaloge (IAS 2 – Inventories).

<sup>27</sup> Taka osnovna sredstva se v knjigah novega lastnika izkažejo le z nabavno vrednostjo, saj se prevzeta osnovna sredstva praviloma ne evidentirajo z nabavnimi vrednostmi in popravki vrednosti iz knjig nekdanjega lastnika (Jereb, 2003, str. 39).

<sup>28</sup> Menjalni posel ima trgovalno vrednost če: a) se ustroj (tveganje, trajanje in višina) finančnih tokov prejetega sredstva razlikuje od ustroja finančnih tokov danega sredstva ali b) se vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, zaradi tega posla spremeni in c) je razlika v točkah a) in b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo izmenjanih sredstev (MRS 16.25).

#### 4.4. Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z najemom

Najem je pogodba<sup>29</sup>, v kateri najemodajalec za plačilo serije najemnin najemojemalcu prepusti v uporabo določeno sredstvo. Razlikujemo med finančnim in poslovnim najemom. Pri finančnem najemu gre za prenos vseh pomembnih oblik tveganja in koristi, povezanih z lastništvom opredmetenega osnovnega sredstva, pri čemer lastninska pravica ob koncu lahko preide na drugo stran ali pa tudi ne (Turk et al., 1999, str. 73). Vsi najemi, ki jih ne uvrščamo med finančne, so poslovni najemi.

Za razločevanje med oblikama najemov so v standardih zapisani kriteriji, ki nam pomagajo uvrstiti najem med finančne najeme. Obe primerjani zbirki standardov navajata enake kriterije, po katerih ločujemo finančnega od poslovnega najema. O finančnem najemu govorimo, ko je izpolnjen eden izmed naslednjih pogojev:

- ⇒ na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika (šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če to nedvomno izhaja iz najemne pogodbe o finančnem najemu);
- ⇒ najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko lahko to možnost izrabi. Precej gotovo je, da bo to možnost izkoristil;
- ⇒ trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva. Na koncu pa se lastništvo prenese ali ne;
- ⇒ na začetku najema je sedanja vrednost vsote najmanjših najemnin večja ali enaka kot poštena vrednost sredstva,
- ⇒ sredstvo je izdelano posebej za najemnika in je tako posebne narave, da jo lahko uporablja samo najemnik.

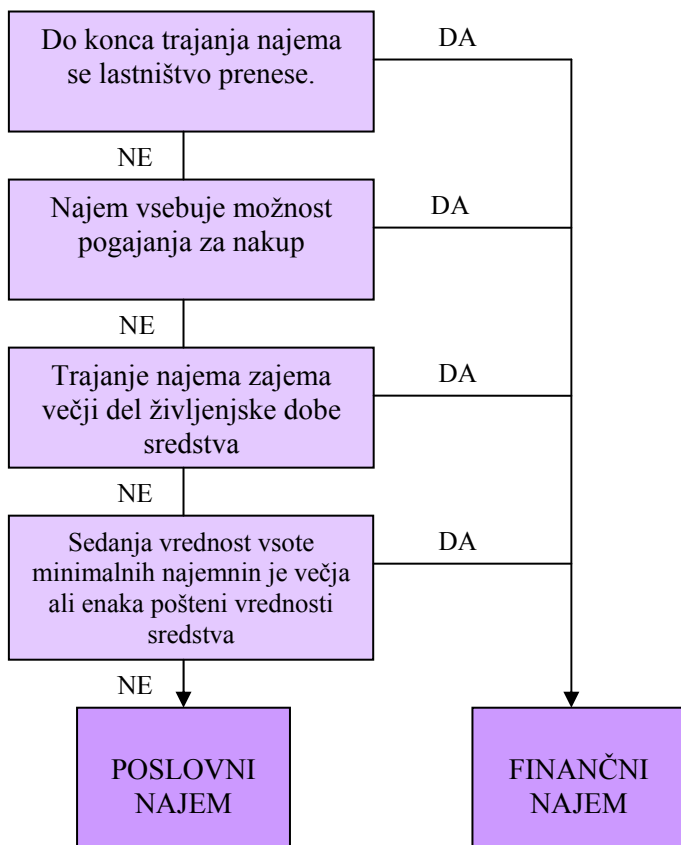
Obe zbirki računovodskih standardov poleg zgoraj navedenih odločilnih kriterijev za uvrstitve najema med finančne dodatno opisujeta tudi nekatere znake okoliščin, ki lahko vodijo do uvrstitve najema med finančne, ni pa to nujno (MRS 17.11):

- ⇒ če najemojemalec lahko prekine najem, potem zaradi njegove odpovedi najemodajalčeve izgube nosi sam;
- ⇒ če dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku (na primer v obliki povračila najemnine, ki je enako večini prihodkov od prodaje na koncu najema);
- ⇒ če ima najemojemalec možnost podaljšati najem za še eno obdobje, in sicer za najemnino ki je bistveno manjša od tržne.

---

<sup>29</sup> Pogodba je sklenjena, ko se pogodbeni stranki sporazumeta o njenih bistvenih sestavinah (Obligacijski zakonik, 2001, 15. člen).

Slika 1: Kategoriziranje najema med finančne ali poslovne najeme v skladu z MRS 17



Vir: Elliott B., Elliott J., 2002, str. 414.

Tudi najem zemljišč in zgradb se v skladu s SRS in MSRP uvršča med poslovne ali finančne najeme, torej na enak način kot najemi drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Ker je za zemljišča pričakovati, da imajo neomejeno dobo koristnosti, in če ob koncu najema ni pričakovati, da bo lastniška pravica prešla na najemodajalca, potem le-ta ne prevzame vseh pomembnih tveganj in koristi, ki so povezana z lastništvom. V tem primeru pogoj za uvrstitev najema med finančne najeme ni izpolnjen, zato ga uvrščamo med poslovne (Ur.l. RS 75/06, str. 8032). Tako SRS kot MSRP pa najem zemljišča uvrščata med finančne najeme, če pride do prenosa lastništva na najemodajalca.

MRS 17 določa ločeno obravnavo pri razvrščanju najema zemljišča in zgradbe, ko jih podjetje najame skupaj. Če se ob koncu najema lastniška pravica do zemljišča in lastniška pravica do zgradbe preneseta na najemodajalca, gre skupaj za finančni najem. Če pa lastniška pravica ne preide na najemodajalca, uvrščamo zemljišče med poslovni najem, zgradbo pa med finančni ali poslovni najem.

#### 4.4.1. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno s finančnim najemom

Pri finančnem najemu se vsa pomembna tveganja (gre za možnost izgub zaradi neizrabljenih zmogljivosti ali tehnološke zastarelosti, za nihanje donosov zaradi spreminjajočih gospodarskih okoliščin itd.) in pomembne koristi (gre za dobičke, ki jih bo sredstvo prinašalo z uporabo, za dobičke iz povečanja vrednosti ali iztrženja preostale

vrednosti), ki so povezana z uporabo sredstva, prenesejo na najemodajalca, pri čemer se lahko, kot že omenjeno, lastninska pravica prenese na najemodajalca ali pa tudi ne.

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki je pridobljeno s finančnim najemom, je v SRS določena kot poštena vrednost ali pa je enaka sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin. Računovodje izberejo tisto, ki je manjša. Pri izračunu slednje je diskontna mera z najemom povezana obrestna mera. V primeru, ko je ni mogoče določiti, se kot diskontna mera za izračun nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva vzame predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki bi jo moral plačati najemnik (SRS 1.19).

Na enak način je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, vzetega v finančni najem, določena tudi v mednarodnih računovodskih standardih. MRS 17.20 pa dodaja, da se vsi začetni neposredni stroški, ki jih nosi najemnik, prištejejo v vrednost najetega opredmetenega osnovnega sredstva. Ti začetni stroški nastajajo zaradi sklepanja pogodbe o najemu in tako v skladu z MSRP povečujejo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. SRS se pri izkazovanju najemov sklicujejo na MRS 17, in sicer od člena 20 do 35 in od 36 do 56 ter na SRS 1, tako da sta zbirki na tem področju skoraj identični.

Sredstvo, ki je pridobljeno na podlagi finančnega najema, najemodajalec izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, razen če izpolnjuje pogoje za naložbene nepremičnine. To opredmeteno osnovno sredstvo najemodajalec tudi amortizira. Najemodajalec pa na drugi strani v svoji bilanci stanja izkazuje finančno naložbo (glej Tab. 2). Domači standardi določajo tudi, da se opredmeteno osnovno sredstvo, ki je vzeto v finančni najem, izkazuje ločeno od drugih istovrstnih opredmetenih osnovnih sredstev (SRS 1.20).

#### **4.4.2. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno s poslovnim najemom**

Vsi najemi, ki jih izmed navedenimi kriteriji ne uvrščamo med finančne, so poslovni najemi. Pri poslovnem najemu ne pride do pomembnega prenosa tveganj in koristi, povezanih z lastništvom sredstva.

Pri tej obliki najema je najemodajalec tisti, ki izkazuje opredmeteno osnovno sredstvo med svojimi sredstvi v svojih bilanci stanja, kjer se sredstvo tudi amortizira, razen če ni kvalificirano kot naložbena nepremičnina, najemodajalec pa izkazuje le najemnino kot odhodek. Te najemnine najemodajalec pripozna kot odhodek po enakomerni časovni metodi v celotni dobi najema, razen če kaka druga dosledna podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi (MRS 17.33)<sup>30</sup>. Podobno tudi najemodajalec izkazuje najemnine med prihodki, torej enakomerno med trajanjem najema, razen če kaka druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi zmanjševanja koristi, ki izhajajo iz sredstva, danega v najem (MRS 17.50).

Tudi pri poslovnem najemu se pojavljajo začetni neposredni stroški najemodajalcev, ki nastajajo med pogajanjem in dogovarjanjem o poslovnem najemu. Ti stroški povečujejo nabavno vrednost v najem danega sredstva. Novi SRS se v vseh omenjenih določbah MSRP sklicujejo nanje, tako da med zbirkama v zvezi s poslovnim najemom ni neskladnosti.

---

<sup>30</sup> Glej tudi SOP-15 - Poslovni najemi in spodbudnine (SIC 15 - Operating Leases – Incentives).

Tabela 2: Primerjava izkazovanja opreme in nepremičnine pri finančnem in poslovnem najemu po SRS (2006)

*Finančni najem*

Pogodbenik	Oprema	Nepremičnina
Najemodajalec	Dolgoročna poslovna terjatev	Dolgoročna poslovna terjatev
Najemojemalec	Opredmeteno osnovno sredstvo	Opredmeteno osnovno sredstvo Naložbena nepremičnina

*Poslovni najem*

Pogodbenik	Oprema	Nepremičnina
Najemodajalec	Opredmeteno osnovno sredstvo	Naložbena nepremičnina Opredmeteno osnovno sredstvo
Najemojemalec	Strošek najema po posameznih obračunskih obdobjih	

Vir: Zupančič, 2006, str. 30.

*4.5. Začetno računovodsko merjenje opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z državno podporo ali donacijo*

Opredmeteno osnovno sredstvo, ki je pridobljeno z državno podporo<sup>31</sup> ali donacijo<sup>32</sup>, se po Slovenskih računovodskih standardih izkazuje po nabavni vrednosti. Če nabavna vrednost tako pridobljenega sredstva ni znana, se takšno sredstvo izkazuje po pošteni vrednosti. Zupančičeva (2007, str. 47) dodaja, da se izkazani znesek po novem pripozna med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami.

V MSRP je opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo, običajno izmerjeno po pošteni vrednosti. Podjetja se včasih odločijo za drugačno merjenje in ga prikažejo po nominalni vrednosti (MRS 20.23)<sup>33</sup>. Pri izkazovanju državne podpore sta v Mednarodnih standardih računovodskega poročanja dovoljeni dve metodi (MRS 20.24):

- ⇒ podpora kot odloženi (časovno razmejeni) prihodek, ki ga podjetje pripoznava kot prihodek v dobi koristnosti sredstva ali

<sup>31</sup> Državne podpore so zneski, ki jih dobi podjetje od države ali lokalne skupnosti neposredno iz proračuna za določene namene (SRS 10.45).

<sup>32</sup> Donacije so denarni zneski, pravice ali stvari, ki jih podjetje dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila (SRS 10.46).

<sup>33</sup> MRS 20 - Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči (IAS - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance).

⇒ podpora se odšteje od knjigovodske vrednosti sredstva (zmanjšuje strošek amortizacije).

Prva metoda izkazovanja v skladu z MSRP je enaka izkazovanju opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z državno podporo ali donacijo v skladu s SRS. Druge metode pa SRS ne obravnavajo.

MSRP definirajo državno podporo malce drugače kot SRS. Državna podpora je državna pomoč v obliki prenosov sredstev na podjetje, ki v zameno zahteva upoštevanje nekaterih okoliščin v preteklosti ali v prihodnosti, ki se nanašajo na poslovanje podjetja. Državna podpora se v skladu z MRS 20 ne pripozna, dokler ne obstaja zagotovilo, da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njo in da bo podporo prejelo (MRS 20.8).

#### *4.6. Razlike med SRS in MSRP*

Oprelitev začetnega računovodskega merjenja opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih z nakupom, je v slovenskih računovodskih standardih enaka kot v mednarodni zbirki računovodskih standardov. V obeh primerjanih zbirkah računovodskih standardov je nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva sestavljena iz nakupne cene, zmanjšane za popust, uvozne in nevračljive nakupne dajatve, stroškov, ki jih je mogoče neposredno pripisati usposobitvi za nameravano uporabo, stroškov izposojanja do usposobitve za uporabo, ocenjenih stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve in stroškov preizkušanja delovanja sredstev. Razlika med SRS in MSRP pa nastopi pri določanju stroškov, ki so in niso vsebovani v nabavni vrednosti sredstva, katerim MSRP posvečajo večjo pozornost in jih v primerjavi z domačimi računovodskimi standardi natančneje določajo. MSRP bolj natančno obravnavajo tudi stroške izposojanja, ki so lahko del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva.

Podjetja se lahko odločijo za izdelavo priprave ali stroja znotraj podjetja za svoje potrebe. Potrebno je določiti stroške, ki tvorijo nabavno vrednost takega opredmetenega osnovnega sredstva. Slovenska podjetja v praksi v skladu s SRS uporabijo metode vrednotenja zalog in nedokončane proizvodnje, torej se podjetje samo odloči, katero raven vrednotenja bo izbralo. MSRP pa sicer pri določanju nabavne vrednosti tovrstnih sredstev navajajo uporabo enakih načel kot pri nakupu opredmetenih osnovnih sredstev, če pa podjetje v običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva enaka stroškom gradnje sredstva, ki je namenjeno prodaji. V tem primeru podjetje uporabi metodo zožene lastne cene. Lahko trdim, da se na tem področju novi SRS niso uskladili z MSRP.

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega z zamenjavo, se v skladu s SRS in MSRP izmeri po pošteni vrednosti, v nekaterih primerih pa je nabavna vrednost enaka knjigovodski vrednosti danega sredstva. MSRP in SRS sta na tem področju usklajena. Ugotavljam pa, da MPRS bolj definirajo menjalni posel oziroma kdaj ima le-ta trgovalno vrednost.

Med začetnim računovodskim merjenjem opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih s finančnim ali poslovnim najemom, v primerjanih zbirkah ni neskladnosti. Poenoteni so kriteriji za uvrščanje najema med finančne oziroma poslovne najeme. SRS pa se pri izkazovanju najemov v računovodskih izkazih najemodajalcev in najemodajalcev sklicujejo kar na določene standarde MRS. Menim, da mednarodni računovodski standardi finančnim in poslovnim najemom namenjajo večjo pozornost v primerjavi z domačimi

standardi, saj mednarodno zbirko sestavlja standard MRS 17 – Najemi, s pomočjo katerega je obračunavanje najemov obravnavano bolj natančno.

Če je opredmeteno osnovno sredstvo pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se v skladu z SRS in MSRP izmeri po nabavni oziroma po pošteni vrednosti. MSRP bolj obsežno obravnavajo državno podporo (tudi dotacija, subvencija ali premija), saj ji namenjajo lasten standard (MRS 20), vendar pri začetnem računovodskem merjenju tako pridobljenih osnovnih sredstev med SRS in MPRS ni vsebinskih razlikovanj.

## 5. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP

Amortiziranje je pojem, ki ga Slovenski računovodski standardi obravnavajo v posebnem standardu SRS 13 – Stroški amortizacije (v nadaljevanju SRS 13). V ta standard so sicer zajeta pravila obračunavanja amortizacije za različna sredstva, v kombinaciji s SRS 1 pa bom v predstavila samo tista področja amortiziranja, ki so značilna za opredmetena osnovna sredstva. MSRP amortizacije osnovnih sredstev ne obravnavajo ločeno kot SRS, temveč v sklopu standarda MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva. Amortizacijo bom opisala v treh delih. Po splošni opredelitvi amortiziranja in amortizirljivih sredstev bom opisala amortizacijsko osnovo, amortizacijske metode in dobo koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva v skladu s SRS in MSRP.

Amortiziranje osnovnih sredstev pomeni, da razporedimo vrednost amortizirljivega sredstva med stroške v ocenjeni dobi njegove koristnosti. Na tak način se vrednost opredmetenega osnovnega sredstva postopoma prenaša med stroške amortizacije (Turk, 1999, str. 69). Niso pa vsa opredmetena osnovna sredstva amortizirljiva. Slovenski računovodski standardi določajo, da je amortizirljivo sredstvo tisto, ki izpolnjuje tri pogoje, in sicer da se sredstvo uporablja v obdobju, ki je daljše od enega poslovnega leta, da ima sredstvo omejeno dobo koristnosti in da je sredstvo namenjeno uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov ali storitev ali da se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov (SRS 13.26). Za neamortizirljiva sredstva se predpostavlja, da se bo nabavna vrednost pokrila s prihodki od njihove prodaje. Amortizacije<sup>34</sup> ne obračunavamo od osnovnih sredstev kot so (Zupančič, 2006, str. 31):

- ⇒ zemljišča in druga naravna bogastva,
- ⇒ opredmetena osnovna sredstva do začetka obračunavanja amortizacije,
- ⇒ opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena,
- ⇒ spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in podobnega ter
- ⇒ drugih opredmetenih osnovnih sredstev, katerih uporaba ni časovno omejena.

Opredmeteno osnovno sredstvo se v skladu z MRS 16.55 prične amortizirati, ko je razpoložljivo za uporabo, se pravi, da je na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na tak način, kot ga je poslovodstvo predvidevalo. Slovenski računovodski standardi za začetek amortiziranja osnovnega sredstva navajajo prvi dan naslednjega meseca, ko je bilo sredstvo razpoložljivo za uporabo. Novi SRS so se približali določilom MSRP, vendar menim, da minimalna razlika pri opredelitvi začetka amortiziranja še vedno obstaja.

---

<sup>34</sup> Amortizacija je znesek, ki v posameznem obračunskem obdobju zapusti amortizirljivo sredstvo in je tedanji strošek (SRS 13.26 g).



Sredstvo se preneha amortizirati, ko je opredeljeno kot nekratkoročno sredstvo za prodajo, uvrščeno v skupino za odtujitev za prodajo ali pa se osnovnemu sredstvu odpravi pripoznanje. Podjetje upošteva tisto, kar nastane prej (SRS 1.54 in MRS 16.55). Pomembno je še dodati novost v SRS, in sicer da se sredstvo amortizira, četudi se ne uporablja več oziroma se umakne iz uporabe. Podjetje obračunava amortizacijo tako dolgo, dokler osnovno sredstvo ni v celoti amortizirano (SRS 13.31).

Opredmetenemu osnovnemu sredstvu podjetja za lastne potrebe samostojno določijo amortizacijsko osnovo, metodo amortiziranja, dobo koristnosti sredstva in z njimi povezano letno amortizacijsko stopnjo, kar bom v nadaljevanju diplomskega dela podrobneje opisala.

### 5.1. Amortizacijska osnova v SRS in MSRP

Amortizacijska osnova je vrednost, od katere se obračunava amortizacija. Pri enakomernem časovnem amortiziranju je lahko enaka amortizirljivemu znesku, medtem ko je pri padajočem časovnem amortiziranju lahko enaka vsakokratni knjigovodski vrednosti.

Amortizirljiv znesek je pri enakomernem časovnem amortiziranju nabava vrednost, ki je popravljena pri prevrednotovanju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost (SRS 13.26 c)). Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je izhodišče za računanje stroškov amortizacije in je odvisna od načina pridobitve osnovnega sredstva, o čemer sem pisala v poglavju o Začetnem računovodskem merjenju opredmetenih osnovnih sredstev. Ocenjena preostala vrednost osnovnega sredstva pa je vrednost, po kateri bi lahko sredstvo po prenehanju dobe koristnosti prodali (Zupančič, 2005, str. 81). Podjetje se samo odloči, katere so tiste pomembne postavke, pri katerih se oceni preostala vrednost sredstva, če pa so stroški likvidacije večji kot ocenjena preostala vrednost sredstva, se le-ta sploh ne določuje. Ker je preostala vrednost osnovnega sredstva na začetku amortiziranja v praksi težko določljiva, je največkrat ne ugotavljamo, torej upoštevamo samo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva (Hočevar, Igljčar, 1997, str. 89).

$$\text{AMORTIZIRLJIV ZNESEK} = \text{Nabavna vrednost} - \text{Preostala vrednost}$$

Tudi v MRS 16.53 je amortizirljiv znesek določen po odštetju preostale vrednosti sredstva, ki pa je pogosto nepomembna in nebistvena za izračun amortizacije. V primeru, da preostala vrednost sredstva naraste in je enaka ali višja knjigovodski vrednosti sredstva, je znesek amortizacije enak nič, vse dokler ne pade pod knjigovodsko vrednost.

Novi SRS zahtevajo, da se najmanj konec vsakega poslovnega leta preverja in pregleda preostala nabavno vrednost sredstva, če gre za pomembnejši znesek. MSRP prav tako določajo preverjanje preostale vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva vsaj enkrat v poslovnem letu in dodatno pojasnjujejo, da se v primeru drugačnih pričakovanj glede ocen preostale vrednosti sredstva, sprememba obravnava kot sprememba računovodske ocene<sup>35</sup> v skladu z MRS 8<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> Učinek spremembe računovodske ocene se uporabi za naprej in vpliva le na obdobje, v katerem je bila računovodska ocena spremenjena, in na kasnejša obdobja (9. točka uvoda v SRS).

<sup>36</sup> MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake (IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors).

## 5.2. Doba koristnosti po SRS in MSRP

MSRP opredeljujejo dobo koristnosti kot pričakovano korist za podjetje. Ocena dobe koristnosti je, kot že omenjeno, prepuščena podjetju, ki jo samostojno določi predvsem na podlagi dotedanjih izkušenj, ki jih ima s podobnimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi v preteklosti. SRS ne definirajo pojma dobe koristnosti.

Dejavniki, od katerih je odvisna doba koristnosti posameznega sredstva, so v primerjanih zbirkah računovodskih standardov enaki, s to razliko da so MSRP bolj natančni z opisi posameznih dejavnikov. Kot doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva se šteje tista, ki je glede na spodaj našteje dejavnike, najkrajša. Gre torej za naslednje dejavnike (MRS 16.56):

- ⇒ pričakovano dobo uporabe sredstva. Raba se oceni glede na pričakovano zmogljivost sredstva ali fizične izločke;
- ⇒ pričakovano fizično obrabo in stanje. Slednja sta odvisna od poslovnih dejavnikov, kot so število izmen, v katerih se sredstvo uporablja, program popravil in vzdrževanja v podjetju ter vzdrževanja sredstva in skrb zanj, kadar se ne uporablja;
- ⇒ tehnično zastarelost zaradi sprememb ali izboljšav pri proizvodnji ali zaradi sprememb v tržnem povpraševanju po proizvodu ali storitvi, ki je izloček sredstva;
- ⇒ zakonsko ali podobno omejitev pri rabi sredstva, kot je datum izteka z njim povezanih najemov.

### 5.2.1. Prevrednotenje stroškov amortizacije

Podjetje je dolžno najmanj enkrat letno preverjati ne samo preostalo vrednost sredstva, temveč tudi preostalo dobo koristnosti osnovnega sredstva, ki ga podjetje amortizira in ju po potrebi spremeniti (Vezjak, 2004, str. 21). Če pride do teh okoliščin, da mora podjetje spremeniti preostalo dobo koristnosti posameznega sredstva, to privede do prevrednotenja stroškov amortizacije.

Stroški amortizacije se prevrednotijo, če pride do skrajšanja ali podaljšanja dobe koristnosti, ki jo podjetje predvidi za posamezno opredmeteno osnovno sredstvo. Če pride do skrajšanja dobe koristnosti osnovnega sredstva, podjetje poveča stroške amortizacije v obravnavanem poslovnem letu in obratno, če pride do podaljšanja prvotno predvidene dobe koristnosti osnovnega sredstva, se stroški amortizacije v obravnavanem poslovnem letu zmanjšajo (SRS 13.17).

Pri prevrednotenju stroškov amortizacije gre zopet za spremembo računovodske ocene, ki vpliva na stroške in ne neposredno na odhodke (SRS 13.16). Tudi MSRP to napako obravnavajo kot spremembo računovodske ocene v skladu z MRS 8, ki ni vezana na pretekla obdobja, ampak samo na obdobje, v katerem je bila računovodska ocena spremenjena, in na kasnejša obdobja.

## 5.3. Amortizacijska metoda po SRS in MSRP

Metoda amortiziranja opredmetenega osnovnega sredstva mora odsevati vzorec, po katerem bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi od uporabe tega sredstva. Metoda, ki jo podjetje izbere, se mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje, razen če pride do spremembe vzorca pojavljanja gospodarskih koristi od sredstva. Obe zbirki računovodskih standardov namreč določata, da se mora metoda amortiziranja

preverjati vsaj ob koncu poslovnega leta in če se pričakovan vzorec gospodarske koristi iz uporabe sredstva bistveno spremeni, je potrebno spremeniti metodo amortiziranja. Metodo amortiziranja je potrebno spremeniti tako, da bo ustrezala vzorcu pojavljanja gospodarskih koristi, sprememba pa se obravnava kot sprememba računovodske ocene (SRS 13.10, MRS 16.61).

Podjetje ima v skladu s SRS možnost samostojne izbire med naslednjimi predpisanimi metodami amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev (SRS 1.18):

- ⇒ metoda enakomernega (linearnega) časovnega amortiziranja,
- ⇒ metoda padajočega (degresivnega) časovnega amortiziranja ali
- ⇒ metoda proizvedenih enot.

Če vzorca ni mogoče ugotoviti, se podjetje v skladu s SRS odloči za metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Tudi v MSRP so določene enake metode amortiziranja, kot jih navajajo slovenski računovodski standardi, vendar v mednarodnih standardih te metode niso edine možne metode, ki jih podjetje lahko izbere za amortiziranje svojega sredstva. Podjetje lahko v skladu z MSRP izbere katerokoli metodo amortiziranja, ki najbolje odseva vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od uporabe opredmetenega osnovnega sredstva.

### **5.3.1. Časovno amortiziranje**

Prvi dve metodi amortiziranja spadata v časovno amortiziranje, pri katerih se amortizacija obračunava glede na dobo koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva.

Pri metodi enakomernega časovnega amortiziranja so amortizacijske stopnje enake v vseh letih dobe koristnosti, prav tako je strošek amortizacije enak za vsako obračunsko obdobje. Amortizacijska stopnja pri enakomernem časovnem amortiziranju je razmerje med vrednostjo, ki se v posameznih letih prenaša na poslovne učinke in amortizacijsko osnovo.

Pri padajočem časovnem amortiziranju pa je amortizacijska stopnja iz obdobja v obdobje manjša. Amortizacijska stopnja pri padajočem amortiziranju je lahko razmerje med preostalo dobo koristnosti in vso dobo koristnosti. Lahko bi rekli, da metoda upošteva koristnost sredstva, ko je v začetku uporabe le-ta največja. Med metodi padajočega amortiziranja uvrščamo metodo padajoče osnove in metodo vsote letnih števil. V starejši literaturi je moč zaslediti tudi rastočo (progresivno) časovno metodo amortiziranja, ki je po 1. januarju 2006 ni več mogoče uporabiti (Zupančič, 2007, str. 44).

### **5.3.2. Uporabnostno amortiziranje**

Metoda proizvedenih enot spada med funkcionalne (uporabnostne) metode amortiziranja, pri kateri se amortizacija obračunava glede na dejansko uporabo osnovnega sredstva (SRS 13.26). Ta vrsta amortiziranja je odvisna od fizične obrabe sredstva, ki nastane zaradi njegove uporabe v proizvodnji in upošteva povezanost zmanjševanja vrednosti osnovnega sredstva z urami, ki jih sredstvo opravi, ali s količino proizvodov, ki jih sredstvo naredi. Če se sredstvo amortizira po tej metodi, se v primeru ko ni proizvodnje, amortizacija preneha in je lahko nič.

### 5.3.3. Odloženi davki

Podjetja so morala na dan 1.1.2006 s prehodom na nove SRS ali MSRP celovito obračunati terjatve in obveznosti za odložene davke<sup>37</sup>, zato sem se odločila, da to novost na računovodskem in davčnem področju predstavim. Novi SRS ne obravnavajo odloženih davkov v posebnem standardu, zato je potrebno upoštevati predvsem MRS 12 – Davek iz dobička in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, 2006), saj se odloženi davki pojavljajo le pri davku od dohodka pravnih oseb.

Odložene davke lahko opredelimo kot zneske davka, ki ga bo zavezanec poravnal ali pa mu bo povrnjen v prihodnjih davčnih obdobjih. Terjatve in obveznosti za odloženi davek so pravzaprav terjatve in obveznosti do države, ki nastanejo zaradi razlik med knjigovodskimi in davčnimi vrednostmi sredstev in obveznosti do virov sredstev. Terjatve nastanejo zaradi (Hieng, 2007, str. 71):

- ⇒ davčno nepriznanih odhodkov, ki bodo priznani v naslednjih letih,
- ⇒ uporabe amortizacijskih stopenj, ki so višje od predpisanih,
- ⇒ prenosa davčnih izgub v naslednja leta in
- ⇒ prenosa davčnih olajšav v naslednja leta.

Podlage, zaradi katerih nastanejo obveznosti za odložene davke, pa Hiengova našteje kot:

- ⇒ davčno priznavanje celotne nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev z nabavno vrednostjo pod 500€, ki se amortizirajo,
- ⇒ uporaba amortizacijskih stopenj, ki so nižje od predpisanih, uporabljenih za davčne namene in
- ⇒ prevrednotenje sredstev v dobro kapitala.

Naj pojasnim, da Slovenski računovodski standardi služijo poslovnemu namenu in so tako drugačni od slovenskih davčnih predpisov, ki služijo davčnemu namenu. Kot že omenjeno, je podlaga za izračun odloženih davkov razlika med osnovo, ki je izračunana v poslovnih knjigah, in davčno osnovo.

Tako prihaja tudi do razlik med obračunano amortizacijo osnovnih sredstev za poslovne in obračunano amortizacijo osnovnih sredstev za davčne namene, ki jih podjetje pripozna kot terjatev oziroma obveznost za odložene davke. Odloženi davki so se v teoriji začeli proučevati in razvijati prav zaradi razlik med amortizacijo za davčne in amortizacijo za poslovne namene (Hieng, 2006, str. 22).

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev se za davčne namene obračuna največ do zneska, ki se izračunava ob uporabi najvišje priznanih amortizacijskih stopenj<sup>38</sup> in po metodi enakomernega časovnega amortiziranja ter po posamičnih sredstvih (Peternel, 2007, str. 12). Podjetje mora za davčne namene voditi ločeno evidenco sredstev in v njej ločeno

---

<sup>37</sup> V Pojasnilu 1 k SRS 19 (2006) – Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek je določeno, da so terjatve in obveznosti podjetja za odloženi davek pripoznajo, če so pomembni oziroma bistveni zneski. Gre za zneske, ki bi lahko vplivali na poslovne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov, če jih ne bi ustrezno pripoznali.

<sup>38</sup> Najvišje letne amortizacijske stopnje za opredmetena osnovna sredstva (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006, 33. člen):

- ⇒ Gradbeni objekti – 5%,
- ⇒ Oprema, vozila (razen osebni avtomobili) in mehanizacija – 25%,
- ⇒ Osebni avtomobili – 12,5%,
- ⇒ Računalniki in računalniška oprema – 50%,
- ⇒ Večletni nasadi – 10% in
- ⇒ Osnovna čreda – 20%.

obravnavati amortizacijo osnovnih sredstev v primerih, ko uporablja višjo ali nižjo stopnjo amortizacije od predpisane, ali ko uporablja bodisi metodo proizvedenih enot bodisi metodo padajočega časovnega amortiziranja. Če so davčni in računovodski predpisi na tem področju enaki, se odloženi davki ne bodo oblikovali (Tumpach, 2007).

Odloženi davki se pojavljajo tudi zaradi razlik med računovodskimi izkazi primerjanih zbirk standardov. Če podjetje sestavlja konsolidiran računovodski izkaz po MSRP, bo moralo po vsej verjetnosti prilagoditi računovodske izkaze po SRS. Gre predvsem za naslednji prilagoditvi a) prilagoditev zaradi poenotenja računovodskih usmeritev in b) prilagoditve zaradi uskladitve z MSRP (Žuran, 2005, str. 39). Pri prvem gre za poenotenje računovodskih usmeritev podjetij znotraj skupine, se pravi za obvladujoče in odvisna podjetja. Ta prilagoditev ne predstavlja vsebinskih razlik med SRS in MSRP. Z drugo prilagoditvijo pa se podjetja soočijo pri prehodu na MSRP in pomenijo vsebinsko razliko med SRS in MSRP po posameznih kategorijah. Obe vrsti prilagoditve povzročajo nastanek odloženih davkov.

#### *5.4. Razlike med SRS in MSRP*

Pri amortizaciji gre za postopen prenos vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva med stroške v njegovi dobi koristnosti. Dobo koristnosti posameznega osnovnega sredstva oceni podjetje samo predvsem na podlagi izkušenj. Pri ugotavljanju pa mora poleg pričakovane dobe uporabe sredstva upoštevati tudi tri druge dejavnike, ki vplivajo na oceno dobe koristnosti, le-ti so v obeh zbirkah računovodskih standardov določeni enako.

Amortizirljiv znesek je tako v SRS kot v MSRP določen po odštetju preostale vrednosti sredstva, ki pa je pogosto nepomembna in nebistvena za izračun amortizacije.

Metoda amortiziranja opredmetenega osnovnega sredstva mora odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od uporabe sredstva. Podjetje se samostojno odloči za metodo, ki najbolj odseva pričakovan vzorec pojavljanja teh gospodarskih koristi. V skladu s SRS so podjetjem na izbiro tri metode, in sicer metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega časovnega amortiziranja in metoda proizvedenih enot. MSRP prav tako naštevajo te tri metode amortiziranja, vendar ne poznajo omejitev in tako prepuščajo podjetju, da izbere najbolj primerno metodo glede na pričakovan vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od sredstva. Ko primerjamo amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev po SRS in MSRP, opazimo, da med zbirkama standardov ni vsebinskih razlik, saj so Slovenski računovodski standardi, ki so stopili v veljavo s 1. januarjem 2006, na področju amortiziranja usklajeni z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

## **6. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev v SRS in MSRP**

Prevrednotenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih je v 8. točki Uvoda v SRS opredeljeno kot sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, razen v primerih, ki jih opredeljujejo posamezni standardi. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je v domači zbirki računovodskih standardov obravnavano v SRS 1, medtem ko je v MSRP prevrednotenju zaradi oslabitve namenjen poseben standard MRS 36. V tem poglavju bom predstavila pravila prevrednotenja zaradi okrepitve (povečanje vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva nad njegovo knjigovodsko vrednost), prevrednotenje zaradi oslabitve (zmanjšanje vrednosti sredstva pod njegovo knjigovodsko vrednost) in odprave oslabitve v SRS in MSRP. Poglavje bom zaključila z opisom morebitnih neenakosti na tem področju med domačo in mednarodno zbirko računovodskih standardov.

Obe zbirki dopuščata podjetju možnost izbire, da za merjenje po začetnem pripoznanju opredmetenega osnovnega sredstva za svojo računovodsko usmeritev izbere ali metodo nabavne vrednosti ali metodo prevrednotenja. Podjetje izbrano računovodsko usmeritev zapiše v svoj akt, jo dosledno uporablja, in sicer za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev. Če se torej prevrednoti eno opredmeteno osnovno sredstvo, se morajo prevrednotiti tudi druga sredstva v njegovi skupini (sredstva podobne vrste in uporabe).

### *Model prevrednotenja*

Če podjetje za merjenje po pripoznanju izbere model prevrednotenja, mora opredmeteno osnovno sredstvo izkazovati po prevrednotenem znesku, ki je njegova poštena vrednost na dan vrednotenja, od katere odštejemo kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenje je torej posledica razlike med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, ki se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Pomembno je, da podjetja pri tem modelu izkazovanja sredstev vrednotenje izvajajo redno, da knjigovodska vrednost ne odstopa bistveno od ugotovljene poštene vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. Poštena vrednost je pogosto kar tržna vrednost, ki jo predvsem pri zemljiščih, zgradbah in tudi opremi ugotavljajo pooblaščen ocenjevalci vrednosti, ki se pri ocenjevanju opirajo na Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (MSOV)<sup>39</sup>. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev se torej opravi zaradi povečanja njegove knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost ali zmanjšanja njegove knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost. To razumemo v prvem primeru kot povečanje pričakovanih gospodarskih koristi iz opredmetenih osnovnih sredstev, v drugem primeru pa kot zmanjšanje pričakovanih gospodarskih koristi iz sredstev. Za podjetje sta ključna kriterija za izbiro metode prevrednotenja dva, in sicer: a) pošteno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je mogoče zanesljivo izmeriti in b) za podjetje je pomembnejša tržna vrednost takšnega sredstva kot pa njegova vrednost pri uporabi.

### *Model nabavne vrednosti*

Pri metodi nabavne vrednosti je potrebno opredmeteno osnovno sredstvo izkazovati po njegovi nabavni vrednosti, ki jo zmanjšamo za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve. Z uporabo tega modela se opredmeteno osnovno sredstvo po začetnem pripoznanju slabi, če njegova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost. Takšno prevrednotenje podjetje opravi, če obstajajo znamenja za oslabitev sredstva, ne glede na izbran model merjenja opredmetenih osnovnih sredstev. Podjetja naj bi se odločila za model nabavne vrednosti tam, kjer so sredstva namenjena ustvarjanju proizvodov in storitev, saj naj bi bila pri tovrstnih sredstvih pomembnejša vrednost pri uporabi, torej kakšen donos ustvarjajo ta sredstva, kot pa tržna vrednost sredstva, ki je, kot rečeno, podlaga za ugotavljanje poštene vrednosti pri modelu prevrednotenja. Slovenski računovodski standardi dajejo prednost modelu nabavne vrednosti (Zupančič, 2007, str. 61). Obe zbirki standardov pa dodajata zahtevo, da podjetje za opredmeteno osnovno sredstvo, ki je izkazano po prevrednotenem znesku, razkrije tudi knjigovodsko vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se sredstvo izkazovalo po modelu nabavne vrednosti (glej 3.4.).

---

<sup>39</sup> Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti izdaja svet za MSOV (IVSC – International Valuation Standards Committee). Standardi so dobra podpora MSRP, ki v zadnjem času močno poudarja zamisel poštene vrednosti in tržne vrednosti. Računovodski priročnik MSRP, ki ga je izdal PricewaterhouseCoopers je navedel: »Svet za MSOV je vodilna mednarodna avtoriteta za sprejemanje metod ocenjevanja vrednosti v povezavi z MSRP« (Uvod v Mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti, 2005).

Podjetje ima potemtakem na voljo izbiro med modelom nabavne vrednosti in modelom prevrednotenja, medtem ko mora v svojih računovodskih izkazih razkrivati oba.

Če povzamemo, gre pri prevrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev za spremembo njihove knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja in zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve oziroma za:

- ⇒ spremembo knjigovodske vrednosti zaradi uporabe modela prevrednotenja (povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva na pošteno vrednost) in
- ⇒ zmanjšanje knjigovodske vrednosti ne glede na izbrani model, ko knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost.

Opredmetena osnovna sredstva je potrebno za namene prevrednotenja razvrstiti glede na uporabljen model, vrsto sredstva, trenutno izrabo sredstva, uvrščenost v posamezne denar ustvarjajoče enote, prodajljivost sredstva in način pridobitve sredstva. Glede na uporabljen model merjenja podjetje razvrsti na (Praznik, 2006, str. 3-6):

- opredmetena osnovna sredstva, za katera bo kot računovodsko usmeritev uporabilo model nabavne vrednosti in
- opredmetena osnovna sredstva, za katera bo kot računovodsko usmeritev uporabilo model prevrednotenja.

Glede na vrsto sredstva podjetje razporedi opredmetena osnovna sredstva v skupine:

- zemljišča,
- zemljišča z zgradbami,
- stroji,
- ladje,
- letala,
- motorna vozila,
- pohištvo,
- vgrajena oprema in
- pisarniška oprema

Glede na trenutno izrabo sredstva podjetje razporedi opredmetena osnovna sredstva v:

- opredmetena osnovna sredstva, ki jih podjetje trajno uporablja in
- opredmetena osnovna sredstva, ki se ne uporabljajo trajno.

Podjetje zaradi ugotavljanja morebitnih znamenj za oslabitev, o katerih bom pisala v nadaljevanju diplomskega dela, opredmetena osnovna sredstva razporedi v denar ustvarjajoče enote (odslej DUE). DUE je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev (SRS 1.46).

Glede na način pridobitve sredstva podjetje razporedi opredmetena osnovna sredstva na:

- sredstva, pridobljena na podlagi finančnega najema in
- sredstva, ki niso pridobljena na podlagi finančnega najema.

### *6.1. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi oslabitve*

Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev je *obvezna*, ne glede na to, kateri model vrednotenja podjetje izbere. Podjetje torej pričakuje, da bodo gospodarske koristi iz teh opredmetenih osnovnih sredstev v prihodnosti manjše. Kot je že omenjeno, se morajo opredmetena osnovna sredstva zaradi oslabitve prevrednotiti, če njihova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo vrednost, ki jo ugotavljamo kot vrednost pri uporabi ali kot pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje, o čemer bom podrobneje pisala v nadaljevanju tega poglavja. Kako pa podjetje ugotovi, da naj bi bilo kakšno opredmeteno

osnovno sredstvo oslabiljeno? Podjetje ugotavlja znake možne oslabilve sredstva, ki jih MRS 36 v nasprotju s SRS konkretno navaja.

### 6.1.1. Znamenja oslabilve

Podjetje mora na vsak datum poročanja oceniti, ali obstaja kakšno znamenje oslabilve sredstva ali denar ustvarjajoče enote. SRS 1.55 določa, da se preverjanje oslabilve za DUE opravi na podlagi bistvenega sredstva za poslovanje z najdaljšo dobo koristnosti. To je edina določba SRS o DUE, saj se za merjenje le-te sklicujejo na MSRP. Znamenja prihajajo iz zunanjih ali notranjih virov informacij. MRS 36.12 našteva ta znamenja oslabilve in dodaja, da mora podjetje upoštevati najmanj ta znamenja (glej Tab. 3), kar pomeni, da seznam morebitnih znamenj ni izčrpen. Podjetje lahko prepozna druga znamenja, ki nakazujejo na oslabilvev opredmetenega osnovnega sredstva, ki prav tako zahtevajo ocenitev nadomestljive vrednosti takšnega sredstva.

Tabela 3: Znamenja oslabilve opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z MRS 36

VIR INFORMACIJ	
Znamenja iz zunanjih virov informacij:	Znamenja iz notranjih virov informacij:
<p>⇒ obdobju se je tržna vrednost sredstva zaradi poteka časa ali običajne uporabe zmanjšala veliko bolj, kot je bilo pričakovano.</p> <p>⇒ V obdobju so se pojavile (ali se bodo v bližnji prihodnosti) pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z neugodnim vplivom na podjetje.</p> <p>⇒ V obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva.</p> <p>⇒ Knjigovodsko vrednost lastniškega kapitala podjetja je večja od njegove tržne kapitalizacije.</p>	<p>⇒ Na voljo so dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva.</p> <p>⇒ V obdobju so se pojavile (ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo) pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z neugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo neuporabo sredstva, načrte ustavitve ali reorganiziranja poslovanja, ki mu pripada sredstvo, ali odtujitve sredstva pred prej pričakovanim datumom.</p> <p>⇒ Na voljo so dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska uspešnost sredstva manjša, kot je bilo pričakovano, kar sklepamo iz sledečega:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano.</li> <li>- Dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani.</li> <li>- Pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje načrtovane izgube, ki pritekajo iz sredstva.</li> <li>- Izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva, če se zneski za obravnavano obdobje združijo z načrtovanimi zneski za prihodnost.</li> </ul>

Vir: Mednarodni standardi računovodskega poročanja, 2004.



### 6.1.2. Merjenje nadomestljive vrednosti

Če obstaja kakšno izmed naštetih znamenj iz zunanjih ali notranjih virov informacij ali drugo znamenje, ki nakazuje na to, da je opredmeteno osnovno sredstvo oslabiljeno, podjetje oceni nadomestljivo vrednost. Predpisana sta dva načina merjenja nadomestljive vrednosti, podjetje izbere tisto, ki je *večja*:

- ⇒ nadomestljiva vrednost, opredeljena kot poštena vrednost, ki je zmanjšana za stroške prodaje ali
- ⇒ nadomestljiva vrednost kot vrednost pri uporabi.

Ni pa vedno nujno, da podjetja ugotavljajo pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje in njegovo vrednost pri uporabi, da bi določili njegovo nadomestljivo vrednost. Če kateri od teh zneskov presega knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, potem sredstvo ni oslabiljeno, tako da podjetju drugega zneska ni potrebno ugotavljati (Praznik, 2006, str. 8).

#### 6.1.2.1. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje

Če ni razloga za mnenje podjetja, da vrednost pri uporabi opredmetenega osnovnega sredstva bistveno presega pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje, je slednjo mogoče vzeti kot nadomestljivo vrednost opredmetenega osnovnega sredstva. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, je znesek, ki ga je mogoče dobiti med dobro obveščanima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje. Stroški odtujitve, se odštejejo od poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Takšni stroški so na primer pravni stroški, kolkovina in podobne dajatve ter neposredni dodatni stroški, povezani s pripravljanjem sredstev za prodajo (MRS 36.28).

Na kakšen način pa je možno določiti pošteno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zmanjšano za stroške prodaje? SRS ne dajejo konkretnih odgovorov, medtem ko so MSRP bolj natančni pri podlagah za merjenje poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje. Najboljši dokaz za pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje, je cena po obvezujoči pogodbi o prodaji pri preišljenem poslu, popravljena za dodatne stroške, ki jih je mogoče neposredno pripisati odtujitvi. Če takšne obvezujoče pogodbe o prodaji ni, opredelimo pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje kot tržno ceno sredstva na delujočem trgu, ki je zmanjšana za stroške odtujitve. Če ne obstaja obvezujoča pogodba o prodaji ali delujoč trg za opredmetena osnovna sredstva, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, oblikovana na podlagi tržne vrednosti, ki jo ugotovi pooblaščen ocenjevalec po odštetju stroške odtujitve.

#### 6.1.2.2. Vrednost pri uporabi

Vrednost pri uporabi je poleg poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, drug način merjenja nadomestljive vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. Vrednost pri uporabi je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva zaradi njegove uporabe in ob njegovi odtujitvi na koncu dobe koristnosti. V skladu s SRS in MSRP ocenjevanje vrednosti pri uporabi opredmetenega osnovnega sredstva obsega naslednja dva koraka (MRS 36.31):

- ⇒ ocenitev prihodnjih denarnih pritokov in odtokov iz njegove nadaljnje uporabe in končne odtujitve;
- ⇒ uporaba ustrezne diskontne mere.

Prihodnje denarne tokove podjetje ocenjuje po sedanjem stanju sredstva. Diskontna mera pa je mera pred obdavčitvijo in kaže obstoječe tržne ocene (časovno vrednost denarja in tveganja, značilna za sredstvo, katerim niso bile prilagojene ocene prihodnjega denarnega toka). Mednarodni standardi računovodskega poročanja nadalje obsežno obravnavajo podlage za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov in sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov, v prilogi A standarda MRS 36 pa dodajajo napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti pri uporabi s praktičnimi zgledi. Zbirka SRS na tem področju ni tako obširna, kot je mednarodna zbirka računovodskih standardov.

### **6.1.3. Računovodsko obravnavanje izgube pri oslabitvi**

Ugotovili smo, da se knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva zmanjša na njegovo nadomestljivo vrednost samo v primeru, ko je nadomestljiva vrednost manjša od knjigovodske vrednosti sredstva. Takšno zmanjšanje imenujemo izguba zaradi oslabitve, ki je torej enaka znesku, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Sledi opis računovodske obravnave izgube pri oslabitvi glede na izbrano računovodsko usmeritev podjetja.

Če podjetje za model izkazovanja opredmetenih osnovnih sredstev izbere model nabavne vrednosti, se izguba zaradi oslabitve pripozna v izkazu poslovnega izida med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki. Če pa podjetje izbere model prevrednotenja, izguba zaradi oslabitve najprej bremeni vsak presežek iz prevrednotenja, preden se razlika pripozna v izkazu poslovnega izida (SRS 1.33). Drugače povedano, izguba zaradi oslabitve se pripozna v izkazu poslovnega izida med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki, razen če se je pred tem pri teh istih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavil presežek iz prevrednotenja, ki omogoča poravnavo izgube zaradi oslabitve.

Obe primerjani zbirki računovodskih standardov določata, da se po ugotovitvi izgube zaradi oslabitve prilagodi amortiziranje teh opredmetenih osnovnih sredstev. Amortiziranje v prihodnjih obdobjih je potrebno prilagoditi tako, da se popravljena knjigovodska vrednost, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, premišljeno razporeja v preostali dobi koristnosti (MRS 36.63). Zupančičeva (2007, str. 63) dodaja, da je preveritev in morebitna prilagoditev preostale dobe koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva, metode amortiziranja ali preostale vrednosti sredstva tako in tako letna obveznost podjetja.

### **6.2. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi odprave oslabitve**

Na vsak datum poročanja mora podjetje oceniti, ne samo ali obstaja kakšno znamenje oslabitve sredstva, ampak tudi ali obstaja kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve kakega sredstva morda ni več ali pa se je le-ta zmanjšala. Če obstaja kakšno takšno znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost takšnega opredmetenega osnovnega sredstva. MSRP navajajo nekatera znamenja, ob katerih izgube zaradi oslabitve, ki je bila pripoznana v prejšnjih obdobjih, morda ni več (glej Tab. 4). Podjetja morajo upoštevati najmanj navedena znamenja, ki so pravzaprav v večji meri zrcalna slika znamenj možne izgube zaradi oslabitve (MRS 36.113).

Tabela 4: Znamenja odprave oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev v skladu z MRS 36

VIR INFORMACIJ	
Znamenja iz zunanjih virov informacij:	Znamenja iz notranjih virov informacij:
<p>⇒ V obdobju se je tržna vrednost sredstva pomembno povečala.</p> <p>⇒ V obdobju so se pojavile ali pa se bodo bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z ugodnim vplivom na podjetje.</p> <p>⇒ V obdobju so se zmanjšale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta zmanjšanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bistveno povečala nadomestljivo vrednost sredstva.</p>	<p>⇒ V obdobju so se pojavile ali pa se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje. Te spremembe vključujejo stroške izboljšanja ali povečanja storilnosti sredstva, ali reorganiziranja delovanja, ki mu sredstvo pripada.</p> <p>⇒ Iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska storilnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano.</p>

Vir: Mednarodni standardi računovodskega poročanja, 2004.

V prejšnjih letih pripoznana izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva se v obeh primerjanih zbirkah računovodskih standardov razveljavi samo in zgolj takrat, ko se spremenijo ocene, ki so bile uporabljene pri ugotavljanju nadomestljive vrednosti, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V tem primeru je potrebno povečati knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva na njegovo nadomestljivo vrednost, to povečanje pa imenujemo razveljavitev izgube zaradi oslabitve oziroma odprava oslabitve. MSRP v nasprotju s SRS za uporabnike našteva konkretne primere, ko gre za spremembo ocen. To so na primer (MRS 36.115):

- ⇒ sprememba podlage za nadomestljivo vrednost (ali je nadomestljiva vrednost izračunana na podlagi poštene vrednosti, zmanjšanje za prodajne stroške ali na vrednosti pri uporabi),
- ⇒ sprememba zneska ali roka ocenjenih prihodnjih denarnih tokov ali diskontne mere, če je nadomestljiva vrednost izračunana na podlagi vrednosti pri uporabi ali
- ⇒ sprememba ocene sestavin poštene vrednosti, zmanjšane za stroške prodaje, če je nadomestljiva vrednost izračunana na podlagi poštene vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva se pri uporabi modela nabavne vrednosti pripozna v izkazu poslovnega izida, medtem ko jo je pri uporabi modela prevrednotenja potrebno pripisati neposredno kapitalu kot presežek iz ponovnega prevrednotenja. V primeru, da pa je bila izguba zaradi oslabitve tega prevrednotenega sredstva prej pripoznana v izkazu poslovnega izida kot odhodek, pa razveljavitev izgube zaradi oslabitve pripoznamo v izkazu poslovnega izida kot prihodek. Lahko rečemo, da je v skladu z obema primerjanima zbirkoma računovodskih standardov razveljavitev izgube zaradi oslabitve obvezna.

Pomembno je, da ob odpravi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva povečana knjigovodska vrednost ne presega knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega odpisa), če pri sredstvu v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve. Po pripoznanju razveljavitve izgube zaradi oslabitve je prav tako potrebno prilagoditi amortiziranje opredmetenega osnovnega sredstva. Amortiziranje takega sredstva je potrebno prilagoditi njeni prevrednoteni knjigovodski vrednosti, zmanjšani za morebitno preostalo vrednost, tako da bo razporejanje v preostali dobi koristnosti sredstva preiščeno.

### *6.3. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve*

Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je posledica razlike med knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo opredmetenega osnovnega sredstva. O zmanjšanju knjigovodske vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva sem že govorila, to podpoglavje pa je namenjeno primerom, ko se knjigovodska vrednost sredstva lahko zaradi prevrednotenja poveča na njegovo pošteno vrednost ali drugače, opredmeteno osnovno sredstvo se prevrednoti zaradi okrepitve. Seveda ne smemo pozabiti, da se v primeru prevrednotenja opredmetenega osnovnega sredstva okrepijo tudi druga opredmetena osnovna sredstva iste vrste.

Za okrepitev opredmetenih osnovnih sredstev se podjetje odloči na podlagi utemeljenih podatkov, ki kažejo na povečanje pričakovanih gospodarskih koristi od njih. Če se knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje pripozna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev se lahko prenese neposredno na zadržani čisti dobiček, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno, lahko pa se del presežka iz prevrednotenja prenese tudi, ko podjetje opredmeteno osnovno sredstvo še uporablja. V slednjem primeru je preneseni znesek presežka razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene knjigovodske vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti (MRS 16.41). Zbirki primerjanih računovodskih standardov sta na tem področju poenoteni. Menim pa, da dajeta premalo napotkov in pravil za uporabnike standardov na področju prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve.

### *6.4. Razlike med SRS in MSRP*

Obe zbirki računovodskih standardov določata, da podjetje na vsak datum poročanja oceni, ali obstaja kakšno znamenje, da bi bilo sredstvo oslabiljeno. MSRP za razliko od domačih računovodskih standardov konkretno navaja ta znamenja. Ker pa seznam znamenj ni izčrpen, lahko podjetje samo ugotovi kakšna druga znamenja, ki kažejo na oslabitev opredmetenega osnovnega sredstva. Menim, da so možna znamenja oslabitve, nanizana v MSRP, v veliko pomoč uporabnikom računovodskih standardov. Podjetje glede na ponujen seznam lažje in hitreje najde znamenje morebitne oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, kar posledično privede do bolj doslednega izvajanja prevrednotenja zaradi oslabitve in s tem do resničnega prikaza vrednosti svojih sredstev. MSRP drugače kot SRS navajajo tudi znamenja, ob katerih izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki je bila pripoznana v prejšnjih obdobjih, morda ni več. Ta znamenja so v večji meri zrcalna slika omenjenih znamenj možne izgube zaradi oslabitve.

MSRP vrednost pri uporabi opredmetenega osnovnega sredstva obravnavajo bolj obsežno kot SRS. Gre za podlage za ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov, sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov in napotke glede uporabe metod sedanje vrednosti pri merjenju vrednosti pri uporabi z zgledi. SRS so sicer identični MSRP glede postopka ocenjevanja vrednosti pri uporabi, menim pa, da področju vrednosti pri uporabi ne namenjajo dovolj pozornosti.

Izguba zaradi oslabilve opredmetenega osnovnega sredstva se glede na obe primerjani zbirki računovodskih standardov razveljavi samo takrat, ko se spremenijo ocene, ki so bile uporabljene pri ugotavljanju nadomestljive vrednosti, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabilve. MSRP so tudi na tem področju bolj obsežni in natančni, saj naštevajo konkretne primere, ko gre za spremembo ocen, medtem ko jih SRS ne.

## 7. Sklep

Uporaba skupnih računovodskih standardov v različnih državah prinaša večjo preglednost, podjetjem lajša medsebojno primerljivost, pospešuje naložbe v drugih državah, lajša dostop do kapitala in tudi združevanje podjetij. Evropska unija se je z željo zagotoviti bolj učinkovito delovanje kapitalskega trga morala odločiti, kateri mednarodno priznan računovodski okvir bo prevzela. Izbrala je Mednarodne standarde računovodskega poročanja, s čimer je nadsacionalna zbirka precej pridobila na veljavi in dobila nov zagon za nadaljnji razvoj.

V zadnjih 7 letih smo pri nas naredili velik korak v približevanju SRS k MSRP, saj smo domače računovodske standarde predvsem zaradi hitrega razvoja mednarodnih računovodskih standardov prenovili kar dvakrat. Učinkovito prilagajanje domačih računovodskih standardov MSRP je glavni razlog za izredno majhne razlike med proučevanima zbirkama na področju opredmetenih osnovnih sredstev. Deloma pa večjih neskladij med zbirkama ni bilo pričakovati že zaradi dejstva, da je ta ekonomska kategorija računovodsko zelo razvita, saj je ena izmed najstarejših postavk v računovodskih izkazih podjetij.

SRS in MSRP definirata proučevano ekonomsko kategorijo na enak način. Zbirki na enak način opredelita tudi pripoznavanje opredmetenega osnovnega sredstva. V skladu z obema primerjanima zbirkama se sredstvo pripozna, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti, medtem ko se pripoznanje sredstva odpravi ob odtujitvi ali če se od uporabe sredstva ne pričakujejo bodoče gospodarske koristi.

Pri uskupinjevanju in razkrivanju opredmetenih osnovnih sredstev med SRS in MSRP ni vsebinskih neskladij. Med zbirkama pa opazimo razliko pri obsegu zahtev po razkritij opredmetenih osnovnih sredstev. MSRP so bolj natančni in obsežni pri razkrivanju opredmetenih osnovnih sredstev ter predvsem razkritjem v zvezi z oslabilvijo le-teh namenjajo znatno večjo pozornost kot SRS.

Pri začetnem računovodskem merjenju opredmetenih osnovnih sredstev med SRS in MSRP ni bistvenih razlik. Neskladje med zbirkama se pojavi le pri merjenju opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju, kjer SRS dopuščajo, da le-tega ovrednotimo najmanj po spremenljivih proizvodjalnih stroških, ki predstavlja najnižjo dovoljeno raven vrednotenja, ali največ po zoženi lastni ceni, ki predstavlja najvišjo raven

vrednotenja, medtem ko v skladu z MSRP podjetje tako opredmeteno osnovno sredstvo ovrednoti po zoženi lastni ceni.

Pri amortizaciji se podjetje v skladu z MSRP samostojno odloči za katerokoli metodo, ki najbolj odseva pričakovan vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva. Za razliko od MSRP so domači računovodski standardi na tem področju omejevalni, saj podjetju dopuščajo izbiro metode izmed treh ponujenih metod amortiziranja (metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in metoda proizvedenih enot). Drugih večjih neskladij pri amortizaciji opredmetenih osnovnih sredstev med proučevanima zbirkoma ni.

Na področju prevrednotenja so se novi SRS zelo približali MSRP. Razlika je le v tem, da MSRP natančneje in bolj obsežno določajo pravila prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, oslabitvam pa namenjajo celo samostojen standard.

V prihodnosti lahko pričakujemo, da se bodo MSRP nadalje močno razvijali in precej hitro spreminjali, čemur bodo morali SRS slediti. Smiselnost obstoja SRS vidim v njegovi široki zasnovi, ko podjetjem ne ponujajo samo računovodskih rešitev v zvezi z zunanjim računovodskim poročanjem, temveč tudi pravila za notranje računovodsko poročanje. Prednost pred mednarodnimi računovodskimi standardi je sistematično in logično zaporedje standardov in njihovih členov v SRS, kar je slovenskim uporabnikom v veliko pomoč, saj vedo kje iskati potrebno informacijo in jo tako hitreje najdejo. Čas pa bo pokazal, če se bodo SRS obdržali v takšni obliki, kot jih poznamo danes.

## Literatura

1. Čuček Renata: Prvo poročanje po MSRP. Revizor, Ljubljana, 16(2005), 3/4, str. 69-106.
2. Elliott Barry, Elliott Jamie: Financial accounting and reporting. Harlow : Pearson Education Limited, 2002. 899 str.
3. Epstein Barry J., Jermakowicz Eva K.: Wiley IFRS 2007, Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. New Jersey : John Wiley & Sons, 2006. 1214 str.
4. Hieng Romana: Vpliv SRS 2006 in sprememb zakona o davku od dohodkov na davčno osnovo. IKS, Ljubljana, 33(2006), 6, str. 7-24.
5. Hieng Romana: Sestavljanje zaključnega računa 2006 za gospodarske družbe. Gradivo za seminar. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2007. 79 str.
6. Horvat Tatjana: Priprava razkritij za letno poročilo gospodarskih družb. IKS, Ljubljana, 32(2005), 12, str. 7-23.
7. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
8. 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.
9. Lango Neža: Računalniško računovodenje osnovnih sredstev. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta v Ljubljani, 2004. 65 str.
10. Mihelčič Eva: Vrednotenje gospodarskih kategorij v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, ameriški računovodskimi standardi in nemškimi Zakonom o gospodarskih družbah. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta v Ljubljani, 2006. 248 str.
11. Novak Aleš: Vzroki za razlike v sistemih zunanjega računovodskega poročanja. Organizacija, Kranj, 40(2007), 3, str. A11-A25.
12. Odar Marjan: Spremembe 4. in 7. direktive Evropske Unije, obvezna uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 12, str. 51-62.
13. Odar Marjan: Računovodsko poročanje za leto 2006. IKS, Ljubljana, 34(2007), 1/2, str. 7-32.
14. Peternel Petra: Odloženi davki s poudarkom na finančnih naložbah. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta v Ljubljani, 2007. 39 str.
15. Praznik Bojan: Neposreden in posreden vpliv ZGD-1 na področju vrednotenja opredmetenih sredstev v računovodskih izkazih. 10. jesenski strokovni posvet revizorjev. Radenci : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 1-15.
16. Scott R. William: Financial accounting theory. Toronto : Prentice Hall, 2003. 509 str.
17. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 814 str.
18. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 2001. 547 str.
19. Vežjak Blanka: Uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja. IKS, Ljubljana, 31(2004), 9, str. 9-29.
20. Vežjak Blanka: Primerjava SRS 2001 in MSRP 2004. Revizor, Ljubljana, 15(2004a), 12, str. 28-45.
21. Vežjak Blanka: Temeljne značilnosti Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Revizor, Ljubljana, 15(2004b), 2, str. 96-117.
22. Vrankar Mateja: Konsolidirani (skupinski) računovodski izkazi. IKS, Ljubljana, 34(2007), 1/2, str. 206-240.
23. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije osnovnih sredstev. IKS, Ljubljana, 32(2005), 12, str. 74-85.

24. Zupančič Vera: Opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve ter naložbene nepremičnine v SRS 1,2,6 in 13 (2006). IKS, Ljubljana, 33(2006), 9/10, str. 7-84.
25. Zupančič Vera: Bilanca stanja – sredstva. IKS, Ljubljana, 33(2006a), 1/2, str. 22-72.
26. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije. IKS, Ljubljana, 34(2007), 1/2. str. 38-50.
27. Zupančič Vera: Bilanca stanja – sredstva. IKS, Ljubljana, 35(2008), 1/2. str. 37-56.
28. Žuran Mihaela: Odloženi davki v konsolidiranih računovodskih izkazih po MSRP. Revizor, Ljubljana, 16(2005), 9, str. 28-50.

## Viri

1. Četrta direktiva Sveta z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb. [URL: [http://europa.eu/eur-lex/sl/dd/reg/sl\\_register\\_1710.html](http://europa.eu/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html)], 5.1.2008.
2. Deloitte Touche Tohmatsu: International Accounting Standard 16. [URL: <http://www.iasplus.com/standard/ias16>], 5.1.2008.
3. Deloitte Touche Tohmatsu: International Financial Reporting Standards. [URL: <http://www.iasplus.com/interps/interps.htm>], 5.1.2008.
4. Deloitte Touche Tohmatsu: International Financial Reporting Standard 8 - Operating Segments. [URL: <http://www.iasplus.com/standard/ifrs08.htm>], 5.1.2008.
5. International Valuation Standards Committee. [URL: <http://www.ivsc.org/members>], 5.1.2008.
6. Jereb Samo: Računovodstvo osnovnih sredstev v skladu s SRS 1,2 in 13. Seminarsko gradivo. Ljubljana : Lm veritas družba za revizijo in računovodsko svetovanje, 2003. 190 str.
7. Mednarodni standardi ocenjevanja vrednosti. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo 2005. 291 str.
8. Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z Mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006.
9. Obligacijski zakonik. [URL: <http://www.uradni-list.si/1/ulononline.jsp?urlid=200183&dhid=4530>], 5.1.2008.
10. Osmo direktiva Sveta z dne 10. aprila 1984 o dovoljenjih za osebe pooblašene za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin. [URL: [http://europa.eu/eur-lex/sl/dd/reg/sl\\_register\\_1710.html](http://europa.eu/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html)], 5.1.2008.
11. Publikacije Slovenskega inštituta za revizijo: Kontni okvir za gospodarske družbe in zadruge 2006. [URL: [http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/kontni\\_okviri\\_06/KO-gd\\_zadruge.pdf](http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/kontni_okviri_06/KO-gd_zadruge.pdf)], 5.1.2008.
12. Publikacije Slovenskega inštituta za revizijo: Slovenski računovodski standardi 2001. [URL: [http://www.si-revizija.si/publikacije/srs\\_2001.php](http://www.si-revizija.si/publikacije/srs_2001.php)], 5.1.2008.
13. Računovodski, statusnopravni, finančni, obligacijski in nekateri drugi predpisi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006.
14. Sedma direktiva Sveta z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih. [URL: [http://europa.eu/eur-lex/sl/dd/reg/sl\\_register\\_1710.html](http://europa.eu/eur-lex/sl/dd/reg/sl_register_1710.html)], 5.1.2008.
15. Slapničar Sergeja: Gradivo pri predmetu Finančno računovodstvo, 2006.
16. Tumpach Miloš: Odloženi davki. [URL: <http://www.dashofer.si/?highlighttext=odlo%BEeni+davki&cid=7589>], 5.1.2008.
17. Uredba o uporabi mednarodnih računovodskih standardov - Regulation (EU) NO 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, Official Journal of the European Communities.



- [URL: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2002/l\\_243/l\\_24320020911en00010004](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2002/l_243/l_24320020911en00010004)], 11.9.2002.
18. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.  
[URL: <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=2006117&stevilka=5014>], 5.1.2008.
  19. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1).  
[URL: <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200642&stevilka=1799>], 5.1.2008.
  20. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-UPB1). Ljubljana : Uradni list Republike Slovenije 2005. 383 str.
  21. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H).  
[URL: [http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r04/predpis\\_ZAKO4224.html](http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r04/predpis_ZAKO4224.html)], 5.1.2008.

## **Priloge**

Priloga 1 : Seznam uporabljenih tujih izrazov in kratic

Priloga 2: Mednarodni standardi računovodskega poročanja in pojasnila k njim

Tabela 1: Veljavni Mednarodni računovodski standardi (MRS)

Tabela 2: Veljavni Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)

Tabela 3: Pojasnila k računovodskim standardom (SOP in OPMSRP)

Priloga 3: Slovenski računovodski standardi in pojasnila k njim

Tabela 4: Pojasnila k slovenskim računovodskim standardom

## **Priloga 1: Seznam uporabljenih tujih izrazov in kratic**

Chairman.....	Predsednik Odbora za mednarodne računovodske standarde
Directives.....	Direktive (smernice) Evropske unije
International Accounting Standards (IAS).....	Mednarodni računovodski standardi (MRS)
International Accounting Standards Board (IASB).....	Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde
International Accounting Standards Committee (IASC).....	Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS)
International Accounting Standards Committee Foundation.....	Fundacija sveta za mednarodne računovodske standarde
International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).....	Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP)
International Financial Reporting Standards (IFRS).....	Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)
Regulations.....	Uredbe (regulative) Evropske unije
Standing Interpretations Committee (SIC).....	Strokovni odbor za pojasnjevanje (SOP)
Trustees.....	Skrbniki
International Valuation Standards Committee (IVSC).....	Svet za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (Svet za MSOV)

## Priloga 2: Mednarodni standardi računovodskega poročanja in pojasnila k njim

Tabela 1: Veljavni Mednarodni računovodski standardi (MRS)

Naslov v angleškem jeziku		Naslov v slovenskem jeziku	
IAS 1	Presentation of Financial Statements	MRS 1	Predstavljanje računovodskih izkazov
IAS 2	Inventories	MRS 2	Zaloge
IAS 7	Cash Flow Statements	MRS 7	Izkazi finančnega izida
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	MRS 8	Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake
IAS 10	Events After the Balance Sheet Date	MRS 10	Dogodki po datumu bilance stanja
IAS 11	Construction Contracts	MRS 11	Pogodbe o gradbenih delih
IAS 12	Income Taxes	MRS 12	Davek iz dobička
IAS 14	Reporting Financial Information by Segment	MRS 14	Poročanje po odsekih
IAS 16	Property, Plant and Equipment	MRS 16	Nepremičnine, naprave in oprema
IAS 17	Accounting for Leases	MRS 17	Najemi
IAS 18	Revenue	MRS 18	Prihodki
IAS 19	Employee Benefits	MRS 19	Zaslужki zaposlencev
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	MRS 20	Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	MRS 21	Vplivi sprememb deviznih tečajev
IAS 23	Borrowing Costs	MRS 23	Stroški izposojanja
IAS 24	Related Party Disclosures	MRS 24	Razkrivanje povezanih strank
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	MRS 26	Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements	MRS 27	Skupinski in posamični računovodski izkazi
IAS 28	Accounting for Investments in Associates	MRS 28	Finančne naložbe v pridružena podjetja
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	MRS 29	Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih
IAS 31	Financial Reporting of Interests In Joint Ventures	MRS 31	Deleži v skupnih podvigih
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	MRS 32	Finančni instrumenti: Predstavljanje
IAS 33	Earnings Per Share	MRS 33	Čisti dobiček na delnico
IAS 34	Interim Financial Reporting	MRS 34	Medletno računovodsko poročanje
IAS 36	Impairment of Assets	MRS 36	Oslabitev sredstev
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	MRS 37	Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva
IAS 38	Intangible Assets	MRS 38	Neopredmetena sredstva
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	MRS 39	Finančni instrumenti.: pripoznavanje in merjenje
IAS 40	Investment Property	MRS 40	Naložbene nepremičnine
IAS 41	Agriculture	MRS 41	Kmetijstvo

Vir: Epstein, Jermakowicz, 2007, str. 19.

Tabela 2: Veljavni Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP)

Naslov v angleškem jeziku		Naslov v slovenskem jeziku	
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	MSRP 1	Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja
IFRS 2	Share-based Payment	MSRP 2	Plačilo z delnicami
IFRS 3	Business Combinations	MSRP 3	Poslovne združitve
IFRS 4	Insurance Contracts	MSRP 4	Zavarovalne pogodbe
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	MSRP 5	Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	MSRP 6	Raziskovanje in vrednotenje rudnih bogastev
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	MSRP 7	Finančni instrumenti: razkritja

Opomba: IFRS 8 - Operating Segments (v veljavo bo stopil 1.1.2009).

Vir: Epstein, Jermakowicz, 2007, str. 20; Deloitte Touche Tohmatsu: International Financial Reporting Standard 8 - Operating Segments, 2008.

Tabela 3: Pojasnila k računovodskim standardom (SOP in OPMSRP)

Naslov v angleškem jeziku		Naslov v slovenskem jeziku	
SIC 7	Introduction of the Euro	SOP 7	Uvedba evra
SIC 10	Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities	SOP 10	Državna pomoč – brez posebnih povezav s poslovnim delovanjem
SIC 12	Consolidation – Special Purpose Entities	SOP 12	Uskupinjevanje – enote za posebne namene
SIC 13	Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers	SOP 13	Skupaj obvladovana podjetja – nedenarni prispevki podvižnikov
SIC 15	Operating Leases – Incentives	SOP 15	Poslovni najemi – spodbudnine
SIC 21	Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets	SOP 21	Davek iz dobička – povrnitev prevrednotenih neamortizirljivih sredstev
SIC 25	Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders	SOP 25	Davek iz dobička – spremembe davčnega položaja podjetja ali njegovih delničarjev
SIC 27	Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease	SOP 27	Vrednotenje vsebine transakcij, ki vključujejo pravno obliko najema
SIC 29	Disclosure – Service Concession Arrangements	SOP 29	Razkritje – dogovori o koncesiji storitev
SIC 31	Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services	SOP 31	Prihodki – barter posli, ki vključujejo oglaševalske storitve
SIC 32	Intangible Assets – Website Costs	SOP 32	Neopredmetena sredstva – stroški spletnih strain
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	OPMSRP 1	Spremembe v obstoječih obveznostih razgradnje, ponovne vzpostavitve in podobnih obveznosti
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	OPMSRP 2	Deleži članov v zadrugah in podobni inštrumenti
IFRIC 4	Determining Whether an Arrangement Contains a Lease	OPMSRP 4	Določanje ali dogovor vsebuje najem
IFRIC 5	Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	OPMSRP 5	Pravica do deležev, ki izhajajo iz skladov za razgradnjo, obnovo in ponovno oživljanje okolja
IFRIC 6	Liabilities Arising from Participating in a Specific Market - Waste Electrical and Electronic Equipment	OPMSRP 6	Obveznosti iz udeležbe na specifičnem trgu – odpadna električna in elektronska oprema
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	OPMSRP 7	Uporaba pristopa preračunavanja na podlagi MRS 29
IFRIC 8	Scope of IFRS 2	OPMSRP 8	Področje uporabe MSRP 2
IFRIC 9	Reassessment of Embedded Derivatives	OPMSRP 9	Ponovna ocenitev vgrajenih izpeljanih finančnih instrumentov
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	OPMSRP 10	Medletno finančno poročanje in oslabitev

Naslov v angleškem jeziku		Naslov v slovenskem jeziku	
IFRIC 11	IFRS 2: Group and Treasury Share Transactions	OPMSRP 11	MSRP 2: Transakcije z delnicami skupine in z lastnimi delnicami
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	OPMSRP 12	Dogovori o storitvenih koncesijah
IFRIC 13	Customer Loyalty Programmes	OPMSRP 13	* Programi zvestobe strank
IFRIC 14	IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	OPMSRP 14	* Limit na sredstva določenega zaslужka, minimalne finančne potrebe in njun medsebojni vpliv

\* Opomba: Lasten prevod.

Vir: Deloitte Touche Tohmatsu: International Financial Reporting Standards, 2008.

### **Priloga 3: Slovenski računovodski standardi in pojasnila k njim**

#### SPLOŠNI SRS:

- SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva
- SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve
- SRS 3 – Finančne naložbe
- SRS 4 – Zaloge
- SRS 5 – Terjatve
- SRS 6 – Naložbene nepremičnine
- SRS 7 – Denarna sredstva
- SRS 8 – Kapital
- SRS 9 – Dolgoročni dolgovi
- SRS 10 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve
- SRS 11 – Kratkoročni dolgovi
- SRS 12 – Kratkoročne časovne razmejitve
- SRS 13 – Stroški amortizacije
- SRS 14 – Stroški materiala in storitev
- SRS 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlencem
- SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih
- SRS 17 – Odhodki
- SRS 18 – Prihodki
- SRS 19 – Vrste poslovnega izida in denarnega izida
- SRS 20 – Računovodsko 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 denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje
- SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje
- SRS 28 – Računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja
- SRS 29 – Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje)
- SRS 30 – Računovodsko informiranje

#### POSEBNI SRS:

- SRS 31 - Računovodske rešitve v bankah
- SRS 32 - Računovodske rešitve v zavarovalnicah
- SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah
- SRS 34 - Računovodske rešitve v zadrugah
- SRS 35 - Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb
- 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 posameznikih

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2006.



Tabela 4: Pojasnila k slovenskim računovodskim standardom

SRS, h kateremu je bilo sprejeto pojasnilo	Pojasnilo
Uvod v SRS	Pojasnilo 1 – Sprememba predstavitvene valute Pojasnilo 2 – Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanja sredstev Pojasnilo 3 – Primerjalni podatki za leto 2005 Pojasnilo 4 – Bistvenost Pojasnilo 5 – Deli opredmetenih osnovnih sredstev
SRS 1	Pojasnilo 1 – Najemi ter amortiziranje zemljišč in zgradb
SRS 2	Pojasnilo 1 – Emisijski kuponi
SRS 5	Pojasnilo 1 – Terjatve za vstopni davek na dodano vrednost
SRS 10	Pojasnilo 1 k SRS 10 (2006)
SRS 18	Pojasnilo 1 – Pripoznavanje prihodkov
SRS 19	Pojasnilo 1 – Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek
SRS 22	Pojasnilo 1 – Vodenje poslovnih knjig pri združitvah in delitvah
SRS 33	Pojasnilo 1 k SRS 33 (2007)

Vir: Publikacije - Slovenski inštitut za revizijo, 2008.