

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

PRIMERJAVA SLOVENSKEGA IN MEDNARODNEGA
RAČUNOVODSKEGA STANDARDA O NEOPREDMETENIH SREDSTVIH

Ljubljana, september 2005

NANIKA KOKALJ

IZJAVA

Študentka Nanika Kokalj izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marjana Odarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 6.9.2005

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD	1
2	OPREDELITEV NEOPREDMETENIH SREDSTEV	2
2.1	OPREDELITEV SREDSTEV	2
2.2	RAZDELITEV SREDSTEV IN UMESTITEV NEOPREDMETENIH SREDSTEV	3
2.3	OPREDELITEV NEOPREDMETENIH SREDSTEV	4
3	SPLOŠNE RAZLIKE MED SLOVENSKIMI RAČUNOVODSKI STANDARDI IN MEDNARODNIMI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA	5
3.1	RAZVOJ STANDARDOV	5
3.2	BISTVENE RAZLIKE MED STANDARDI	7
3.2.1	<i>Namen standardov in način njihovega sprejemanja</i>	7
3.2.2	<i>Obseg in sistematika zbirke standardov ter ustroj posameznega standarda</i>	8
3.2.3	<i>Razlike v teoretični osnovi, na kateri temeljita zbirki standardov</i>	10
4	PRIMERJAVA SRS 2 (2002) – NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA IN MRS 38 (2004) – NEOPREDMETENA SREDSTVA	11
4.1	PODROČJE IN NAMEN STANDARDOV	12
4.2	DEFINICIJA NEOPREDMETENIH SREDSTEV	13
4.3	PRIPOZNAVANJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV	17
4.3.1	<i>Naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine</i>	18
4.3.2	<i>Dolgoročno odloženi stroški</i>	19
4.3.2.1	Dolgoročni organizacijski stroški	19
4.3.2.2	Dolgoročni stroški razvijanja in znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena dolgoročna sredstva	20
4.3.2.3	Podobni dolgoročno odloženi stroški	22
4.3.3	<i>Dobro ime</i>	23
4.3.4	<i>Neopredmetena dolgoročna sredstva, pridobljena v poslovni združitvi</i>	24
4.4	ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV	25
4.4.1	<i>Začetno računovodsko merjenje ločeno pridobljenih neopredmetenih dolgoročnih sredstev</i>	26
4.4.2	<i>Začetno računovodsko merjenje dolgoročno odloženih stroškov</i>	28
4.4.2.1	Dolgoročni organizacijski stroški	28
4.4.2.2	Dolgoročni stroški razvijanja	29
4.4.3	<i>Začetno računovodsko merjenje dobrega imena in v poslovni združitvi pridobljenih neopredmetenih sredstev</i>	30
4.4.4	<i>Model prevrednotenja</i>	33
4.5	AMORTIZIRANJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV	34
4.6	PREVREDNOTOVANJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV	36
4.6.1	<i>Splošno prevrednotenje</i>	36
4.6.2	<i>Posebno prevrednotenje</i>	37
4.6.3	<i>Prevrednotenje po mednarodnih računovodskih standardih</i>	38
4.7	RAZKRIVANJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV	40
5	PRENOVA SRS 2	42
6	SKLEP	43
	LITERATURA	45
	VIRI	47

1 UVOD

Neopredmetena sredstva so gospodarski dejavniki, katerih naraščajoč pomen je opazen v povečevanju konkurenčnosti in ekonomske učinkovitosti podjetja. V zadnjih dvajsetih letih se je ekonomska miselnost korenito spremenila. Pred tem je podjetje ustvarjalo konkurenčne prednosti na polagi svoje velikosti in moči ter velikosti osvojenega tržnega deleža, danes pa predstavlja konkurenčno prednost pridobljeno znanje, kot osnova neopredmetenim sredstvom. Ta neopredmetena sredstva ne vključujejo le stroškov raziskav in razvoja, temveč tudi človeške vire, inovacije v produktih in organizaciji podjetja, trgovske znamke in patente, poslovna omrežja in računalniške programe (Buigues, Jacquemin, Marchipont, 2000, str. 15). Vsa naštetá neopredmetena sredstva pa običajno niso oziroma ne smejo biti izkazana v računovodskih izkazih.

Posledica je, da je tržna vrednost sredstev podjetja kot celote običajno višja od tržne vrednosti posameznih sredstev, ki so izkazane v bilanci stanja. V njej namreč (še) ni neotipljivih sredstev, kot so blagovne znamke, patenti in licence, strategija, vizija družbe, njen ugled, sposobnost vodstva, splošna in organizacijska kultura podjetja, tržni položaj, itd. Vrednost podjetij se torej vse bolj premika od materialnih k nematerialnim sredstvom, kar je ključ in pogosto še premalo izkoriščena možnost družb za poviševanje vrednosti delničarjev v današnji prevladujoči ekonomiji znanja (Gabrijelčič, 2002, str. 27). V visoko tehnoloških panogah se pojavlja tržna vrednost podjetja, ki je tudi nekajkrat višja od knjigovodske.

Ker gre pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih za področje, ki je dobilo veljavo šele v zadnjih letih, se tudi njihovo računovodsko obravnavanje neprestano spreminja in nadgrajuje. Obstajajo namreč težnje, da naj bi se v računovodske izkaze vključilo kar največ neopredmetenih sredstev podjetja, saj bi le tako lahko zagotovili resnično in pošteno sliko podjetja. Povzamem lahko, da je področje vrednotenja in tudi računovodenja neopredmetenih sredstev še v razvoju in je tudi v prihodnje možno pričakovati korenite spremembe.

Namen diplomskega dela je predstaviti podobnosti in razlike računovodske obravnave neopredmetenih dolgoročnih sredstev med Slovenskimi računovodskimi standardi in Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Razloga za to sta dva. Ker neopredmetena dolgoročna sredstva pridobivajo vse večji pomen, želim z analizo dveh računovodskih standardov opisati trenutno stanje računovodskih rešitev doma in v svetu. Drugi razlog pa je v tem, morajo slovenska podjetja zaradi vstopa v Evropsko unijo postopoma sprejeti Mednarodne standarde računovodskega poročanja in je zato primerno, da osvetlim bistvene razlike za to področje.

Diplomsko delo sem razdelila v štiri zaokrožena poglavja. V prvem sem obravnavala sredstva in njihovo razčlenitev, znotraj katere sem nato uvrstila neopredmetena dolgoročna sredstva.

V drugem delu sem poskušala podati pregled nekaterih najpomembnejših značilnosti Slovenskih računovodskih standardov in Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

Opremila sem zgodovinski razvoj standardov in trenutno stanje. Navedla sem njihove temeljne značilnosti in medsebojne razlike, ki so tudi vzrok razlik v samih standardih za neopredmetena dolgoročna sredstva.

V tretjem delu sem primerjala bistvena področja obravnave SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva in MRS 38 – Neopredmetena sredstva, tako, da sem sledila sistematiki Slovenskih računovodskih standardov. Najprej sem opredelila področje obravnave obeh standardov, definicije neopredmetenih dolgoročnih sredstev, njihovo pripoznavanje, merjenje, prevrednotenje, amortiziranje ter končno razkrivanje. Bistvene razlike sem želela poudariti v nazornih zgledih in slikah.

Zaradi zakonske zahteve, da Slovenski računovodski standardi v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi, je že v obravnavi osnutek sprememb SRS. V četrtem delu zato povzemam predvidene spremembe SRS 2, ki bo začel veljati 1. januarja 2006.

V diplomskem delu sem uporabila tako domačo kot tujo literaturo, vendar moram opozoriti, da sem pri tem imela nekaj težav. Literature, ki bi obravnavala neopredmetena dolgoročna sredstva, skorajda ni. V marsikaterem primeru so neopredmetena dolgoročna sredstva obravnavana skupaj z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, kjer dobijo običajno postransko vlogo. Slovenski računovodski standard, ki obravnavala neopredmetena dolgoročna sredstva, je v primerjavi z mednarodnim precej skop in v marsikaterem primeru ne podaja jasnih določil in odgovorov. Tudi v pogovorih z računovodji sem ugotovila, da se neopredmetena sredstva pri nas obravnavajo kot nepomembna gospodarska kategorija. Ravno zaradi tega, je bilo zame obravnavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev velik izziv.

2 OPREDELITEV NEOPREDMETENIH SREDSTEV

2.1 Opredelitev sredstev

Sredstva so poleg obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ena izmed temeljnih gospodarskih kategorij v računovodstvu. Njihova velikost je izražena vrednostno in zaradi lastnosti statične gospodarske kategorije jo lahko izmerimo le v določenem trenutku (Kodeks računovodskih načel, 1994).

Sredstva nakazujejo gospodarske zmogljivosti organizacije, ki so nujno potrebne za njeno delovanje. Sam obstoj sredstev je utemeljen z dejstvom, da podjetje od njihovega lastništva pričakuje pritok gospodarskih koristi. Pri tem pa se z vidika podjetja obravnava predvsem gospodarsko lastništvo. Če želimo preveriti pravno lastništvo sredstev, moramo analizirati pasivno stran bilance stanja (Turk et al., 2004, str. 89).

Tako v Uvodu v Slovenske računovodske standarde kot v Okvirnih navodilih v Mednarodnih standardih računovodskega poročanja morata biti za opredelitev nekega dejavnika kot sredstva, izpolnjena dva pogoja:

- **obvladovanje sredstva**, ki pomeni zmožnost podjetja, da obvladuje gospodarske koristi, je običajno sicer posledica pravno zavarovane pravice, vendar je pri sredstvih treba posvetiti pozornost zlasti gospodarski stvarnosti in ne zgolj pravni obliki. Pri finančnih najemih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi iz uporabe v najem vzetega sredstva v pretežnem delu njegove dobe koristnosti in to v zameno za obveznost plačati za to pravico znesek, ki je približno enak pošteni vrednosti v najem vzetega sredstva in z njim povezanimi stroški financiranja (SRS, 2002, str. 13); in
- **pričakovanja o toku prihodnjih gospodarskih koristi od sredstva**. Prihodnje gospodarske koristi so pozitivni učinki na denarni tok, ki jih podjetje pričakuje od uporabe sredstva in njegovega upravljanja. Sredstva lahko pri ustvarjanju proizvodov in storitev sodelujejo tako neposredno kot posredno, s tem ko se preoblikujejo in predstavljajo del proizvoda ali storitve ali pomagajo ostalim sredstvom postati del proizvoda ali storitve. Ko se proizvod ali storitev proda, se denarni tok realizira. Sredstva so tudi denar in denarni ustrezniki. Prav tako lahko med sredstva štejemo tudi take dejavnike, ki zmanjšujejo denarne odtoke oziroma omogočijo prihranke stroškov.

Prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo, lahko pritekajo v podjetje na več načinov. Podjetje lahko (MRS, 2001, str. 63):

- uporablja sredstvo samo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri proizvodovanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja,
- zamenja sredstvo za druga sredstva,
- uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga,
- razdeli sredstvo med svoje lastnike.

2.2 Razdelitev sredstev in umestitev neopredmetenih sredstev

Sredstvom lahko pripišemo različne lastnosti, na podlagi katerih jih nato združujemo v skupine. Tako lahko sredstva delimo po različnih sodilih (Turk et al., 2004, str. 90):

(a) Delitev sredstev glede na pojavno obliko

Glede na pojavno obliko sredstev ločimo *stvari*, *pravice* in *denar*. Gre za delitev, ki je uporabljena tudi v definiciji sredstev po SRS. Neopredmetena sredstva imajo pojavno obliko pravice, saj je njihov obstoj najpogosteje dokazljiv in podprt s pravno priznanimi listinami (npr. industrijska lastnina). Pravica je opredeljena kot pravno priznana možnost ravnanja v razmerju do drugih. Ker neopredmetenim sredstvom daje temeljno lastnost pomanjkanje fizične osnove, podjetje nima otipljive sestavine, ki bi dokazovala njihov obstoj. Tako sredstvo mora zato biti podprto z dokumenti, ki dokazujejo pravno možnost podjetja izrabljati in uporabljati taka sredstva. Zaradi svoje temeljne lastnosti jih ne moremo uvrstiti med stvari,

prav tako pa niso denar oziroma njegov neposredni nadomestek. Kljub temu pripomorejo k ustvarjanju poslovnih učinkov in s tem izpolnjujejo definicijo sredstva.

(b) Delitev sredstev glede na to, ali jih organizacija uporablja za izvajanje temeljne dejavnosti ali jih naložbi drugam

Kot sem že omenila, so sredstva nujno potrebna za samo delovanje organizacije. Vendar je za uspešno delovanje pomembno, da so sredstva prisotna v določenem razmerju. V primeru presežka denarja ima podjetje možnost, da ga naložbi zunaj svoje temeljne dejavnosti in na ta način doseže koristi. S tega vidika lahko sredstva delimo na tista, ki se uporabljajo oz. naložijo neposredno v podjetju (*osnovna* in *obratna*) in tista, ki so namenjena naložbenju v dejavnosti zunaj podjetja (*finančne naložbe*). Neopredmetena sredstva uvrščamo med osnovna sredstva, saj sodelujejo znotraj organizacije v okviru temeljne dejavnosti. V poslovnem procesu sodelujejo več let in le postopoma prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke v obliki amortizacije. V osnovi niso namenjena nadaljnji prodaji.

(c) Delitev sredstev glede na hitrost preoblikovanja

Glede na to delitev lahko ločimo sredstva na dva načina. Pri delitvi na *stalna* in *gibliva* sredstva uporabljamo sodilo navzočnosti in njihovo trajnejše sodelovanje v poslovnem procesu. Med stalna sredstva sodijo tista sredstva, od katerih pridobivamo prihodke dalj časa in s katerimi imamo stroške dalj časa. Delitev je pomembna z vidika SRS, saj se bilanca stanja sestavlja na podlagi te delitve. Z vidika Mednarodnih standardov računovodskega poročanja pa je pomembna delitev na *dolgoročna* in *kratkoročna* sredstva, kjer uporabimo sodilo, ali jih lahko preoblikujemo v denarna sredstva v obdobju, ki je krajše od leta dni. MRS 1 namreč določa, da morajo biti sredstva v bilanci stanja razdeljena na kratkoročna in nekratkoročna. Neopredmetena sredstva uvrščamo med stalna in dolgoročna sredstva, saj se z njimi povezani prihodki in stroški pojavljajo v daljšem časovnem obdobju. Korist ni enkratna, temveč priteka postopoma, znotraj obdobja uporabe sredstva. Torej jih v denarna sredstva lahko preoblikujemo samo v obdobju, daljšem od leta dni.

2.3 Opredelitev neopredmetenih sredstev

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo je sredstvo, ki ga ima kdo dolgoročno za proizvodnjo ali priskrbovanje proizvodov oziroma opravljanje ali priskrbovanje storitev, dajanje v najem ali pisarniške potrebe, fizično pa ne obstaja (SRS 2.1).

Skupna lastnost neopredmetenih dolgoročnih sredstev je, da če obstaja opredmetena osnova, ki podpira obstoj neopredmetenega dolgoročnega sredstva, ta ne predstavlja sredstva kot takega; imajo ekonomsko dobo, ki je daljša od leta dni; in njihova koristnost se zmanjšuje med obdobjem uporabe, kar je možno izmeriti ali razumno določiti (Epstein, Mirza, 2003, str. 310).

Neopredmetena sredstva lahko razdelimo glede na naslednje lastnosti (Dyckman, Dukes, Davis, 1998, str. 594):

- način pridobitve: neopredmetena sredstva so lahko pridobljena z nakupom pri drugem podjetju, lahko pa so ustvarjena znotraj podjetja med poslovanjem;
- razpoznavnost: nekatera neopredmetena sredstva se lahko pripoznajo ločeno od ostalih sredstev podjetja. Primeri vključujejo patente, blagovne znamke ali koncesije. Pomembno neopredmeteno sredstvo, ki pa ni ločljivo, je dobro ime podjetja. Vsebuje tudi postavke, kot so lojalnost kupcev, kvaliteto proizvodov; dobro ime tako ne predstavlja specifične lastninske pravice;
- zamenljivost: nekatera neopredmetena sredstva lahko prodamo ali kupimo, torej so zamenljiva. Primeri vključujejo patente, blagovne znamke ali licence. Drugih neopredmetenih sredstev pa, kljub temu da so ločeno pripoznana, ne moremo prodati, brez da bi prodali podjetja kot celote. Primer predstavljajo organizacijski stroški in tudi dobro ime;
- obdobje pričakovanih koristi: nekatera neopredmetena sredstva, kot so organizacijski stroški, lahko prispevajo tok koristi podjetju v nedoločenem času. Doba koristnosti ostalih neopredmetenih sredstev pa je lahko določena z ekonomskimi, zakonskimi ali pogodbenimi omejitvami. Primer so državne koncesije, ki se podeljujejo za določeno obdobje.

Naštete lastnosti vplivajo na računovodsko obravnavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Razlike se pojavljajo pri pripoznavanju, merjenju in razkrivanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev in bodo obravnavane v nadaljevanju diplomskega dela.

3 SPLOŠNE RAZLIKE MED SLOVENSKIMI RAČUNOVODSKI STANDARDI IN MEDNARODNIMI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

Namen tega poglavja je podati pregled nekaterih najpomembnejših značilnosti Slovenskih računovodskih standardov (odslej SRS) in Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (odslej MSRP). V poglavju bom opredelila zgodovinski razvoj standardov in trenutno stanje. Navedla bom njihove temeljne značilnosti ter poudarila bistvene medsebojne razlike, ki so tudi vzrok razlik v samih standardih za neopredmetena dolgoročna sredstva.

3.1 Razvoj standardov

Zaradi specifičnih lastnosti nacionalnih gospodarstev se je v svetu izoblikovala vrsta različnih nacionalnih standardov, ki so temeljili na razvitosti gospodarstva, na kulturi, zakonodaji in davčni politiki, na sistemih financiranja poslovanja, višini inflacije in dogodkih, ki so zaznamovali gospodarstvo, ter končno razvitosti računovodske teorije in pomembnosti računovodskega poklica (Nobes, Parker, 1998, str. 15). Nato se je v procesu globalizacije pojavila potreba po enotnih in celovitih računovodskih standardih, ki bi omogočali primerljivost računovodskih izkazov podjetij iz različnih držav ter olajšali delo

multinacionalkam pri konsolidaciji. Zaradi teh potreb so se leta 1973 združile računovodske organizacije desetih držav iz različnih delov sveta in ustanovile Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS oziroma IASC), katerega namen je bil razviti zbirko kakovostnih, razumljivih in uveljavljenih svetovnih računovodskih standardov. S tem namenom so nastali Mednarodni računovodski standardi.

Vežjakova opredeljuje tri obdobja nastajanja MSRP (Vežjak, 2004a, str. 98). V prvem (1973-1989) so bila v okviru standardov obravnavana glavna računovodska vprašanja, za katera je bila dovoljena uporaba različnih računovodskih rešitev. V drugem obdobju (1989-1995) so se pojavile težnje po primerljivosti in izboljšavah ter omejitvah izbire med več računovodskimi rešitvami za isto postavko. Najpomembnejše je tretje, trenutno obdobje (od leta 1995 dalje), v katerem je IASC pridobil konsenz Mednarodne organizacije komisij vrednostnih papirjev IOSCO za uporabo MSRP pri računovodskih izkazih podjetij, ki kotirajo v mednarodnih borznih kotacijah. Z vidika Slovenije pa je pomembna predvsem odločitev Evropske unije, da se morajo MSRP uporabljati pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov v podjetjih, ki kotirajo na trgih vrednostnih papirjev v EU. Z obema določiloma so MSRP postali svetovno priznani standardi.

Leta 2001 je vlogo sestavljanja Mednarodnih računovodskih standardov prevzel Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB), ki je spremenil dosedanje poimenovanje standardov. Predhodna organizacija IASC je izdajala Mednarodne računovodske standarde (MRS), sedanja IASB pa je MRS, veljavne ob njeni ustanovitvi, prevzela, od takrat pa izdaja Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP). V skladu z IASB je torej MSRP zbirka standardov, lahko pa tudi posamezni standard, izdan po aprilu 2001. IASB je opredelil, da sodijo v zbirko MSRP (Vežjak, 2004b, str. 10):

- vsi MRS, ki jih je izdal IASC do aprila 2001 oziroma jih je takrat prevzel IASB;
- vsi MSRP, ki jih odtlej izdaja IASB;
- vsa pojasnila SIC, ki jih je do marca 2002 izdal SIC oziroma jih je takrat prevzel IFRIC;
- vsa pojasnila IFRIC, ki jih odtlej izdaja IFRIC.

Dodatne nejasnosti je povzročila uredba EU o uporabi zbirke mednarodnih standardov, saj je za zbirko MSRP uporabila izraz MRS. Potrebno je tudi opozoriti, da uredba ni neposredno predpisala MSRP, ki jih izdaja IASB. Primernost uporabe standarda v EU namreč presoja poseben odbor, zato lahko pride do situacije, ko IASB sprejme določen standard, ki pa ga EU ne potrdi z uredbo. Podjetja, ki poročajo po MSRP, morajo zato navesti, da so računovodski izkazi pripravljene v skladu z vsemi mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, prevzetimi v uporabo v EU (Vežjak, 2004b, str. 13).

Zato da bi preprečila zmedo v izrazoslovju, bom v nadaljevanju za zbirko mednarodnih standardov uporabljala izraz MSRP, izraz MRS pa bom uporabljala le v povezavi z obravnavanim standardom (npr. MRS 38).

Razvoj Slovenskih računovodskih standardov je popolnoma drugačen. SRS so nacionalni standardi, ki obravnavajo računovodenje kot celoto. Osnova za njihov nastanek je bil Zakon o

računovodstvu iz leta 1989, ki je določal, da bo za pripravo in razvoj standardov namesto države skrbela strokovna organizacija. Z osamosvojitvijo je Slovenija potrdila tako smer razvoja v Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD) in Zakonu o revidiranju. Prvi Slovenski računovodski standardi so bili sprejeti leta 1993, prenovljeni pa leta 2001. Prenovljeni so bili zaradi želje po poenotenju z MRS in direktivami Evropske unije. Želeli so slediti splošnim težnjam računovodstva v svetu, zato so bili v času sprejetja aktualni in kakovostni.

Trenutno poteka v Sloveniji prelomno obdobje. Slovenija se je z vstopom v Evropsko unijo 1. maja 2004 zavezala neposredno sprejemati vse uredbe, ki jih EU predpisuje. Prav tako mora svojo domačo zakonodajo uskladiti z zahtevami direktiv. Že SRS iz leta 2001 so bili zasnovani na 4. in 7. direktivi EU, ki ju je EU posodobila, da bi se nekoliko prilagodili MSRP. Leta 2002 je z uredbo 1606/2002/ES predpisala uporabo MSRP vsem članicam unije in posledično tudi Sloveniji. Po njenih določbah morajo določena podjetja prvič poročati po MSRP v letu 2005 (Horvat, 2004, str. 17).

Računovodska zakonodaja v EU je bila decembra 2004 povzeta tudi v noveli ZGD-H. Ta med drugim navaja, da SRS v osnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP. Novela je opredelila krog zavezancev za uporabo MSRP (Čuček, 2005, str. 70):

- družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah EU in ki so zavezane k uskupinjevanju na podlagi 53. člena ZGD, pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov. Možnost odloga imajo družbe, ki kotirajo le z dolžniškimi vrednostnimi papirji, vendar le do 1. januarja 2007;
- banke, za katere je Banka Slovenije določila začetek uvedbe MSRP s 1. januarjem 2006;
- zavarovalnice, za katere je Agencija za zavarovalni nadzor določila začetek poročanja po MSRP s 1. januarjem 2007;
- druge družbe, če se tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za obdobje petih let, z možnostjo prvega poročanja od 1. januarja 2006.

Zaradi obveze do uporabe evropske zakonodaje in zaradi sprememb direktiv EU, ki se nanašajo na računovodenje, je Slovenija morala spremeniti in dopolniti ZGD. Slovenija se bo morala zahtevam EU glede uveljavljanja in uporabe mednarodnih standardov zelo hitro prilagoditi tudi tako, da bo nadgradila SRS (Odar, 2005a, str. 143). S tem bo zadostila zakonu in prevzela smer razvoja računovodstva v svetu.

3.2 Bistvene razlike med standardi

3.2.1 Namen standardov in način njihovega sprejemanja

V Uvodu opredeljen namen MSRP je podati napotke o pripoznavanju, merjenju, predstavljanju in razkrivanju transakcij ali poslovnih dogodkov, ki so pomembni v računovodskih izkazih za splošne namene. Namenjeni so pridobitnim podjetjem, vendar ne izključujejo možnosti, da bi jih uporabljale tudi nepridobitne organizacije. Prav tako lahko postavljajo zahteve za specifične panoge. Standardi dajejo poudarek na sestavljanje

računovodskih izkazov in so posledično namenjeni spremljanju poslovanja in poročanju o njem zunanjim uporabnikom računovodskih izkazov, kot so vlagatelji, posojilodajalci, dobavitelji, kupci, država, zaposleni in ostala javnost.

V nasprotju z njimi SRS obravnavajo računovodstvo kot celoto, tako za zunanje kot za notranje potrebe. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Namenjeni so uporabi v gospodarskih družbah, vendar jih uporabljajo tudi ostale organizacije (enako kot v MSRP). Razlika je v tem, da so bili SRS oblikovani z namenom, da bi jih uporabljala vsa podjetja – mala, srednja in velika; MSRP pa so nastali zaradi potreb konsolidacije in so posledično bistveno bolj obsežni in podrobni, včasih popolnoma neprimerni za mala in srednja podjetja. SRS so prvotno namenjeni sestavljanju posamičnih računovodskih izkazov, dodatno pa predpisujejo tudi zahteve glede sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov. MSRP obravnavajo računovodske izkaze kot konsolidirane, le če podjetje teh ne sestavlja, pa jih obravnava kot posamične.

Razlike v namenu standardov so najverjetneje tudi razlog, da se standardi različno sprejemajo. MSRP ne obravnavajo celotnega računovodstva, temveč se prilagajajo potrebam uporabnikov pri sestavitvi računovodskih izkazov. Zato se MSRP sprejemajo po potrebi, SRS pa v paketu (Vežjak, 2004, str. 32). Slednji namreč obravnavajo računovodstvo kot celoto. MSRP so tako bolj fleksibilni, spremembe pa ažurne. Ravno zaradi tega so standardi trenutno nekoliko neusklajeni, saj so bile nekatere računovodske usmeritve, ki so jih uvedli prenovljeni SRS in so bile prevzete iz MSRP, ob spreminjanju MSRP odpravljene (Štendler, 2004, str. 28).

Zaradi načina sprejemanja se posledično kaže razlika tudi v načinu njihovega številčenja. MRS in MSRP so se oštevilčevali po zaporedju njihovega nastajanja. Trenutno so nekatere številke nezasedene, saj so se določeni standardi medtem že ukinili. Ne obstajajo na primer MRS 4 ali MRS 9. V nasprotju z njimi pa so SRS zelo sistematično urejeni, saj imajo posamezna področja obravnave zaporedne številke, na primer gospodarske kategorije so obravnavane v SRS 1-19.

3.2.2 Obseg in sistematika zbirke standardov ter ustroj posameznega standarda

Očitna razlika med njima, razen obsega (340 strani v SRS in 2250 strani v MSRP), je v sklopih, ki jih vsebujeta. Tako zbirka SRS vključuje Uvod v SRS, ki mu sledijo posamezni standardi. Zbirka MSRP 2004 pa je sestavljena iz 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 5, MRS od 1 do 41, pojasnila SIC, pojmovnik in indeksno kazalo (Vežjak, 2004, str. 30).

Poleg tega obstajajo razlike tudi med samimi standardi. SRS sledijo v Uvodu opredeljenemu ustroju standarda, zato so vsi standardi strukturirani enako. Vsak SRS namreč obsega naslednja poglavja (SRS, 2002, str. 10):

- (a) uvodno poglavje, kjer so pojasnjeni namen, področje, teoretska podlaga in povezave z ostalimi slovenskimi in mednarodnimi standardi ter smernicami Evropske unije;
- (b) standard v ožjem smislu, ki je glede na tematiko razdeljen na podpoglavja;
- (c) opredelitve ključnih pojmov;
- (č) pojasnila;
- (d) datum sprejetja standarda in začetka njegove uporabe.

V MSRP se tudi v tem primeru pokaže lastnost, da se oblikujejo po potrebi. Standardi namreč nimajo osnovno določene oblike, temveč so poglavja v njih prilagojena obravnavani vsebini.

Kot primer lahko navedem ustroj SRS 2 in MRS 38. Iz tabele je razvidno, da SRS 2 sledi zahtevam Uvoda v SRS in vsebuje vsa zahtevana poglavja (pri tem sem razčlenila poglavje standarda na podpoglavja). Iz ustroja MRS 38 pa je razvidno, da vsebuje tudi poglavja, ki so specifična za njegovo vsebino, kot je razdelek o neopredmetenih sredstvih z nedoločeno dobo koristnosti.

Tabela 1: Primerjava ustroja SRS 2 (2002) in MRS 38 (2004)

SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva	MRS 38 – Neopredmetena sredstva
Ime standarda	Ime standarda in kazalo
Uvod	Namen
Razvrščanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev	Področje
Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj NDS	Opredelitve pojmov
Začetno računovodsko merjenje NDS	Pripoznavanje in merjenje
Prevrednotovanje NDS	Pripoznavanje odhodka
Uskupinjevanje NDS	Merjenje po pripoznanju
Razkrivanje NDS	Doba koristnosti
Opredelitev ključnih pojmov	Neopredmetena sredstva s končnimi dobami koristnosti
Pojasnila	Neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti
Datuma sprejetja in začetka uporabe	Nadomestljivost knjigovodske vrednosti - izgube zaradi oslabitve
	Odstranitve in odtujitve
	Razkrivanje
	Prehodne določbe in datum uveljavitve
	Razveljavitev MRS 38 - (izdan 1998)

Vir: SRS, 2002; Uredba Komisije (ES) št. 2236/2004.

Standardi se med seboj razlikujejo tudi po dolžini, saj ta pri MSRP veliko več variira. Tako lahko v MSRP najdemo standarde, ki vsebujejo od 23 členov (MRS 10) do 160 (MRS 19), v SRS pa od 22 (SRS 21) do izjemoma 79 (SRS 32).

V posameznem SRS je običajno zajeto precej širše področje kot v posameznem MSRP; upoštevanih je lahko več MSRP, za nekatera področja, ki jih urejajo SRS, pa ni mednarodnih standardov (in nasprotno). Uporabnik MSRP mora biti pozoren na člene, v katerih je navedeno, kaj standard opredeljuje, in še posebej, česa ne in je zato treba upoštevati tudi določbe drugih standardov (Vezjak, 2004, str. 33).

3.2.3 Razlike v teoretični osnovi, na kateri temeljita zbirki standardov

Podlaga, na kateri slonijo SRS, je Kodeks računovodskih načel (KRN). Ta predstavlja domačo teoretsko zamisel računovodenja, ki je spodbudila nastanek SRS kot praktičnih napotkov za uporabo kodeksa. KRN je bil prvič zapisan leta 1972 in do danes že večkrat spremenjen. Načela vsebovana v kodeksu obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti ter so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem (SRS, 2002, str. 7). Načela so povzeta v Uvodu v SRS, njihovo upoštevanje pa v samih standardih.

MSRP imajo podobno osnovo v Okvirnih navodilih za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov, ki so bila izdana prvič leta 1989 kot načela, na katerih so grajeni MSRP. Med drugim opredeljujejo cilj poročanja, temeljne predpostavke, na podlagi katerih se sestavljajo računovodski izkazi, ter kakovostne značilnosti in sestavine teh izkazov in postavljajo sodila za pripoznanje postavk v njih (Vezjak, 2004b, str. 107). Dejansko imajo Okvirna navodila isto vlogo kot Uvod v SRS. Oba določata, da se mora vsak posamezni standard brati v povezavi z njimi in da se z njimi rešujejo splošna vprašanja, medtem ko so specifična vprašanja obravnavana v okviru posameznih standardov. Kljub temu tudi Okvirna navodila dajejo poudarek na pripravljane računovodskih izkazov za zunanje uporabnike.

SRS temeljijo na naslednjih računovodskih predpostavkah (SRS, 2002, str. 11):

- (a) Upoštevanje nastanka poslovnega dogodka – poslovni dogodki se pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu; zapisujejo se v računovodske razvide in o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo.
- (b) Upoštevanje časovne neomejenosti delovanja - računovodske izkaze je treba sestavljati tako, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo.
- (c) Upoštevanje resnične in poštene predstavitve v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa tudi hiperinflacije - treba je sestavljati računovodske izkaze, ki resnično in pošteno prikazujejo spremembe posamičnih cen in vrednosti evra, saj so te spremembe v sodobnem gospodarstvu neizogiben pojav.

MSRP opredeljujejo v Okvirnih navodilih le prvi dve predpostavki, vendar so posredno upoštevali računovodenje v razmerah inflacije z MRS 15 – Informacije, ki odsevajo učinke

spreminajnja cen. Standard je bil namreč ukinjen s 1. januarjem 2005 (Vezjak, 2004, str. 34). Prav tako obe zbirki standardov podobno opredeljujeta kakovostne značilnosti računovodskih izkazov, kot so razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost.

Uvod v SRS in Okvirna navodila v nadaljevanju enotno podajata opredelitve gospodarskih kategorij, temeljna sodila za njihovo pripoznanje in napotke za njihovo merjenje. SRS še dodatno obravnava prevrednotenje in uskupinjevanje. Glede na to, da bodo področja obravnave za neopredmetenega dolgoročna sredstva predstavljena v ločenih sklopih, bom splošna določila Uvoda in Okvirnih navodil vključila v samo poglavje primerjave med standardoma o neopredmetenih dolgoročnih sredstvih.

S spreminjanjem obeh zbirk standardov se vse bolj uveljavlja predpostavka poštene vrednosti nad predpostavko previdnosti. Zasnova poštene vrednosti je v SRS uporabljena le pri vrednotenju sredstev in dolgov, ne pa tudi v poslovnem izidu. V poslovnem izidu načelo poštene vrednosti zaradi upoštevanja predpostavke previdnosti in njenega načela pripoznavanja prihodkov ni upoštevano (Odar, 2000, str. 384). Ne smejo se namreč izkazati dobički, ki še niso bili uresničeni. Podobno velja za MSRP. Z uveljavljanjem poštene vrednosti, se standarda usmerjata vse bolj k obravnavanju gospodarskih kategorij v prihodnosti in ne le kot postavke, pridobljene zaradi preteklih poslovnih dogodkov.

4 PRIMERJAVA SRS 2 (2002) – NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA IN MRS 38 (2004) – NEOPREDMETENA SREDSTVA

Prvi SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva je tako kot ostali standardi nastal na podlagi Kodeksa računovodskih načel leta 1993. Standard je bil zaradi prilagajanja rešitev mednarodnim računovodskim standardom in direktivam Evropske unije spremenjen leta 2001 in je v isti obliki še danes v veljavi. V njem so opazne težnje po upoštevanju predpostavke izkazovanja gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti, vendar ravno v SRS 2 so te še nekoliko konservativne. V primerjavi z rešitvami v MRS 38 še vedno prevladuje vpliv predpostavke previdnosti in konservativnega gledanja na pripoznavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter njihovega merjenja.

Obravnavanje neopredmetenih sredstev ima po MRS daljšo zgodovino, saj so se prvi standardi in pojasnila s to vsebino pojavljali že v 70-ih letih. Obravnavali so raziskave in razvoj, računalniške programe. Prvi standardi niso nudili obravnavanja vseh neopredmetenih sredstev na enem mestu. Zaradi te zahteve in samega razvoja računovodstva neopredmetenih sredstev v svetu se je prvi standard, ki je obravnaval le neopredmetena sredstva, pojavil leta 1998, in sicer MRS 38. Standard je bil leta 2004 prenovljen in se je za neopredmetena sredstva pridobljena v poslovnih združitvah začel uporabljati 31. marca 2004, za ostala neopredmetena sredstva pa v prvem letnem obdobju, ki se je začelo 31. marca 2004.

V primerjavi bom sledila strukturi Slovenskih računovodskih standardov, saj ocenjujem, da je ta bolj razumljiva za uporabnika. Vsak standard namreč obravnava gospodarsko kategorijo v celoti in sistematično. Opredelila bom samo področje obravnave in namen standarda, definicijo neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razvrščanje), pripoznavanje, začetno računovodsko merjenje, amortiziranje in opredeljevanje dobe koristnosti, prevrednotenje in razkrivanje neopredmetenih sredstev. Bistvene razlike bom pojasnila s praktičnimi primeri.

V nadaljevanju se bom velikokrat sklicevala na posamezne člene obravnavanih standardov. To bom označila tako, da bom v oklepaju navedla standard, njegovo zaporedno številko, s piko pa bom ločila zaporedni člen standarda (npr. MRS 38.6).

4.1 Področje in namen standardov

V uvodnem poglavju SRS 2 je opredeljeno, da se standard uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju neopredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročno odloženih stroškov, ki se štejejo kot neopredmetena dolgoročna sredstva. Podobno kot drugi splošni računovodski standardi, ki se ukvarjajo s posameznimi gospodarskimi kategorijami (standardi od 1-19), tudi SRS 2 sistematično obravnava razvrščanje, pripoznavanje, začetno računovodsko merjenje, prevrednotenje, uskupinjevanje in razkrivanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

Podobno opredeljuje namen tudi MRS 38, saj želi z določbami predpisati računovodsko obravnavanje neopredmetenih sredstev, ki niso posebej obravnavana v drugem standardu (MRS 38.1). Standard posebej predpisuje sodila za pripoznavanje, merjenje knjigovodskih vrednosti in razkrivanje neopredmetenih sredstev, ne obravnava pa prevrednotenja neopredmetenih sredstev, za kar se bom morala zgledovati po drugih MRS.

Področji, ki ju standarda obravnavata, se v veliki meri prekrivata, vendar obstajajo določene razlike. SRS 2 vključuje v svojo obravnavo tudi postavke dolgoročnih časovnih razmejitev stroškov, ki jih MRS 38 posebej ne opredeljuje. Primer takih stroškov so stroški dolgoročnega poslovnega najema, ko najemnik za več let vnaprej plača najemnino ob podpisu pogodbe. SRS 2 opredeljuje, da se taki stroški ne amortizirajo, temveč se del vsakoletnih stroškov prenaša v poslovni izid preko zmanjševanja temeljnega konta. Ravno iz tega naslova slovenska strokovna literatura ločuje pojma neopredmeteno dolgoročno sredstvo in neopredmeteno osnovno sredstvo. Slednji pojem je ožji, saj vsebuje le neopredmetena dolgoročna sredstva, ki soustvarjajo poslovne zmogljivosti in niso zgolj postavke dolgoročnih časovnih razmejitev stroškov (Zupančič, 2005, str. 21).

Področje obravnave SRS 2 obsega:

- naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine (koncesije, patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice);

- dolgoročno odložene stroške (dolgoročno odloženi stroški poslovanja in dolgoročno odloženi stroški razvijanja); in
- naložbe v dobro ime prevzetega podjetja.

MRS 38 upošteva med neopredmetenimi sredstvi veliko več postavk, vendar istočasno standard navaja, da se v njegovem okviru obravnavajo le neopredmetena sredstva, ki jih ne obravnava drugi standard. Posledično je področje obravnave MRS 38 v primerjavi s SRS 2 ožje. Ravno zaradi tega bom pri nadaljnji analizi uporabila tudi določbe drugih standardov, kot je MSRP 3, ki obravnava dobro ime in neopredmetena sredstva pridobljena pri poslovni združitvi. MRS 38 se tako uporablja pri obračunavanju neopredmetenih sredstev, razen (MRS 38.2):

- neopredmetenih sredstev, ki spadajo v področje drugega standarda (npr. dobro ime; odložene terjatve za davke; neopredmetena sredstva, ki jih ima podjetje za prodajo pri rednem poslovanju; nekratkoročna neopredmetena sredstva, razvrščena kot sredstva za prodajo; itd.);
- finančnih sredstev, kot jih opredeljuje MRS 39;
- koncesij za iskanje rudnin ter vrednosti porabe pri odkrivanju ali razvijanju in črpanju rudnin, nafte, zemeljskega plina in podobnih neobnovljivih naravnih virov.

V tej zvezi lahko opozorim, da MRS 38 v opredelitvi področja ne navaja, katere postavke neopredmetenih sredstev so uvrščene v obravnavo standarda. Področje je namreč opredeljeno kot nekakšen rezidual neopredmetenih sredstev, ki jih ne obravnava drugi standard. Pri sami analizi standarda pa lahko povzamem, da MRS 38 prav tako kot SRS 2 vključuje v področje obravnave naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine, med dolgoročno odloženimi stroški pa le stroške raziskovanja. Za razliko od SRS 2 ne obravnava dobrega imena (obravnavano v okviru MSRP 3), ne dovoljuje pripoznanja organizacijskih in podobnih dolgoročno odloženih stroškov, veliko širše pa pripoznava neopredmetena sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah. Razlike so obravnavane v nadaljevanju diplomskega dela.

4.2 Definicija neopredmetenih sredstev

SRS 2.1 opredeljuje neopredmeteno dolgoročno sredstvo kot sredstvo, ki ga ima kdo dolgoročno za proizvodnjo ali priskrbovanje proizvodov oziroma opravljanje ali priskrbovanje storitev, dajanje v najem ali pisarniške potrebe, fizično pa ne obstaja. Definicija je bila povzeta po MRS 38 iz leta 1998. S sprejetjem prenovljenega MRS 38 v letu 2004 se je definicija spremenila in sedaj opredeljuje neopredmeteno sredstvo kot razpoznavno nedenarno sredstvo brez fizičnega obstoja (MRS 38.8). IASB je spremembo definicije obrazložil v Podlagi za sklepe k MRS 38 (2004). Tu je navedel, da namen zaradi katerega podjetje poseduje sredstvo ni relevanten za uvrščanje sredstva med neopredmetena sredstva. Zato morajo biti vsa sredstva, ki izpolnjujejo kriterije za opredelitev neopredmetenega sredstva, obravnavana znotraj okvira tega standarda.

Že pri opredelitvi sredstva v začetnem delu diplomske naloge, sem navedla, da je sredstvo definirano kot dejavnik, ki ga podjetje obvladuje zaradi preteklih poslovnih dogodkov in iz katerega pričakuje tok prihodnjih gospodarskih koristi. Glede na to, da so neopredmetena sredstva uvrščena med sredstva, sta navedena kriterija temeljna tudi pri definiranju neopredmetenih sredstev. Obe definiciji zahtevata, da zadevno sredstvo nima fizičnega obstoja. Razliki, ki izhajata iz definicij po MRS 38 in SRS 2 sta, da MRS zahteva od sredstva, da je razpoznavno, SRS pa da je neopredmeteno sredstvo dolgoročno. V nadaljevanju sem podrobneje opredelila našete kriterije.

A) Obvladovanje

Zaradi lastnosti neotipljivosti je obvladovanje neopredmetenega sredstva težje dokazljivo, kot na primer pri opredmetenem osnovnem sredstvu, zato marsikateri neopredmeteni dejavnik ne izpolnjuje tega kriterija.

Podjetje obvladuje sredstvo, če ima moč prejemati prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz zadevnega dejavnika, in omejevati dostop drugih do teh koristi. Sposobnost podjetja obvladovati prihodnje gospodarske koristi iz neopredmetenega sredstva navadno izhaja iz pravnih pravic, ki jih je mogoče uveljaviti pred sodiščem. Če ni pravnih pravic, je obvladovanje težje. Pravna uveljavitev pravice pa ni nujno pogoj za obvladovanje, saj lahko podjetje obvladuje prihodnje gospodarske koristi tudi drugače (MRS 38.13).

Kot primer lahko navedem pridobivanje dodatnega strokovnega znanja zaposlenih oziroma njihovega izobraževanja, ki ga obravnavajo tudi MRS. Podjetje je lahko sposobno razpoznati dodatno strokovno znanje zaposlenih in prav tako lahko dokaže prihodnje gospodarske koristi izvirajoče iz njega. Problem se pojavi pri samem obvladovanju teh koristi, saj najpogosteje podjetje ne more zagotoviti, da bo znanje ostalo znotraj podjetja v doglednem času, saj ne more predvideti na primer fluktuacije zaposlenih. Vendar kljub temu MRS, v nasprotju s SRS, ne opuščajo možnosti, da izobraževanje ne bi moglo zadostiti opredelitvi neopredmetenega sredstva. Standard namreč navaja, da če so pravice do uporabe in pridobivanja prihodnjih gospodarskih koristi pravno varovane, lahko neopredmeten dejavnik, ob izpolnjevanju preostalih kriterijev, zadostuje opredelitvi neopredmetenega sredstva. Poleg tega, standard dopušča možnost, da so te koristi obvladovane tudi drugače, vendar mora biti obvladovanje dokazljivo.

B) Obstoj prihodnjih gospodarskih koristi

Kriterij zahteva od podjetja opredelitev morebitnih koristi, ki naj bi jih neopredmeteno sredstvo vpeljalo v podjetje. Prihodnje gospodarske koristi, ki pritekajo iz neopredmetenega sredstva, so lahko prihodki od prodaje proizvodov ali storitev, prihranki stroškov ali drugačne koristi, ki nastanejo zaradi uporabe sredstva v podjetju. Na primer uporaba industrijske lastnine pri proizvodnji lahko bolj zmanjšuje prihodnje proizvodne stroške kot pa povečuje prihodnje prihodke (MRS 38.17).

C) Nematerialnost

Neopredmetena sredstva so običajno okarakterizirana s pomanjkanjem fizične osnove. Slednji pa ni nujno zadovoljiv kriterij, zato da lahko ločimo opredmetena sredstva od neopredmetenih. Sredstva, kot so bančni depoziti, terjatve, dolgoročne naložbe, nimajo fizične osnove, vendar jih uvrščamo med opredmetena sredstva (Kieso, Weygandt, 1998, str. 594).

Obstajajo pa tudi nasprotni primeri, v katerih so neopredmetena sredstva povezana z opredmeteno obliko, ki pa ni pomembna pri določitvi njihove vrednosti (Epstein, Mirza, 2003, str. 310):

- lahko obstaja opredmetena osnova, ki dokazuje obstoj neopredmetenega sredstva, kot je certifikat za pridobljeni patent, vendar slednji ne predstavlja sredstva kot takega;
- nekatera neopredmetena sredstva so vsebovana na fizični osnovi, kot je zgoščanka v primeru računalniških programov;
- razpoznavna sredstva, ki so rezultat raziskovalnih in razvojnih aktivnosti, so neopredmetena sredstva v obliki na novo pridobljenega znanja. Prototip ali model v fizični obliki je zato le posledica novega znanja in zato ni primarnega pomena pri opredeljevanju sredstva.

Z omenjenimi primeri sem želela poudariti, da tudi kriterij nematerialnosti včasih ni popolnoma dorečen. MRS 38 rešuje podobne primere s tem, da zahteva od podjetja lastno presojo o tem, kateri izmed obeh dejavnikov – neopredmetenega ali opredmetenega – je bolj pomemben za podjetje. SRS 2 ne vsebuje podobnih pojasnil.

Č) Razpoznavnost

Neopredmetena sredstva so lahko (Epstein, Mirza, 2003,1 str. 306):

- razpoznavna – razpoznavna neopredmetena sredstva vključujejo patente, avtorske pravice, blagovne znamke, sezname odjemalcev, trgovska imena in druge specifične pravice; in
- nerazpoznavna – med nerazpoznavna neopredmetena sredstva štejemo dobro ime, ki ne more biti preneseno na drugo podjetje, brez da bi odtujili tudi druga sredstva in/ali poslovno aktivnost.

Sredstvo izpolnjuje sodilo razpoznavnosti v opredelitvi neopredmetenega sredstva, če (MRS 38.12):

(a) je ločljivo, to pomeni, da se lahko loči ali razdeli od podjetja ter proda, prenese, licencira, da v najem ali zamenja, posamič ali skupaj s povezano pogodbo, sredstvom ali obveznostjo;

(b) izhaja iz pogodbenih ali drugih pravnih pravic, ne glede na to, ali so te pravice prenosljive ali ločljive od podjetja ali od drugih pravic in obveznosti.

Razpoznavnost je tako lastnost, ki ločuje ostala neopredmetena sredstva od dobrega imena. Pomembna je predvsem pri prevzemu neopredmetenih sredstev pri poslovnih združitvah, ko standard zahteva od podjetja, da čim več neopredmetenih sredstev pripozna ločeno od dobrega imena in s tem poveča uporabnost računovodskih izkazov.

Menim, da je v tem primeru standard nekoliko protisloven, saj za vsa neopredmetena sredstva zahteva, da so razpoznavna, kljub temu pa mednje šteje dobro ime, ki velja za tipično nerazpoznavno neopredmeteno sredstvo.

SRS podobnih zahtev ne navaja.

D) Dolgoročnost

Razlika med standardoma je tudi v tem, da MRS 38 opredeljuje neopredmetena sredstva ne glede na kratkoročnost oziroma nekratkoročnost (Vezjak, 2005, str. 14). Razlika je namreč razvidna že iz samih naslovov standardov, saj je iz naslova SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva nedvoumno razvidno, da šteje med neopredmetena sredstva le dolgoročne postavke. V MRS 38 take zahteve ni.

Zaradi pomanjkanja strokovne literature, ki bi primerjala slovenski in mednarodni standard za neopredmetena sredstva, bom poskušala v nadaljevanju sama pojasniti razliko.

V MRS 38 obstaja jasna zahteva, da se neopredmeten dejavnik lahko pripozna le, če izpolnjuje kriterije za opredelitev neopredmetenega sredstva ter sodila za pripoznanje, kot jih bom obravnavala v prihodnjem razdelku. V tem primeru lahko pride do situacije, ko neopredmeten dejavnik izpolnjuje kriterije za opredelitev, ne zadošča pa sodilom za pripoznanje. V tem primeru ocenjujem, da se neopredmeten dejavnik lahko obravnava kot neopredmeteno sredstvo, vendar ga podjetje kljub temu ne sme pripoznati. Posledično mora poraba pri njegovi pridobitvi bremeniti odhodke tekočega obdobja, kar predstavlja kratkoročno postavko.

Prav tako lahko poudarim, da tudi pri ostalih sodilih za opredelitev neopredmetenega sredstva MRS 38 ne obravnava časovnega horizonta. Standard ne določa obdobja, v katerem naj bi prihodnje gospodarske koristi nastale, prav tako ne zahteva od podjetja, da mora sredstvo obvladovati dlje kot leto dni. Poleg tega MRS 1 določa, da se morajo gospodarske postavke, ki zapadejo v roku, krajšem od leta dni, v bilanci stanja razvrstiti med kratkoročne. Posledično se mora neopredmeteno sredstvo z dobo koristnosti, krajšo od leta dni, pripoznati med kratkoročnimi postavkami.

Kljub temu strokovna literatura, ki analizira MSRP (na primer Wiley IAS 2003), vključuje neopredmetena sredstva med dolgoročne postavke. Mislim, da je taka opredelitev tudi smiselna, saj bodo praviloma predvsem neopredmetena sredstva, ki bodo izpolnjevala še vse nadaljnje kriterije pripoznavanja, soustvarjala poslovne zmogljivosti v daljšem časovnem obdobju in bodo s tega vidika pomembnejša za poslovanje podjetja. Končno lahko zaključim,

da tako SRS 2 kot MRS 38 poudarjata predvsem neopredmetena sredstva dolgoročne narave, zato ocenjujem, da med njima ni bistvenih razlik.

4.3 Pripoznavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Tako SRS kot MRS zahtevata od neopredmetenega dolgoročnega sredstva, da izpolni naslednja sodila za pripoznanje (SRS 2.8 in MRS 38.21):

a) obstaja verjetnost, da bodo pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki se mu pripisujejo, pritekale v podjetje;

b) je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

Poleg tega MRS 38 izrecno navaja, da mora sredstvo poleg sodil za pripoznanje izpolniti tudi sodila za samo opredelitev sredstva kot neopredmetenega sredstva. V SRS 2 take izrecne zahteve ni, vendar je iz samega namena in področja standarda jasno razvidno, da mora biti tudi po SRS ta zahteva nujno izpolnjena.

Prvo sodilo obravnava verjetnost, da bodo v podjetje pritekale gospodarske koristi. Verjetnost mora tako po SRS kot MRS opredeliti poslovodstvo, in sicer na podlagi utemeljenih in podprtih predpostavk o gospodarskih okoliščinah, ki bodo obstajale v dobi koristnosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva. Gre za upoštevanje negotovosti, povezane z okoljem, v katerem podjetje posluje. Za razliko od kriterija potrebnega za opredelitev dejavnika kot neopredmetenega sredstva, ki zahteva le navedbo morebitnih koristi, mora v tem primeru podjetje podati oceno verjetnosti toka teh koristi.

Drugo sodilo za pripoznavanje neopredmetenega sredstva je, da ima ceno ali vrednost, ki jo je z zanesljivostjo mogoče izmeriti. V številnih primerih je treba vrednost oceniti; uporaba utemeljenih ocen je nujen del priprave računovodskih izkazov in ne zmanjšuje njihove zanesljivosti. Toda če ni mogoče izdelati razumne ocene, neopredmetenega sredstva ni mogoče pripoznati v bilanci stanja (MRS, 2001, str. 70).

Če je stopnja gotovosti, da se bodo po koncu obravnavanega obračunskega obdobja v zvezi s kako postavko povečale gospodarske koristi podjetja, nezadostna, te postavke ni mogoče šteti kot sredstvo, temveč je odhodek (SRS, 2002, str. 14). To pa ne pomeni, da je ob nastanku izdatka poslovodstvo imelo kak drug namen in ne pridobivanje prihodnjih gospodarskih koristi ali da je bilo poslovodstvo zavedeno (MRS, 2001, str. 71). Če pa se postavka pridobi pri poslovni združitvi, ki je prevzem, je vrednost porabe (všteta v nabavno vrednost prevzema) del zneska, ki se na datum prevzema pripiše dobremu imenu (Odar, 2005, str. 197).

Nekatera neopredmetena dolgoročna sredstva morajo izpolnjevati dodatne kriterije za pripoznanje.

Določbe o odpravi pripoznanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev so po SRS in MRS skoraj povsem enake in določajo, da se pripoznanje posameznega sredstva v knjigovodskih

razvidih in v bilanci stanja odpravi, če se odtuji, če ni več sposobno za uporabo ali če se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih prihodnjih gospodarskih koristi (Štrekelj, 2000, str. 137).

Zaradi lažje obrazložitve bom neopredmetena dolgoročna sredstva v nadaljevanju obravnavala v skladu s SRS 2 v treh vsebinskih sklopih, in sicer: naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine, dolgoročno odložene stroške in dobro ime. Kot posebno točko bom obravnavala neopredmetena sredstva pridobljena v poslovni združitvi, ki jih MRS 38 prav posebej poudarja.

4.3.1 Naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine

Pravice do industrijske lastnine zajemajo (SRS 2.42):

(a) Koncesije. Koncesija je odobritev ali pooblastilo, ki ga da država za izrabo naravnega bogastva ali opravljanje javne službe. Računovodsko se obravnava predvsem nabavna vrednost koncesije.

(b) Patente. Patent je pravica na podlagi izuma. Praviloma ga izrablja lastnik sam in hkrati prepove izkoriščanje drugim, daje v promet poslovne učinke, pridobljene po zavarovanem izumu, in prejema nadomestila, če kdo drug po pogodbi izrablja njegov, s patentom zavarovani izum. Računovodsko se obravnavajo predvsem nabavna vrednost patenta in stroški v zvezi z njegovim nastajanjem.

(c) Licence. Licenca je pravica do uporabe patenta. Računovodsko se obravnava predvsem nabavna vrednost licence, če je plačana vnaprej za daljše obdobje.

(č) Blagovne znamke. Blagovna znamka je pravica, s katero se zavaruje blagovni znak, ki se v gospodarskem prometu uporablja za razlikovanje. Računovodsko se obravnavajo predvsem nabavna vrednost blagovne znamke oziroma stroški in izdatki v zvezi z njeno pridobitvijo.

(d) Podobne pravice. Med podobne pravice lahko štejemo nakup franšiz za uporabo posebnega trgovskega imena ali nudenje določene storitve. Prav tako lahko med podobnimi pravicami obravnavamo avtorske pravice za literarna, glasbena, umetniška in druga dela. Lastniki avtorske pravice imajo izključno pravico za tiskanje, prodajo in distribucijo del, ki jo lahko zagovarjajo pred sodiščem (Dyckman, Dukes, Davis, 1998, str. 598).

Pozorni moramo biti na dejstvo, da tovrstne naložbe izkazujemo med sredstvi zgolj v primeru njihovega nakupa. To pomeni, da podjetje, ki je samo ustvarilo blagovno znamko, te ne more izkazovati med sredstvi. Eden od vzrokov je tudi v tem, da je vrednost blagovne znamke težko določiti. Če pa jo že določimo, njeno izkazovanje med sredstvi ni v skladu z načelom previdnosti, saj blagovna znamka prinaša potencialni dobiček, ki še ni realiziran. Če bi podjetje prodalo pravice iz blagovne znamke, bi tedaj izkazalo ustrezne prihodke (Igličar, Hočevar, 1997, str. 85).

V povezavi z izpolnjevanjem kriterijev za pripoznanje MRS 38 navaja, da za kupljena neopredmetena dolgoročna sredstva navadno velja, da je njihovo vrednost mogoče zanesljivo izmeriti, predvsem če je kupnina v obliki denarja ali denarnih ustreznikov. Standard pojasnjuje, da običajno kupnina kaže pričakovanja, da bodo v podjetje pritekale prihodnje gospodarske koristi, zato je sodilu verjetnosti vedno zadoščeno. SRS 2 pa za naložbe v dolgoročne pravice do industrijske lastnine, za katere prav tako velja, da so pridobljene zunaj podjetja, zahteva izpolnitev dodatnih kriterijev. Taka sredstva se lahko pripoznajo, če (SRS 2.10):

- a) je zaradi uporabe teh pravic mogoče upravičeno pričakovati večletne koristne učinke;
- b) so zneski za pridobitev teh pravic zaračunani naenkrat za več let;
- c) so zneski za pridobitev teh pravic razmeroma veliki in jih ob njihovem nastanku ni mogoče ali ni smiselno obravnavati kot odhodke.

Povzamem lahko, da se glede vključevanja posameznih postavk med lastninske pravice standarda ne razlikujeta. Nekoliko nista enotna glede kriterijev za pripoznanje, saj MRS predpostavlja, da so v primeru nakupa izpolnjeni vsi pogoji za pripoznanje, medtem ko bodo morala neopredmetena dolgoročna sredstva po SRS izpolniti še dodatne kriterije.

4.3.2 Dolgoročno odloženi stroški

Dolgoročno odloženi stroški, ki jih podjetje vsebuje v bilanci stanja dejansko kažejo višino stroškov, ki še niso bili izkazani med odhodki in bodo izkazani v naslednjih letih. Med dolgoročno odložene stroške SRS 2 vključuje dolgoročne organizacijske stroške, dolgoročne stroške razvijanja ter podobne dolgoročno odložene stroške.

Poudariti moram, da MRS 38 pojma dolgoročno odloženi stroški ne pozna. Posledica tega je, da ne omogoča pripoznanja organizacijskih stroškov ter podobnih dolgoročno razmejenih stroškov, kot jih poznajo SRS. Edina postavka dolgoročno razmejenih stroškov, ki jo obravnavata tako SRS kot MRS, so dolgoročni stroški razvijanja. Pri tem moram pojasniti, da MRS 38 tudi v tem primeru govori le o porabi pri razvijanju in ne o stroških. Glede pripoznavanja MRS 38 navaja, da se pripozna neopredmeteno sredstvo, ki izhaja iz razvijanja, SRS 2 pa govori o pripoznavanju stroškov razvijanja. Iz vsebine standarda je nadalje razvidno, da gre le za razlike v pojmovanju, vsebinsko sta standarda glede teh stroškov skladna.

4.3.2.1 Dolgoročni organizacijski stroški

Organizacijski stroški so splošni stroški podjetja v ustanavljanju ali novega dela, ki ga gradi že obstoječe podjetje. To so tudi splošni stroški uvajanja nove dejavnosti ali bistvenega povečanja obsega dejavnosti (Zupančič, 2002, str. 9). To so stroški v zvezi s študijami in raziskavami, odkupom in odškodninami, investicijsko-tehnično dokumentacijo, šolanjem kadrov in podobno (Igličar, Hočevnar, 1997, str. 84).

Organizacijski stroški se po SRS 2 pripoznajo, če:

- a) je mogoče upravičeno pričakovati, da bodo v zvezi z njimi pritekale gospodarske koristi;
- b) se bodo pokrili po začetku delovanja.

V nasprotnem primeru se obravnavajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.

V nasprotju pa je treba zagonske stroške po MRS 38 takoj pripoznati kot odhodke, razen če jih je mogoče pripoznati v nabavni vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev (Vezjak, 2005, str. 14). Zagonske stroške po MRS tvorijo ustanovitveni stroški, kot so pravni in pisarniški stroški, ki nastajajo pri ustanavljanju pravne osebe, vrednost porabe pri otvoritvi novega obrata ali poslovalnice ali vrednost porabe v zvezi z začetkom novega poslovanja ali uvedbo novih proizvodov ali postopkov (MRS 38.69). Standard navaja, da taka poraba ne sme biti pripoznana, ker ne ustvarja neopredmetenega ali drugega sredstva, ki bi lahko bilo pripoznano.

Po SRS 2 se stroški prerazporejajo v poslovni izid v določeni dobi koristnosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, po MRS 38 pa isti stroški vplivajo le na izid tekočega obdobja.

Glede na to, da bodo prva slovenska podjetja morala sestavljati konsolidirane računovodske izkaze že za leto 2005, moram poudariti, da bodo morala organizacijske stroške izločiti iz konsolidiranih računovodskih izkazov. Take stroške bodo morala pripoznati v prenesenem dobičku. MSRP 1 namreč določa, da morajo biti postavke izločene iz računovodskih izkazov, če ne zadoščajo kriterijem za pripoznanje po MRS 38. Prav tako lahko pričakujemo ukinitve takega usredstvenja tudi po SRS, saj ZGD-H zahteva, da SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju s MRS.

4.3.2.2 Dolgoročni stroški razvijanja in znotraj podjetja ustvarjena neopredmetena dolgoročna sredstva

Tako po SRS 2 kot po MRS 38 je potrebno notranji projekt razdeliti na stopnjo raziskovanja in stopnjo razvijanja oziroma na stroške raziskovanja in stroške razvijanja. Dejansko gre za ustvarjanje neopredmetenih sredstev znotraj podjetja, kot to opredeljuje MRS 38.

Stroški raziskovanja nastajajo pri delu, ki lahko pripelje do novega znanstvenega odkritja, znanja in razumevanja. Gre za stroške izvirnega in načrtovanega preiskovanja v pričakovanju novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja (Koletnik, 2004, str. 102). Kot raziskovanje lahko štejemo (MRS 38.56):

- delovanje z namenom pridobiti novo znanje,
- iskanje, ovrednotenje in končna izbira uporabe dosežkov raziskovanja ali drugega znanja,
- iskanje različnih možnih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih, procesih, ureditvah ali storitvah, in
- oblikovanje, načrtovanje, ovrednotenje in končna izbira možnih rešitev novih ali izboljšanih materialov, naprav, itd.

Tako SRS kot MRS zahtevata za stroške raziskovanja takojšnje pripoznanje med odhodki. Za porabo pri raziskovanju podjetje ne more dokazati zadostne verjetnosti, da bodo v prihodnosti pritekale ekonomske koristi, prav tako po MRS 38 ni zagotovila, da bi iz raziskovanja izhajalo razpoznavno neopredmeteno sredstvo.

Stroški razvijanja pa so stroški prenašanja raziskovalnih dosežkov v načrt ali projekt ustvarjanja novih proizvodov in storitev ali bistveno izboljšanje obstoječih, preden se začnejo proizvajati in prodajati (Koletnik, 2004 str. 102). V tem primeru gre lahko za nove ali izboljšane materiale, naprave, proizvode, procese, ureditve ali storitve, preden se začne proizvajanje v poslovne namene (MRS 38.8). Tako lahko v stopnjo razvijanja vključimo (MRS 38.59):

- oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje prototipov in modelov pred začetkom njih rednega proizvodnje in uporabe,
- oblikovanje orodij, vzorcev, kalupov in matric nove tehnologije,
- oblikovanje, konstruiranje in delovanje poskusnega obrata, ki nima gospodarsko utemeljenega obsega za komercialno proizvodnje, in
- oblikovanje, konstruiranje in preizkušanje izbrane možnosti novih ali izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, ureditev in storitev.

Stroške razvijanja lahko podjetje pripozna med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi, če izpolni dodatne kriterije za pripoznanje. Podjetje mora dokazati (SRS 2.13 in MRS 38.57):

- a) izvedljivost strokovnega dokončanja projekta, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo;
- b) namen dokončati projekt in ga uporabljati ali prodati;
- c) zmožnost uporabljati ali odtujiti projekt;
- č) verjetnost gospodarskih koristi projekta, med drugim obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt ali, če se bo projekt uporabljal v podjetju, njegova koristnost;
- d) razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo projekta ter
- e) sposobnost zanesljivo izmeriti stroške, ki se pripisujejo neopredmetenemu sredstvu med njegovim razvijanjem.

V primeru znotraj podjetja ustvarjenih stroškov razvijanja standarda zagovarjata enako stališče, in sicer da je usredstvenje stroškov mogoče. V primeru, da razvojno delovanje ne izpolnjuje dodatnih kriterijev za pripoznanje, ga je potrebno takoj vključiti v odhodke obdobja, v katerem nastane. Če je podjetje na začetku pripoznalo vrednost porabe pri neopredmetenem sredstvu kot odhodek, po MRS 38 podjetje kasneje ne sme pripoznati vrednosti porabe kot dela nabavne vrednosti neopredmetenega sredstva (Kokotec-Novak, 2000, str. 211).

Na tem mestu bi želela poudariti še obravnavo določenih vrst neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki so dejansko rezultat raziskovalno - razvojnega delovanja v podjetju.

Tako SRS 2 kot MRS 38 zahtevata, da se v podjetju ustvarjene blagovne znamke, naslovi publikacij, sezname odjemalcev, kolofoni in vsebinsko podobne postavke pripoznajo kot

odhodki, takrat ko nastanejo. Najpogostejša razlaga je ta, da vrednosti porabe pri njihovem nastajanju ni mogoče razlikovati od stroškov razvijanja poslovanja kot celote.

Primer je lahko poraba pri ustvarjanju blagovne znamke, kot so stroški povezani s pozicioniranjem nove blagovne znamke na trgu (oglaševanje, spodbujanje prodaje). Poraba bo najverjetneje imela pozitivne učinke na ostalo paleto proizvodov, na delovne odnose v podjetju in na učinkovitost zaposlenih. Posledično bo težko razporediti vrednost porabe na posamezne neopredmetene dejavnike in presoditi, kakšen del pripada ustvarjanju blagovne znamke.

Poleg tega se znotraj podjetja ustvarja poraba, brez da bi pri tem prišlo do identifikacije neopredmetenega sredstva. Ta poraba najpogosteje prispeva k vrednosti podjetja kot celote in jo imenujemo znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime. Tako SRS 2 kot MRS 38 ne dopuščata pripoznanja znotraj podjetja ustvarjenega dobrega imena. Razlogov je več, in sicer podjetje ne more zanesljivo izmeriti njegove vrednosti, ni ločljivo od ostalih sredstev podjetja in podjetje ga ne obvladuje (Epstein, Mirza, 2003, str. 313). Znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime vključuje tudi elemente intelektualne lastnine, kot so znanje, odnosi s kupci, komunikacijske mreže in poslovni procesi, ki podjetju dajejo vrednost, vendar so neizmerjeni in niso vključeni v premoženjsko bilanco (Jagrič, 2000, str. 262). V literaturi obstajajo tudi razlage, da je znotraj podjetja ustvarjeno dobro ime razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo podjetja.

Takšne, rekli bi lahko bolj omejujoče določbe glede pripoznavanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev, so seveda utemeljene na predpostavki, da so neopredmetena dolgoročna sredstva zaradi svoje narave primerna oziroma vabljiva za izkazovanje fiktivnih sredstev oziroma skritih izgub (Štrekelj, 2000, str. 137).

4.3.2.3 Podobni dolgoročno odloženi stroški

V tem razdelku so obravnavani posebni primeri dolgoročno odloženih stroškov, ki jih SRS 2 uvršča med neopredmetena dolgoročna sredstva, MSRP pa zanje narekujejo drugačne računovodske rešitve. Ob prvem poročanju po MSRP bodo morala slovenska podjetja za odložene stroške prilagoditi računovodske rešitve mednarodnim standardom. V veliko primerih bodo morala stroške izkazati v prenesenem dobičku, v nekaterih primerih jih bodo morala preklasificirati med druga sredstva.

(A) Stroški najemnin

Med dolgoročno odložene stroške, SRS 2 uvršča tudi odložene stroške dolgoročnega poslovnega najema. V tem primeru najemnik plača najemnino za poslovni najem za več let vnaprej. Ti stroški so postavka dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev, ki ne spada med neopredmetena osnovna sredstva. SRS zato predpisujejo zmanjševanje njihove vrednosti na temeljnem kontu brez uporabe konta popravka vrednosti (Zupančič, 2002, str. 9). Po SRS 2 se torej stroški najemnin usredstviyo.

MRS 38 ne obravnava podobno odloženih stroškov poslovnega najema. Prav tako tudi MRS 17 ne podaja možnosti usredstvenja takih stroškov med neopredmetenimi sredstvi.

(B) Naložbe v tuja opredmetena osnovna sredstva

Med neopredmetena dolgoročna sredstva štejejo SRS vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva, ki imajo naravo investicij in so sklenjena na podlagi pogodb. V največ primerih gre za stroške prenavljanja poslovnih prostorov, ki so nujno potrebni za opravljanje dejavnosti.

V praksi se pri tovrstnih stroških pojavljajo določeni praktični problemi, saj se med najemnikom in najemodajalcem sklepajo različne pogodbe. Velikokrat je v pogodbah dogovorjeno, da se zneski, povezani z najemnikovimi vlaganji v najeto osnovno sredstvo, poračunajo z najemnino. V tem primeru gre le za način plačevanja najemnine in se zato izkaže le strošek najemnine po posameznih obračunskih obdobjih (Zupančič, 2002a, str. 47). V primeru, ko iz najemne pogodbe ni razvidno, kako vlaganja vplivajo na velikost najemnine ali v primeru, ko je najemnina fiksna in neodvisna od kasnejših vlaganj, se taki stroški lahko usredstviijo med neopredmetena dolgoročna sredstva.

MRS stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva ne obravnavajo kot neopredmetena sredstva.

4.3.3 Dobro ime

Dobro ime, pridobljeno v poslovni združitvi, je plačilo, ki ga da prevzemnik v pričakovanju prihodnjih gospodarskih koristi od sredstev, ki jih ni mogoče posamič razpoznati in ločeno pripoznati. Prihodnje gospodarske koristi so lahko posledica sinergije med pridobljenimi razpoznavnimi sredstvi ali sredstvi, ki posamič niso pripoznana v računovodskih izkazih, vendar je prevzemnik zanje pripravljen plačati pri poslovni združitvi (MRS 38.11).

Dobro ime se pripozna, če obstaja presežek plačane nabavne vrednosti nad čisto pošteno vrednostjo premoženja prevzetega podjetja. Dobro ime je tista končna postavka, ki je podjetje ne more utemeljeno razporediti med pridobljena sredstva.

Po SRS se dobro ime pripozna v izkazih prevzemnika, le če prevzeto podjetje preneha obstajati kot samostojna pravna oseba. V primeru, da to ne preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, se dobro ime pripozna le v konsolidiranih računovodskih izkazih. Podobno se dobro ime po MRS lahko pripozna pri vseh poslovnih združitvah, tudi pri prevzemih. V tem pogledu sta standarda skladna.

Na tem mestu velja poudariti, da bodo morala slovenska podjetja ob prehodu na MSRP nekoliko prilagoditi knjigovodsko vrednost dobrega imena, saj bodo morala izločiti določena neopredmetena dolgoročna sredstva ali jih ločeno pripoznati, glede na to, kako izpolnjujejo sodila za pripoznanje po MRS 38. Učinek se bo pripoznal v povečanju ali zmanjšanju dobrega

imena. Dobro ime bo moralo biti ob prehodu na MSRP preizkušeno za oslabitev po MRS 36 (Čuček, 2005, str. 81).

4.3.4 Neopredmetena dolgoročna sredstva, pridobljena v poslovni združitvi

V razdelku želim poudariti specifične rešitve za pripoznanje neopredmetenih sredstev pridobljenih v poslovnih združitvah, ki so po MRS 38 in MSRP 3 zelo podrobno obravnavane. Ravno potreba po rešitvah za računovodsko obravnavanje poslovnih združitvev je spodbudila prenovo MRS 38 leta 2004.

Bistvena razlika med SRS 2 in MRS 38 je v tem, da MRS 38 veliko širše pripoznava neopredmetena dolgoročna sredstva pridobljena v poslovnih združitvah (Vezjak, 2005, str. 14). Podjetje ne bo smelo več kopičiti vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev v postavki dobrega imena, saj osnutek MRS 38 zahteva določitev poštene vrednosti za vsako posamezno neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki se jasno razlikuje od dobrega imena (Zadel, 2003, str. 17).

V nasprotju s tem, se je potrebno za neopredmetena sredstva pridobljena v poslovnih združitvah po SRS 2 zgledovati po členu 2.5, ki navaja, da se morajo pridobljena sredstva pripoznati po pošteni vrednosti. Dejansko standard ne navaja, ali gre za sredstva, ki jih je prevzeto podjetje že izkazovalo v svojih računovodskih izkazih, ali pa se nanaša na vsa razpoznavna sredstva prevzetega podjetja (kot to določa MSRP 3), katerim je mogoče izmeriti pošteno vrednost. Računovodska rešitev bo zato odvisna od obrazložitve člena 2.5, ki jo bo sprejelo poslovodstvo. V primeru, da bo pripoznalo vsa sredstva, katerim je mogoče določiti pošteno vrednost, razlik med MRS in SRS ne bo.

Po MSRP 3 je nabavna vrednost neopredmetenega sredstva pridobljenega v poslovni združitvi njegova poštena vrednost na dan prevzema. Poštena vrednost neopredmetenega sredstva kaže tržna pričakovanja o verjetnosti, da bodo v podjetje pritekale pričakovane prihodnje gospodarske koristi, ki jih omogoča sredstvo. Z drugimi besedami, učinek verjetnosti se kaže v merjenju poštene vrednosti neopredmetenega sredstva. Zato se šteje, da je sodilu verjetnosti za pripoznanje neopredmetenega sredstva, pridobljena v poslovnih združitvah, vedno zadoščeno (MRS 38.33).

Neopredmeteno sredstvo pridobljeno v poslovni združitvi mora:

- a) ustrezati opredelitvi neopredmetenega sredstva in
- b) njegovo pošteno vrednost je mogoče zanesljivo izmeriti.

Na prvi pogled izgleda, da takemu sredstvu ni potrebno zadostiti kriterija verjetnosti o toku prihodnjih gospodarskih koristih, vendar standard utemeljuje, da je ta kriterij vsebovan v sami zahtevi po merjenju neopredmetenega sredstva po pošteni vrednosti.

Edine okoliščine, ko poštene vrednosti v poslovni združitvi pridobljenega neopredmetenega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti so, ko neopredmeteno sredstvo izhaja iz pravnih pravic ali drugih pogodbenih pravic in (MRS 38.38), in:

- ni ločljivo ali
- je ločljivo, vendar ni nobenih pojavov ali dokazila o menjalnih poslih za ista ali podobna sredstva, in bi bilo ocenjevanje poštene vrednosti sicer odvisno od nemerljivih spremenljivk.

MRS 38 na primer dopušča usredstvenje potekajočega raziskovalno-razvojnega projekta, blagovne znamke, imena spletnih domen, sezname kupcev, tihe dogovore, itd. Dobro ime naj bi tako bilo tista končna preostala vrednost, ki je ni mogoče razporediti na razpoznavna sredstva.

Opozoriti želim na dejstvo, da bodo morala podjetja pri prevzemu MSRP paziti na določene prilagoditve. Po MSRP 1 bo potrebno:

- izločiti oziroma prerazporediti neopredmetena dolgoročna sredstva pridobljena v poslovni združitvi, ki po MSRP ne zadoščajo kriterijem za pripoznanje; pripoznati jih bodo morala v postavki dobro ime (npr. usredstveni organizacijski stroški prevzetega podjetja);
- ločeno pripoznati neopredmetena dolgoročna sredstva, pridobljena v poslovni združitvi, ki so bila po prejšnjih računovodskih pravilih (SRS) pripoznana v dobrem imenu, po MSRP pa zadostujejo kriterijem za pripoznanje (npr. s poslovno združitvijo pridobljeni potekajoči raziskovalno-razvojni projekt).

4.4 Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Uvod v SRS in Okvirna navodila v MSRP podobno obravnavata vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

- *Izvirna vrednost* je znesek plačanih denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov ali pa poštena vrednost nadomestila, danega v trenutku nakupa, da bi podjetje prišlo do sredstev. Izvirna vrednost je pri neopredmetenem dolgoročnem sredstvu *nabavna vrednost*.
- *Dnevna ali nadomestitvena vrednost* je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanjosti kupili enaka ali enakovrstna sredstva.
- *Iztržljiva vrednost* je znesek denarnih sredstev ali njihovih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanjosti pridobiti s prodajo sredstev na običajen način. Kot iztržljivo vrednost lahko obravnavamo tudi *pošteno vrednost*, ki je znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu. V povezavi z neopredmetenim dolgoročnim sredstvom se pojavi izraz *čista prodajna vrednost* oziroma poštena vrednost zmanjšana za stroške prodaje, ki označuje znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama,

zmanjšanim za stroške prodaje. To vrednost je mogoče upoštevati kot *nadomestljivo vrednost* sredstva.

- *Sedanja vrednost* je diskontirana vrednost presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, ustvarjenega po pričakovanju z enim ali več sredstvi pri običajnem poslovanju podjetja. Kot sedanja vrednost se lahko v povezavi z neopredmetenimi sredstvi obravnava *vrednost pri uporabi*, ki je sedanja vrednost ocenjenega presežka prihodnjih prejemkov nad izdatki, za katerega se pričakuje, da se bo pojavil pri nadaljnji uporabi sredstva in iz njegove odtujitve konec njegove dobe koristnosti. Vrednost pri uporabi je mogoče šteti kot *nadomestljivo vrednost* sredstva.
- *Knjigovodska vrednost* je vrednost, po kateri je osnovno sredstvo prikazano v računovodskih razvidih in tudi v bilanci stanja. Opredeljena je kot *neodpisana vrednost* sredstva, ki je razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu.

Zaradi vse večjega uveljavljanja predpostavke poštene vrednosti in dinamičnega računovodstva, pridobivata poštena vrednost in nadomestljiva vrednost vse večji pomen. Medtem ko sta v Uvodu v SRS obravnavani le v povezavi z ostalimi vrednostmi, jih MSRP v svojih Okvirnih navodilih sploh ne omenjajo.

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se ob začetku izkazuje po nabavni vrednosti. Knjigovodski del računovodstva mora zanj vzpostaviti razvide, iz katerih sta vidna posebej nabavna vrednost in posebej nabrani popravek vrednosti. V bilanci stanja se zanj izkazuje le neodpisana vrednost kot razlika med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti (Turk et al., 2004, str. 130). Posebej so obravnavani nekateri dolgoročno razmejeni stroški, ki se zmanjšujejo le na temeljnem kontu (Zupančič, 2002, str. 37).

4.4.1 Začetno računovodsko merjenje ločeno pridobljenih neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V nabavno vrednost se všttevajo tudi uvozne in nevračljive nakupne dajatve. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi obresti do nastanka neopredmetenega dolgoročnega sredstva (SRS 2.17). Kljub temu, da v členu to ni navedeno, se v nabavno vrednost štejejo tudi neposredni stroški nakupa, kot jih opredeljuje Uvod v SRS.

MRS 38 nabavno vrednost kupljenih neopredmetenih dolgoročnih sredstev opredeljuje veliko bolj podrobno, vendar vsebinsko všteva enake postavke kot SRS 2. Za usredstvenje stroškov obresti standard zahteva izpolnjevanje določb iz MRS 23 – Stroški izposojanja. Podrobneje opredeljuje neposredne stroške nakupa, ki so lahko (MRS 38.28):

- stroški zaslužkov zaposlencev, ki izhajajo neposredno iz usposodbitve sredstva za nameravano uporabo;
- honorarji, ki izhajajo neposredno iz usposodbitve sredstva za nameravano uporabo;

- stroški preizkušanja ali sredstvo pravilno deluje.

MRS 38 določa, da se pripoznavanje stroškov zaključi, ko neopredmeteno dolgoročno sredstvo doseže stanje, da lahko deluje tako, kot je nameravalo poslovodstvo. Vsi kasnejši stroški se vključijo med odhodke obdobja.

Z zamenjavo pridobljeno neopredmeteno dolgoročno sredstvo

Sredstvo se lahko zamenja za nedenarna sredstva ali sredstvo, lahko se zamenja s kombinacijo sredstev in denarja, prav tako se lahko zamenja za vrednostne papirje.

Nabavna vrednost z zamenjavo pridobljenega neopredmetenega dolgoročnega sredstva se izmeri po njegovi pošteni vrednosti. Če je bilo pridobljeno z zamenjavo za lastne delnice ali druge vrednostne papirje, se izkazuje po svoji pošteni vrednosti ali po pošteni vrednosti danih vrednostnih papirjev, in sicer tisti, ki je jasneje določljiva (SRS 2.18).

Prav tako se po pošteni vrednosti meri z zamenjavo pridobljeno neopredmeteno sredstvo po MRS 38, in sicer po jasneje določljivi izmed obeh vrednosti, danega in prejetega sredstva. V primeru zamenjave za vrednostne papirje sta standarda enotna. Poleg tega pa MRS 38 omogoča, da če se pridobljeno sredstvo ne meri po pošteni vrednosti, se njegova nabavna vrednost meri po knjigovodski vrednosti danega sredstva. To pa se zgodi v primeru, ko poštenih vrednosti prejetega ali danega sredstva ni mogoče zanesljivo izmeriti ali ko menjalni posel nima trgovalne vsebine. V tem primeru podjetje ne bo prejelo bistveno večjih koristi od pridobljenega sredstva, kot bi jih, če bi obdržalo staro sredstvo.

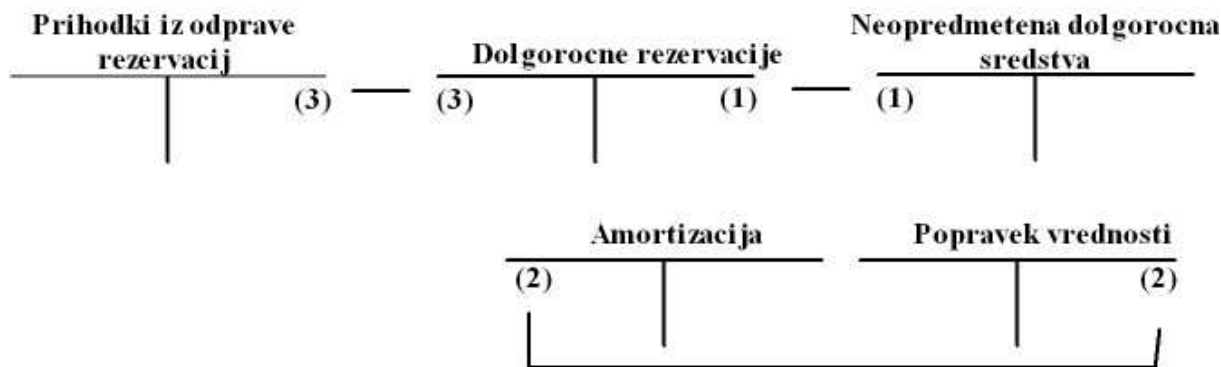
Ta rešitev v SRS 2 ni predvidena. SRS 2 namreč ne obravnava zamenjav neopredmetenega dolgoročnega sredstva za druga nedenarna sredstva, ki niso vrednostni papirji. Tako rešitev za opredmetena osnovna sredstva omogoča SRS 1.13, ki obravnava tudi zamenjave opredmetenih osnovnih sredstev za druga opredmetena osnovna sredstva. V tem primeru je možno pripoznati pridobljeno sredstvo po neodpisani vrednosti danega sredstva. SRS 2 je iz tega vidika omejujoč in v določenem pogledu konservativen, saj ne predvideva, da bi se z neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi lahko trgovalo. Menim, da bo take rešitve v prihodnosti potrebno prevzeti iz MRS.

Pridobitev z državno podporo

V nekaterih primerih podjetje lahko pridobi neopredmeteno dolgoročno sredstvo z državno podporo, lahko brez plačila ali z neznatno kupnino.

SRS 2.18 opredeljuje, da se z državno podporo pridobljeno sredstvo pripozna po nabavni vrednosti, če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti. V primeru zastoj pridobljenega osnovnega sredstva mora podjetje po SRS 10.3 izkazati dolgoročne rezervacije v zvezi z državnimi podporami in donacijami, prejetimi za pridobitev osnovnih sredstev, torej tudi za pridobitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Dolgoročne rezervacije se zmanjšujejo za stroške amortizacije v dobro prihodkov, kot kaže naslednja slika.

Slika 1: Brezplačno pridobljeno neopredmeteno dolgoročno sredstvo



- Opombe: 1 = pridobitev opreme
2 = obračun amortizacije
3 = zmanjšanje dolgoročnih rezervacij

Vir: Zupančič, 2002a, str. 39.

Po MRS 38 podjetje lahko izbira med pripoznanjem sredstva po pošteni vrednosti ali nominalni vrednosti. Pri tem je potrebno nominalno vrednost povečati za vrednost porabe pri pripravljanju sredstva za nameravano uporabo. V povezavi z državnimi podporami je potrebno upoštevati MRS 20 - Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči, ki zahteva, da se podpore, povezane z amortizirljivimi sredstvi, navadno pripoznavajo kot prihodki v obdobjih in zneskih, v katerih se obračuna tudi amortizacija teh sredstev. Določila so torej ista kot po SRS.

4.4.2 Začetno računovodsko merjenje dolgoročno odloženih stroškov

4.4.2.1 Dolgoročni organizacijski stroški

Nabavno vrednost organizacijskih stroškov sestavljajo stroški študij in izdelovanja dokumentacije za delovanje podjetja ali njegove nove enote, stroški strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja ter stroški plač in drugi stroški na pripravljalni stopnji oziroma pred začetkom normalnega delovanja podjetja ali njegove enote; povezani so z usposabljanjem podjetja za normalno delovanje (Koletnik, 2004, str. 102). Organizacijske stroške sestavljajo še stroški zavarovanj in obresti od dobljenih posojil, s katerimi se financira pripravljalna stopnja, ter podobni stroški.

Začetno računovodsko merjenje v okviru neopredmetenih dolgoročnih sredstev obravnava le merjenje po SRS 2, po MRS 38 ti stroški ne izpolnjujejo sodil za pripoznanje.

Zgled 1: Začetno računovodsko merjenje organizacijskih stroškov po SRS 2 in MRS 38

Podjetje je pred uvedbo nove dejavnosti naročilo izdelavo tržne raziskave v vrednosti 1.000 d.e. Raziskava je pokazala, da obstaja povpraševanje po novih izdelkih, zato se je podjetje odločilo pognati dejavnost.

Po SRS 2 se je podjetje odločilo usredstviti stroške raziskave in določilo dobo koristnosti 5 let, medtem ko po MRS 38 podjetje stroškov ne sme usredstviti. Nabavna vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva po SRS je 1.000 d.e., po MRS 38 pa je učinek na povečanje neopredmetenih sredstev v bilanci stanja 0 d.e. Glede na to, da je podjetje stroške po SRS 2 razmejilo na 5 let, po MRS pa jih je takoj pripoznalo med odhodki, je učinek na poslovni izid v naslednjih petih letih naslednji:

	Nabavna vrednost NDS	Poslovni izid - 1. leto	Poslovni izid - 2. leto	Poslovni izid - 3. leto	Poslovni izid - 4. leto	Poslovni izid - 5. leto
SRS	1.000	-200	-200	-200	-200	-200
MRS	0	-1.000	0	0	0	0

Iz analize sledi, da bo podjetje, ki sestavlja računovodske izkaze po MSRP, imelo v prvem obračunskem obdobju veliko večjo izgubo iz naslova organizacijskih stroškov, kot podjetje, ki sestavlja računovodske izkaze po SRS. Poslovnoizidni odtoki bodo po SRS enakomerni in se bodo pojavljali v dobi koristnosti sredstva, po MRS pa bo odtok enkratne narave, stroški pa ne bodo imeli vpliva na naslednja poslovna obdobja.

4.4.2.2 Dolgoročni stroški razvijanja

Ker gre pri razvojnem delovanju dejansko za nastanek neopredmetenega dolgoročnega sredstva znotraj podjetja, SRS 2.19 določa, da nabavno vrednost tvorijo stroški, ki jih povzroči njegova zgraditev ali izdelava, in posredni stroški njegove zgraditve ali izdelave, ki mu jih je mogoče pripisati. Ne tvorijo je stroški, ki niso povezani z njegovo zgraditvijo ali izdelavo, in stroški, ki jih trg ne prizna, lahko pa jo tvorijo obresti od posojil za njegovo zgraditev ali izdelavo in usposobitev za uporabo.

Stroški zgraditve in izdelave so dejansko stroški razvijanja, ki jih sestavljajo plače zaposlenecv pri razvojnem delovanju, stroški materiala in storitev, uporabljenih pri razvojnem delovanju, amortizacija opreme in pripomočkov v obsegu, v katerem se uporabljajo pri razvojnem delovanju, posredni stroški, povezani z razvojnem delovanjem, amortizacija patentov in licenc ter drugi stroški v zvezi z razvojnem delovanjem (SRS 2.44). Mednje lahko štejemo tudi stroške obresti.

Enako opredeljujejo nabavno vrednost znotraj podjetja pridobljenega neopredmetenega sredstva tudi MRS, zato med standardoma ni razlik, kar prikazujem v naslednjem zgledu.

Zgled 2: Začetno računovodsko merjenje stroškov razvoja po SRS 2 in MRS 38

Podjetje je razvilo novo vrsto smuči, ki pomembno izboljšujejo tehniko vožnje. Pri patentnem uradu je zaščitilo nov proizvod. Od trenutka, ko je neopredmeteno sredstvo zadostilo sodilom za pripoznanje do usposobitve sredstva za nameravano uporabo, je podjetje imelo naslednje stroške:

- plače delavcev v razvojnem oddelku v višini 2.000 d.e.,
- stroške materiala za oblikovanje in preizkušanje prototipov smuči v višini 1.500 d.e.,
- stroške amortizacije stroja, ki je proizvajal prototipe v višini 200 d.e.,

- stroške za registracijo patenta v višini 1.000 d.e.

Izračun nabavne vrednosti tako pridobljenega neopredmetenega dolgoročnega sredstva je:

$$\text{SRS 2} = 2.000 + 1.500 + 200 + 1.000 = 4.700 \text{ d.e.}$$

$$\text{MRS 38} = 2.000 + 1.500 + 200 + 1.000 = 4.700 \text{ d.e.}$$

4.4.3 Začetno računovodsko merjenje dobrega imena in v poslovni združitvi pridobljenih neopredmetenih sredstev

Poslovna združitev lahko nastane v skladu z MSRP 3 z (Čuček, 2005, str. 79):

- nakupom kapitala drugega podjetja,
- nakupom vseh čistih sredstev drugega podjetja,
- prevzemom dolgov drugega podjetja,
- nakupom dela čistih sredstev podjetja.

Pri tem lahko nastane le en poslovni subjekt, če prevzeto podjetje preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, ali več poslovnih subjektov. Z vidika primerjave med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi se bom omejila le na prevzem, ko prevzeto podjetje preneha obstajati, saj bi drugače morala poseči v področje uskupinjevanja, ki že presega namen diplomskega dela.

Pri poslovni združitvi lahko prevzemnik pripozna v svojih računovodskih razvidih naslednja neopredmetena dolgoročna sredstva:

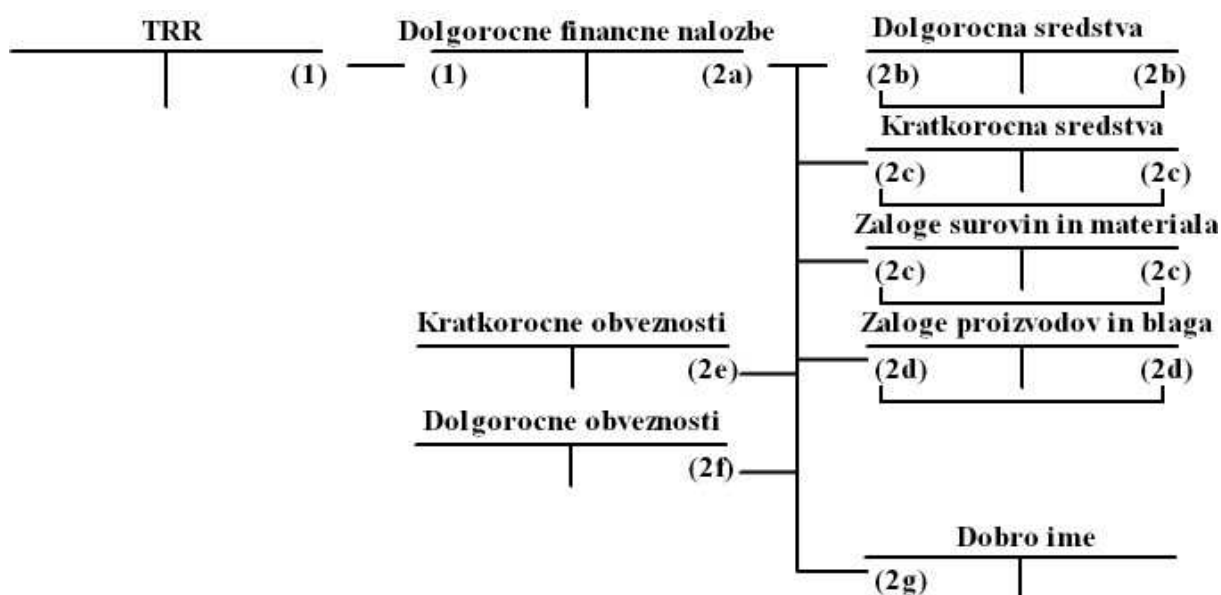
- dobro ime in
- neopredmetena dolgoročna sredstva pridobljena v poslovni združitvi.

Dobro ime se po SRS 2 izmeri kot presežek nabavne vrednosti prevzetega podjetja nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolgove. Nabavna vrednost prevzetega podjetja obsega (MSRP 3.24):

- a) pošteno vrednost, na datum zamenjave, danih sredstev, nastalih ali prevzetih dolgov in kapitalskih inštrumentov, ki jih izda prevzemnik v zameno za obvladovanje prevzetega podjetja; in
- b) vse stroške, ki jih lahko neposredno pripišemo poslovni združitvi.

Od nabavne vrednosti mora podjetje odšteti pošteno vrednost pridobljenih sredstev in pošteno vrednost pridobljenih dolgov. Jasen in razumljiv prikaz začetne računovodske izmere dobrega imena po SRS 2 daje naslednja slika.

Slika 2: Prikaz začetnega računovodskega merjenja dobrega imena po SRS



Opombe: 1 = pogodbeni znesek kupnine

2 = prevzem sredstev kupljenega podjetja (2a – 2f = poštena vrednost prevzetih sredstev in obveznosti; 2g = dobro ime)

Vir: Hieng, 2005, str. 62.

MSRP 3 upošteva pri izračunu vrednosti dobrega imena tudi pogojne obveznosti. Te so opredeljene kot obveznosti, ki niso priznane, ker bo njihov obstoj potrdila šele pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti. Če primerjam določila obeh standardov lahko ugotovim, da bo dobro ime po MSRP priznано v višjem znesku kot po SRS. Po mednarodnih standardih bo dobro ime višje za vrednost pogojnih obveznosti, kot je dokazano v naslednjem zgledu.

Zgled 3: Začetno računovodsko merjenje dobrega imena po SRS in MRS

Kupnina, ki jo podjetje A plača za nakup podjetja B znaša 1.000 d.e. Poštena vrednost sredstev podjetja B znaša 800 d.e., dolgov 400 d.e. in pogojnih obveznosti 200 d.e. Dobro ime izračunano po obeh standardih znaša:

Dobro ime (po SRS) = 1.000 d.e. – (800 d.e. – 400 d.e.) = 600 d.e.

Dobro ime (po MRS) = 1.000 d.e. – (800 d.e. – 400 d.e. – 200 d.e.) = 800 d.e.

Opozoriti moram, da tudi v tem primeru lahko prihaja do različnih obrazložitev člena 2.5, po katerem se dolgovi prevzetega podjetja priznajo po pošteni vrednosti. V tem primeru, bi se tudi pogojne obveznosti iz MSRP 3 lahko šteli med dolgove, če bi bilo mogoče izmeriti njihovo pošteno vrednost. V tem primeru razlik v začetni izmeri dobrega imena po SRS in MSRP ne bi bilo, torej bi bila vrednost dobrega imena enaka.

Pogojne obveznosti so v praksi lahko vezane tudi na prenehanje poslovanja podjetja, zato se ob prevzemu takega podjetja dejansko prerazvrstijo med običajne obveznosti. V tem primeru se tudi po SRS 2 morajo vključiti v dobro ime, ne glede na obrazložitev člena 2.5.

Druga pomembna postavka neopredmetenih dolgoročnih sredstev pridobljenih v poslovni združitvi so neopredmetena dolgoročna sredstva prevzetega podjetja, ki jih prevzemnik vključi v svoje računovodske razvide.

Kot sem že v poglavju pripoznavanja omenila, SRS 2 zahtevajo, da se pridobljena neopredmetena dolgoročna sredstva izmerijo po pošteni vrednosti. Pri tem obstaja dilema ali se med sredstva vključijo le že pripoznana sredstva ali se člen 2.5 razume širše in se zato vključijo vsa razpoznavna sredstva, torej tudi tista, ki v prevzetem podjetju niso zadostovala sodilom za pripoznanje (npr. znotraj podjetja ustvarjen seznam odjemalcev), vendar se njihova poštena vrednost na dan prevzema lahko izmeri.

MSRP 3 in MRS 38 veliko bolj podrobno in natančno obravnavata sredstva, pridobljena pri poslovnih združitvah, saj jasno navajata, da se lahko pripoznajo vsa razpoznavna sredstva. Nabavna vrednost v poslovni združitvi pridobljenega neopredmetenega dolgoročnega sredstva je tudi po MSRP enaka pošteni vrednosti. Pošteno vrednost je mogoče določiti na podlagi (MRS 38.39-38.41):

- objavljene tržne cene na delujočem trgu, ki je običajno trenutna ponujena cena;
- zneska, ki bi ga podjetje na datum prevzema plačalo v preišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zasnovanem na najboljših razpoložljivih informacijah. Podjetje pri tem upošteva izide zadnjih podobnih poslov;
- znotraj podjetja razvitih metod za merjenje vrednosti sredstva (uporaba večkratnikov ali diskontiranje ocenjenih prihodnjih čistih denarnih tokov).

S primerom želim osvetliti nejasnosti, ki se lahko pojavijo pri začetnem računovodskem merjenju tako pridobljenih neopredmetenih sredstev in dobrega imena.

Zgled 4: Pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in dobrega imena pridobljenih v poslovni združitvi po SRS in MSRP

Nabavna vrednost poslovne združitve znaša 2.000 d.e. Podjetje pri tem prevzame dolg s pošteno vrednostjo 1.200 d.e. (predpostavimo, da podjetje nima pogojnih obveznosti) in pridobi sredstva, razen neopredmetenih dolgoročnih sredstev, s pošteno vrednostjo 1.500 d.e. Pri tem prevzame tudi dve neopredmeteni dolgoročni sredstvi:

- patent, ki ga je prevzeto podjetje kupilo in pripoznalo v poslovnih knjigah. Njegova poštena vrednost je 300 d.e.; in
- znotraj podjetja ustvarjen seznam odjemalcev, ki ga prevzeto podjetje v skladu s sodili za pripoznanje ni smelo razkriti v računovodskih razvidih. Njegova poštena vrednost je 400 d.e.

Pripoznana neopredmetena dolgoročna sredstva so:

SRS: patent v višini 300 d.e.

MSRP: patent v višini 300 d.e. in seznam odjemalcev v višini 400 d.e.

V primeru, da se prevzemnik odloči za pripoznanje le tistih sredstev, ki jih je prevzeto podjetje že izkazovalo v svojih računovodskih izkazih, znotraj podjetja ustvarjenega seznama

odjemalcev ne bo pripoznalo. Njegova vrednost bo dejansko vključena v pripoznano dobro ime:

$$\text{Dobro ime po SRS} = 2.000 - (1.500 + 300 - 1.200) = 1.400 \text{ d.e.}$$

$$\text{Dobro ime po MSRP} = 2.000 - (1.500 + 300 + 400 - 1.200) = 1.000 \text{ d.e.}$$

Če se podjetje odloči pripoznati vsa razpoznavna sredstva po pošteni vrednosti, bo seznam odjemalcev pripoznalo, zato razlik v izračunu dobrega imena ne bo. Tako obrazložitev člena SRS 2.5 lahko podpre tudi s primerom znotraj podjetja ustvarjene blagovne znamke. Prevzeto podjetje je v skladu s členom 2.14 pripoznalo med odhodki blagovno znamko, ki jo je samo ustvarilo. Ob prevzemu je taka blagovna znamka za prevzemnika ločeno pridobljeno neopredmeteno sredstvo, zato jo je smiselno pripoznati med obstoječimi sredstvi, če je njena poštena vrednost izmerljiva.

4.4.4 Model prevrednotenja

Razliki med standardoma sta tudi v nadaljnjem merjenju neopredmetenega dolgoročnega sredstva po začetnem pripoznanju. MRS 38 namreč dopušča:

(a) normno rešitev: nabavna vrednost, zmanjšana za amortizacijo in vse akumulirane izgube zaradi oslabitve; ali

(b) dovoljeno drugačno rešitev: prevrednotena (revalorizirana) vrednost, zmanjšana za kasnejšo akumulirano amortizacijo in vsako kasnejšo akumulirano izgubo zaradi oslabitve.

Po SRS 2 je dovoljena le normna rešitev, in sicer po začetnem pripoznanju neopredmetenega dolgoročnega sredstva po nabavni vrednosti se njegova knjigovodska vrednost zmanjšuje za obračunano amortizacijo in morebitne izgube zaradi oslabitve.

Po modelu prevrednotenja je prevrednotena vrednost sredstva njegova poštena vrednost. Ko se podjetje odloči uporabiti ta model, morajo biti prevrednotenja dovolj redna, da se knjigovodska vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva bistveno ne razlikuje od njegove poštene vrednosti na dan bilance stanja. Pogoji, da podjetje lahko uporabi model prevrednotenja je, da obstaja za neopredmeteno dolgoročno sredstvo delujoči trg, na katerem je možno ugotoviti pošteno vrednost. Če se sredstvo obračuna po modelu prevrednotenja, se morajo tudi ostala sredstva iz njegove skupine obračunati po istem modelu, razen če za ta sredstva ni delujočega trga. Model prevrednotenja zahteva, da se sredstvo pripozna po nabavni vrednosti in se šele nato prevrednoti.

Določbe standarda omogočajo, da se za sredstvo, za katerega je bil sprva pripoznan le del nabavne vrednosti, uporablja model prevrednotenja za celotno sredstvo. V primeru razvojnih stroškov se ti začnejo pripoznavati šele, ko zadostijo sodilom. Torej se v nekaterih primerih pripozna le del celotne porabe za neopredmeteno dolgoročno sredstvo nastalo v podjetju. Model prevrednotenja omogoča, da se prevrednoti celotno sredstvo nastalo v podjetju, zato je

posledično v njegovo prevrednoteno vrednost všteta tudi poraba, ki ni zadoščala sodilom za pripoznanje.

Model prevrednotenja omogoča prilagajanje knjigovodske vrednosti sredstva navzgor, torej na pošteno vrednost, kar po SRS 2 ni dopustno. Ob tem želim poudariti, da model temelji na delujočem trgu za neopredmeteno dolgoročno sredstvo, za katerega oba standarda pojasnjujeta, da se v določenih primerih lahko določi. Kljub temu je iz razvitih računovodskih rešitev razvidno, da SRS 2 gleda na to predpostavko bolj konservativno in omejujoče. Standard namreč v skladu s členom 2.28 ne omogoča krepitve neopredmetenega dolgoročnega sredstva, kar pa je po MRS 38 dopustno v okviru modela prevrednotenja.

4.5 Amortiziranje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Pripoznavanje neopredmetenega dolgoročnega sredstva v računovodskih razvidih temelji na pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristih, ki naj bi pritekale postopoma in v večletnem obdobju. Hkrati s koristmi, pa se v zvezi z neopredmetenim dolgoročnim sredstvom pojavljajo tudi stroški, ki izhajajo iz njegove obrabe. Obraba sredstva se postopoma prenaša na poslovne učinke kot strošek amortizacije.

Z amortiziranjem želijo podjetja doseči naslednje (Pučko, Rozman, 1996, str. 95):

- zagotoviti enostavno reprodukcijo - to pomeni vnovično nabavo ali zamenjavo izrabljenih delovnih sredstev. To lahko dosežejo z amortiziranjem tako, da zaračunavajo vrednostno izraženo obrabo delovnih sredstev proizvodom ali storitvam, ki so jih s pomočjo teh delovnih sredstev izdelali ali opravili. Če te vrednosti ne ugotovijo pravilno, ne bo mogoče zagotoviti novega osnovnega sredstva s podobnimi značilnostmi; in
- omogočiti stvarnejše ugotavljanje stroškovne cene poslovnih učinkov – to pomeni, da se v vrednosti poslovnega učinka upoštevajo tudi stroški delovnih sredstev in se s tem zagotovi stvarnejši ekonomski izid.

SRS so za stroške amortizacije izoblikovali ločen standard – SRS 13 – Stroški amortizacije, MRS pa obravnavajo amortiziranje neopredmetenih sredstev v okviru MRS 38.

Amortizirljiva sredstva

Amortizirljiva sredstva so sredstva, ki se uporabljajo v obdobju, daljšem od enega leta, imajo omejeno dobo koristnosti in so namenjena uporabi in proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov (SRS 13.28).

Po SRS 2 spadajo med amortizirljiva sredstva vsa neopredmetena dolgoročna sredstva, razen podobnih dolgoročno odloženih stroškov, katerih vrednost se zmanjšuje na temeljnem kontu, in razen neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki še niso na voljo za uporabo. Zanje se torej ne obračunava amortizacija. Primer je vnaprej plačana najemnina.

Po MRS 38 se prav tako amortizirajo vsa neopredmetena sredstva, razen neopredmetena dolgoročna sredstva z nedoločeno dobo koristnosti, neopredmetena dolgoročna sredstva, ki niso še na voljo za uporabo in dobro ime.

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se tako po SRS 2 kot po MRS 38 prične amortizirati, ko je sredstvo na voljo za uporabo.

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se amortizira v višini amortizirljivega zneska, ki se ugotovi po odštetju preostale vrednosti. Standarda sta glede preostale vrednosti enotna, saj pojasnjujeta, da je ta določljiva, če (SRS 2.25):

- a) obstaja obveza druge stranke za nakup takega sredstva na koncu njegove dobe koristnosti;
- b) za sredstvo obstaja delujoči trg, na katerem je mogoče ugotoviti preostalo vrednost takega sredstva in obstaja verjetnost, da bo tak trg obstajal tudi ob koncu dobe koristnosti sredstva.

Doba koristnosti

Z začetkom amortiziranja se posameznim sredstvom določi doba koristnosti, v kateri jih bo pravna oseba predvidoma uporabljala. Ta doba je odvisna od (Zupančič, 2004, str. 35):

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

Ob tem lahko dodam, da je doba koristnosti pri nekaterih neopredmetenih dolgoročnih sredstvih težko določljiva (dobro ime ali zagonski stroški), včasih nedoločljiva. V nekaterih primerih je namreč težko trditi, da podjetje ne bo pridobivalo koristi od takih neopredmetenih sredstev med celotnim svojim poslovanjem. Tako stališče so prevzeli MRS.

SRS 2 zahteva za vsa neopredmetena dolgoročna sredstva, da imajo določljivo dobo koristnosti. Doba koristnosti za pravice, pridobljene za določeno obdobje, ne more presegati dobe pravne pravice, razen če je pravico možno obnoviti in je obnovitev gotova (SRS 2.22). Standard dodatno zahteva, da se dobro ime amortizira v petih letih, doba koristnosti pa je mogoče z utemeljitvami podaljšati na največ toliko, da doseže 20 let. Poleg tega obstaja omejitev tudi glede usredstvenih stroškov naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, katerih doba koristnosti ne more presegati dobe pravne pravice (Zupančič, 2004, str. 35).

MRS 38 se glede določanja dob koristnosti sredstev zelo razlikuje, saj omogoča tako nedoločeno kot končno dobo koristnosti. Glede neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti so določila v MRS 38 vsebinsko enaka tistim v SRS 2. Bistvena razlika je v sredstvih z nedoločenimi dobami koristnosti.

Podjetje šteje, da ima neopredmeteno sredstvo nedoločeno dobo koristnosti, če na podlagi proučitve vseh pomembnih dejavnikov ugotovi, da ni predvidljive omejitve obdobja, v katerem se pričakuje, da bo sredstvo ustvarjalo čiste denarne pritoke za podjetje (MRS 38.88).

Nedoločena doba koristnosti je predpisana tudi za dobro ime. Tako dobro ime, kot neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti se ne amortizirajo. Zanje je obvezen letni preizkus oslabitve in preveritev, ali okoliščine še vedno podpirajo nedoločeno dobo. V kolikor okoliščine ne podpirajo več nedoločene dobe koristnosti, je sredstvu potrebno določiti končno dobo in ga preizkusiti za oslabitev. Neomejena doba koristnosti je na prvi pogled sicer ugodna pri izkazovanju poslovnega izida (ker ga stroški amortizacije ne zmanjšujejo), vendar je treba upoštevati tveganja zaradi oslabitve (Zadel, 2004, str. 68).

Metoda amortiziranja

Uporabljen metoda amortiziranja kaže vzorec, po katerem se pričakuje uporaba prihodnjih gospodarskih koristi sredstva v podjetju (MRS 38.97). Uporabi se lahko časovno ali funkcionalno amortiziranje. Prvo kaže obračunavanje amortizacije glede na dobo koristnosti, drugo pa glede na dejansko uporabo v posameznem obdobju. Časovno amortiziranje je lahko enakomerno, naraščajoče ali padajoče.

SRS dopuščajo uporabo vseh naštetih metod amortiziranja s pojasnilom, da se v primeru nezmožnosti določitve toka koristi, uporabi metoda enakomernega amortiziranja. Slednje določilo je enako tudi v MRS 38. Razlika je v tem, da MRS ne obravnava naraščajoče metode amortiziranja, ki pa ni izključena iz obravnave, saj se lahko pojavi v obliki funkcionalne metode amortiziranja (Vrčon, 2004, str. 42). Sklenem lahko, da sta standarda tudi glede metod amortiziranja enotna.

4.6 Prevrednotovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Prevrednotenje je po SRS sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij (MSRP definirajo prevrednotenje smiselno enako). Uvedba prevrednotenja je omogočila, da bilanca stanja v večji meri izkazuje resnično in pošteno stanje sredstev in dolgov. Nastane lahko zaradi sprememb kupne moči domače valute ali sprememb v cenah gospodarskih kategorij. Iz tega naslova poznamo po SRS splošno in posebno prevrednotenje.

4.6.1 Splošno prevrednotenje

Splošno prevrednotenje se lahko pojavi kot sprememba kupne moči domače valute, merjene v evrih, lahko pa se pojavi kot sprememba tečaja tuje valute. Za neopredmetena sredstva je predvideno, da se splošno prevrednotenje opravi le v primeru, ko imamo opravka s sredstvi, pridobljenimi v tujini, ali dolgovi v tuji valuti. V takih primerih se splošno prevrednotenje opravi zaradi spremembe menjalnega tečaja (Odar, 2000a, str. 27). V tem primeru se popravi vrednost dolgoročnega dolga in nabavna vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva. V praksi so primeri splošnega prevrednotenja neopredmetenih sredstev redki.

Ker je bila v preteklih letih rast tečaja tolarja proti evru nižja od 5,5%, se splošno prevrednotenje zaradi spremembe kupne moči domače valute ni izvajalo.

4.6.2 Posebno prevrednotenje

Posebno prevrednotenje se opravi, ko se spremenijo prvotno pripoznane cene gospodarskih kategorij. Gre za spremembo toka pričakovanj o prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstva, brez da bi prišlo do dodatnih naložb vanje oziroma njihovega umika.

- Prevrednotenje zaradi okrepitve – opravi se, ko je poštena vrednost sredstva višja od njegove knjigovodske vrednosti. Učinek ne vpliva na izkaz poslovnega izida, temveč se v bilanci stanja pripozna posebni prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z okrepljeno postavko. Za neopredmetena dolgoročna sredstva krepitev ni dopustna, saj običajno ne deluje trg, kjer bi bilo možno dobiti zanesljive podatke o pošteni vrednosti.
- Prevrednotenje zaradi odprave oslabitve – temelji na istih predpostavkah kot prevrednotenje zaradi okrepitve. Pripozna se lahko v obliki prevrednotovalnega poslovnega prihodka ali povečanju posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala. Neopredmetena dolgoročna sredstva se zaradi odprave oslabitve ne prevrednotujejo.
- Prevrednotenje zaradi oslabitve – opravi se, če je knjigovodska vrednost večja od nadomestljive vrednosti sredstva. Izguba zaradi oslabitve vpliva neposredno na poslovni izid v obliki prevrednotovalnih poslovnih ali finančnih odhodkov ali na zmanjšanje posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala. Prevrednotenje zaradi oslabitve je po SRS 2 edino dopustno, zato sem ga podrobneje predstavila.

Slabitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev je obvezna in se izvaja v primeru, če knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se po SRS 2.30 šteje čista vrednost pri uporabi. Pri takšnem merjenju je nadomestljiva vrednost sredstva enaka diskontirani vrednosti denarnih tokov, ki jih podjetje pričakuje iz uporabe sredstva (Koželj, 2000, str. 185). Pri tem je potrebno določiti diskontno mero in oceniti prihodnje denarne tokove.

SRS 2 ne obravnava možnosti, da bi se nadomestljiva vrednost izmerila po pošteni vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, kljub temu da je ta dopuščena v Uvodu v SRS. Razlog je v tem, da standard predpostavlja delujoči trg, na katerem bi se izmerila poštena vrednost, le v redkih primerih.

V primeru, da je nadomestljiva vrednost sredstva nižja od knjigovodske vrednosti, je potrebno knjigovodsko vrednost zmanjšati na njegovo nadomestljivo vrednost. Znesek prilagoditve je dejansko izguba zaradi oslabitve, ki se mora izkazati v izkazu poslovnega izida podjetja. Izkaže se v obliki prevrednotovalnih poslovnih odhodkov in ne kot povečanje stroška amortizacije. Primer slabitve je prikazan v naslednjem zgledu.

Zgled 5: Oslabitev neopredmetenega dolgoročnega sredstva po SRS 2

Podjetje je pred dvema leti pridobilo patent po vrednosti 100.000 d.e. Ocenilo je, da ima dobo koristnosti 5 let. Ob koncu drugega leta je bil patent izkazan po nabavni vrednosti 100.000

d.e. s popravkom vrednosti 40.000 d.e., sedanja vrednost patenta je 60.000 d.e. Podjetje je v tem letu ugotovilo izgubo iz oslabitve v višini 30.000 d.e.

Poslovodstvo se je odločilo, da bo slabitev izvedlo tako, da bo sorazmerno zmanjšalo nabavno vrednost in popravek vrednosti neopredmetenega sredstva z odstotkom razlike med nadomestljivo in knjigovodsko vrednostjo. Knjigovodska vrednost patenta (60.000 d.e.) je dvakrat višja od nadomestljive vrednosti (30.000 d.e.), zato je potrebno knjigovodsko vrednost prevrednotiti zaradi oslabitve za 50%. Izbrani postopek slabitve zahteva, da se tako nabavna vrednost kot popravek vrednosti prevrednotita sorazmerno, torej v višini 50%:

- nabavna vrednost patenta se zmanjša v višini 50.000 d.e. (50% od 100.000 d.e.);
- popravek vrednosti patenta se zmanjša v višini 20.000 d.e. (50% od 40.000 d.e.);
- nova knjigovodska vrednost patenta je tako 30.000 d.e. (50.000 d.e. – 20.000 d.e.) in je enaka nadomestljivi vrednosti;
- pripozna se izguba zaradi oslabitve v izkazu poslovnega izida kot prevrednotovalni poslovni odhodek v višini 30.000 d.e.

Opisani postopek slabitve je le eden izmed možnih. Podjetje bi se lahko odločilo tudi za zmanjšanje nabavne vrednosti, lahko bi izbralo možnost povečanja popravka vrednosti ali kombinacije obeh načinov. Prav tako lahko podjetje poveča nabavno vrednost, pri čemer poročuna celoten popravek vrednosti (Vrčon, 2004, str. 36).

SRS 2 daje le grobe napotke glede prevrednotenja sredstev. Ne rešuje na primer vprašanj glede pogostosti prevrednotenja neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Razen za neopredmetena dolgoročna sredstva, ki še niso na razpolago za uporabo, standard ne predpisuje, kako pogosto je potrebno izvesti postopke preizkušanja oslabitve sredstev. Prav tako standard ne daje napotkov, kako izmeriti nadomestljivo vrednost ali kaj storiti, ko ta ni določljiva. Zaradi takih in podobnih dilem velja predstaviti računovodske rešitve prevrednotenja po MSRP, predvsem pa pojasniti temeljne razlike med standardoma. MSRP obravnavajo prevrednotenje veliko bolj podrobno in predvsem oslabitvi sredstev namenjajo celoten standard MRS 36 – Oslabitev sredstev.

4.6.3 Prevrednotenje po mednarodnih računovodskih standardih

Za razliko od SRS 2 MRS 38 omogoča krepitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev v okviru modela prevrednotenja, ki sem ga podrobneje opisala že v poglavju o začetnem računovodskem merjenju (točka 4.4.4.). Prav tako omogoča odpravo oslabitve v skladu z MRS 36.

Glede oslabitve si SRS 2 in MRS 36 ne nasprotujeta, vendar med njima obstajajo določene razlike. MRS 36 podrobneje obravnava merjenje nadomestljive vrednosti, pogoje za pripoznanje izgube ali njene razveljavitve, slabitev sredstev z nedoločenimi dobami koristnosti s posebnim poudarkom na dobrem imenu.

V primerjavi s SRS tudi MRS 36 zahteva, da se pripozna izguba zaradi oslabitve, če knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost. Pri tem MRS 36 omogoča, da se kot nadomestljiva vrednost izmeri tudi poštena vrednost zmanjšana za stroške prodaje, ki po SRS 2.30 ni predvidena. Če je za sredstvo mogoče določiti tako vrednost pri uporabi, kot pošteno vrednost zmanjšano za stroške prodaje, se pri presojanju ali je oslabitev potrebna, uporabi višja od navedenih vrednosti.

MRS 36 zahteva obvezen letni preizkus oslabitve vrednosti za:

- neopredmetena sredstva, ki se še ne uporabljajo,
- neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti in
- dobro ime.

SRS 2 zahtevajo obvezen preizkus le za sredstva iz prve točke. Za ostala neopredmetena dolgoročna sredstva MRS 36 zahteva, da se preizkus oslabitve opravi le v primeru, ko se v zvezi s sredstvom pojavijo znamenja morebitne slabitve, kar je v skladu tudi s SRS 2. Znamenja so lahko iz zunanjih ali notranjih virov, med katerimi so na primer zmanjšanje tržne vrednosti sredstva, povečanje tržnih obrestnih mer, fizična poškodovanost sredstva, planirane spremembe v obsegu poslovanja s sredstvom, itd.

MRS 36 v principu zahteva posamično obravnavanje sredstev, kadar gre za njihove oslabitve, nakazuje pa možnost (če in kadar ni mogoča posamična obravnava posameznih sredstev) skupinskega slabljenja sredstev in skupinsko ocenjevanje nadomestljive vrednosti. MRS 36 v tem primeru uporablja izraz denar ustvarjajoča enota, pri čemer pri tem misli na določeno notranjo ustrezno organizacijsko enoto (Koželj, 2000a, str. 46). Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo finančne pritoke, v veliki meri neodvisne od finančnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Torej v primeru, ko nadomestljive vrednosti neopredmetenega sredstva ni mogoče oceniti, se oceni nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, kateri pripada.

Denar ustvarjajočo enoto opredeljuje tudi Uvod v SRS. Ta pojasnjuje, da se v primeru, ko za posamično sredstvo ni mogoče oceniti njegove vrednosti pri uporabi, ta lahko oceni za denar ustvarjajočo enoto. Določba je torej smiselno enaka kot v MRS.

V MRS 36 je posebne obravnave deležno dobro ime. Glede na to, da se dobro ime po spremenjenih standardih več ne amortizira, je zanj predpisano obvezno vsakoletno testiranje zaradi oslabitve. Dobro ime ne ustvarja finančnih tokov neodvisno od drugih sredstev ali skupin sredstev in pogosto prispeva k finančnim tokovom več denar ustvarjajočih enot. Zaradi te lastnosti ga je v postopku testiranja potrebno razporediti na vsako prevzemnikovo denar ustvarjajočo enoto, za katero se pričakujejo koristi od prevzema. V denar ustvarjajoči enoti, na katero je bilo razporejeno dobro ime, se preizkus oslabitve izvede vsako leto in ob vsakem znamenju oslabitve. Če knjigovodska vrednost enote skupaj z dobrim imenom presega

nadomestljivo vrednost enote, mora podjetje pripoznati izgubo zaradi oslabitve. Izguba zaradi oslabitve se mora najprej pripoznati v zmanjšanju knjigovodske vrednosti dobrega imena, šele nato se lahko sorazmerno zmanjšajo knjigovodske vrednosti sredstev v enoti. V primeru, da pride do razveljavitve izgube zaradi oslabitve, se povečanje knjigovodske vrednosti razporedi na sredstva v enoti. Pri dobrem imenu se izguba v naslednjih obdobjih ne sme razveljaviti.

Po SRS je postopek slabitve dobrega imena podoben. Edina razlika je v tem, da je zaradi majhnosti slovenskih podjetij dejansko denar ustvarjajoča enota večkrat kar podjetje samo, zato se dobro ime večinoma ne razporeja. Poleg tega je po SRS še vedno predpisano amortiziranje dobrega imena, za katerega je doba koristnosti lahko le izjemoma daljša od pet let.

Velja poudariti, da se zaradi različne obravnave dobrega imena, njegova knjigovodska vrednost v izkazih po SRS ali MSRP lahko razlikuje. V primeru, da se ugotovi izguba zaradi oslabitve, bistvenih razlik med standardoma ni, saj oba zahtevata obvezno oslabitev in posledično znižanje knjigovodske vrednosti na nadomestljivo vrednost. V primeru, da dobro ime ni deležno slabitve, se mora po SRS kljub temu pripoznavati med odhodki v obliki amortizacije, kar zmanjšuje dobiček podjetja. Knjigovodski vrednosti dobrega imena po SRS in MSRP bi se v tem primeru najbolj razlikovali. Možen pa je tudi primer, ko pride do izgube zaradi oslabitve po nekajletnem obdobju amortiziranja. V tem primeru je učinek na poslovni izid v obdobju ugotovljene izgube po MSRP veliko bolj korenit. Po SRS 2 se je namreč del dobrega imena prenesel med odhodke že v prejšnjih obračunskih obdobjih.

Podobne zaključke bi lahko povzela tudi za neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti.

V primeru izbire med obema možnostima, se je potrebno soočiti z dvema posledicama. V primeru amortiziranja dobrega imena, ta vsako leto okrne dobiček za znesek amortizacije, v primeru njegove izključne slabitve, pa vpliva na izkazan poslovni izid nestanovitno in zelo korenito, ko nastopi oslabitev (McLannahan, 2005). Kljub temu so MRS izbrali možnost neamortiziranja in vsakoletnega preizkušanja oslabitve dobrega imena, saj naj bi bila zahteva po amortizaciji dobrega imena pogosto razlog, da se podjetja niso odločala za prevzeme in poslovne združitve. Strošek amortizacije naj bi v tem primeru bistveno slabšal njihov poslovni izid, kar naj bi vplivalo na znižanje vrednost delnice prevzemnika (McLannahan, Karaian, 2003).

4.7 Razkrivanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Informacije po razkrivanju se po SRS 2 zahtevajo za posamezne kategorije neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki so opredeljene v SRS 24 – Oblike bilance stanja; po MRS 38 pa za posamezne vrste sredstev.

Kategorije za velika podjetja po SRS so:

- dolgoročno odloženi stroški poslovanja,
- dolgoročno odloženi stroški razvijanja,
- dolgoročne premoženjske pravice,
- dobro ime,
- predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva.

Vrste po MRS so:

- blagovne znamke,
- kolofoni in nazivi publikacij,
- računalniški programi,
- licence in franšize,
- avtorske pravice, patenti in druge pravice do industrijske lastnine ter storitvene in poslovne pravice,
- recepti, formule, modeli, vzorci, prototipi,
- neopredmetena sredstva v razvijanju.

Ne glede na način poročanja v bilanci stanja se predujmi po SRS izkazujejo v poslovnih knjigah kot terjatve.

Standarda zahtevata razkrivanje metod ugotavljanja nabavne vrednosti in amortizirljive vrednosti ter metode amortiziranja in prevrednotenja. Za vsako kategorijo oziroma vrsto neopredmetenega dolgoročnega sredstva predpisujeta standarda vsebinsko enaka razkritja, in sicer:

- nabavne vrednosti in nabrane popravke vrednosti na začetku in na koncu obračunskega obdobja,
- pridobitve neopredmetenih dolgoročnih sredstev v obdobju,
- odtujitve neopredmetenih dolgoročnih sredstev v obdobju,
- zmanjšanja vrednosti zaradi slabitev v obdobju in po MRS 38 tudi morebitna povečanja zaradi krepitev ali razveljavitev izgube in
- obračunano amortizacijo v obdobju v zvezi z neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi

Dodatno zahteva MRS 38 še razkritja ali so vrste neopredmetenih sredstev s končnimi ali nedoločenimi dobami koristnosti. Poseben poudarek je na sredstvih z nedoločenimi dobami koristnosti, kjer je potrebno razkriti njihovo knjigovodsko vrednost in razloge, ki podpirajo oceno nedoločene dobe koristnosti.

Za razliko od SRS pa MRS zahtevajo specifična razkritja za neopredmetena sredstva, ki se vrednotijo po modelu prevrednotenja. Zanje je potrebno na primer razkriti dejanske datume prevrednotenja, njihove knjigovodske vrednosti, znesek presežka iz tako prevrednotenih sredstev in metode, ki se uporabljajo pri ocenjevanju poštenih vrednosti sredstev. Podobno zahteva SRS 2 razkritja o sredstvih, ki so bila prevrednotena oziroma oslABLJENA, in sicer datum oslABLITVE in knjigovodsko vrednost tako prevrednotenega sredstva.

Za posamezna neopredmetena sredstva morajo podjetja po SRS 2 in MRS 38 razkriti tudi (SRS 2.40 in MRS 38.122):

- knjigovodske vrednosti in preostalo dobo amortiziranja za vsako sredstvo, ki je bistveno za računovodske izkaze podjetja;

- informacije za neopredmetena dolgoročna sredstva pridobljena z državno podporo;
- obstoj knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, povezanega z omejeno lastninsko pravico, in knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva, danega kot poroštvo za obveznosti;
- znesek pogodbenih obvez za pridobitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

SRS 2 dodatno zahtevajo razkritje razlogov, zakaj se dobro ime amortizira več kot 5 let.

Standarda sta v veliko primerih enotna, razlikujeta se predvsem pri zahtevah o razkritju specifičnih računovodskih rešitev, ki jih standarda različno obravnavata. Pri tem moram opozoriti, da se razkritja po SRS 2 zahtevajo le za podjetja zavezana k reviziji, kar pomeni predvsem velika in srednja podjetja. Tudi v tem pogledu sta standarda enotna, saj je bil nastanek MRS pogojen s potrebo po sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov, torej predvsem za velika podjetja.

5 PRENOVA SRS 2

Zaradi zahteve v devetem odstavku 51. člena ZGD, da SRS v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP, je Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo julija 2005 že dal v javno razpravo osnutek sprememb in dopolnitev SRS (2002). Javna razprava v času pisanja diplomskega dela še poteka, in sicer je predviden zaključek 30. septembra 2005. Sprememb in usklajevanj z MSRP je deležen tudi SRS 2.

Prva bistvena sprememba je razvidna že iz samega naslova standarda, saj naj bi se ta po novem imenoval SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve. Pri tem moram poudariti, da naj SRS 2 ne bi več obravnaval neopredmetenih sredstev glede na dolgoročnost. Razlog je predvsem v določilu, da bi se morala neopredmetena sredstva, katerih doba koristnosti je krajša od leta dni, po SRS 12 prerazvrstiti med kratkoročne postavke v bilanci stanja (SRS 2.43).

Novi SRS 2 naj bi od MRS 38 prevzel definicijo neopredmetenega sredstva kot razpoznavnega nedenarnega sredstva, ki fizično ne obstaja (SRS 2.1). Kljub temu naj bi bila dodana razlaga, da se taka sredstva praviloma pojavljajo kot neopredmetena dolgoročna sredstva. Neopredmetena sredstva naj bi zajemala naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter v dobro ime prevzetega podjetja (SRS 2.2). V poglavju razvrščanja naj bi se ločeno od neopredmetenih sredstev obravnavale dolgoročne aktivne časovne razmejitve, ki bi obsegale dolgoročno odložene stroške razvijanja in druge dolgoročno odložene stroške (SRS 2.4).

Glede sodil za pripoznavanje in začetno računovodsko merjenje naj bi standard ostal v zasnovi nespremenjen. Zaradi usklajevanja z MRS 38 naj bi bila ukinjena možnost usredstvenja organizacijskih stroškov. Kot novost pa naj bi bila uvedena neopredmetena sredstva z nedoločenimi dobami koristnosti, ki se ne amortizirajo.

Sprememb naj bi bilo deležno tudi dobro ime, ki naj bi po novem predstavljalo presežek nabavne vrednosti prevzetega podjetja nad določljivo pošteno vrednostjo pridobljenih sredstev, zmanjšano za njegove dolgove in pogojne obveznosti. Dobro ime naj se več ne bi amortiziralo, temveč le preizkušalo za oslabitev.

SRS 2 predlaga veliko sprememb na področju prevrednotenja neopredmetenih sredstev. Novi standard naj bi namreč dopuščal krepitev sredstev na pošteno vrednost v primeru, če bi za sredstvo obstajal delujoči trg (SRS 2.29). Po novem naj bi se ob okrepitvi tudi za neopredmetena sredstva oblikoval posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki bi se lahko prenesel v kapitalske rezerve ob odpravi pripoznanja. Standard naj ne bi omogočal prevrednotenja zaradi okrepitve za dolgoročne aktivne časovne razmejitve.

Glede določil v zvezi s posebnim prevrednotenjem zaradi oslabitve neopredmetenih sredstev naj bi standard ostal nespremenjen. Dodan naj bi bil člen, ki narekuje obvezno prevrednotenje zaradi oslabitve za dobro ime in neopredmeteno sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti, ki se po novem ne amortizirata (SRS 2.26). Pri tem pa naj bi bila prepovedana razveljavitev izgube zaradi oslabitve pri dobrem imenu (SRS 2.31). Poleg tega naj bi standard opuščal možnost prevrednotenja sredstev pridobljenih v tujini zaradi spremembe tečaja tuje valute. Taka odločitev bi bila skladna z opustitvijo predpostavke upoštevanja resnične in poštene predstavitev v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen v Uvodu v SRS.

Iz predvidenih sprememb je razvidno, da bi bil standard poenoten z MRS 38. Edina opazna razlika je ta, da bi SRS 2 želel ohraniti razmejitve med neopredmetenimi osnovnimi sredstvi in postavkami dolgoročno razmejenih stroškov, ki jih MRS 38 ne obravnava. Kljub omenjeni razliki, pa bi bila standarda ob sprejetju novega SRS 2 v vseh bistvenih sestavinah skladna.

6 SKLEP

Neopredmetena dolgoročna sredstva so dejavnik, katerega pomen v zadnjih letih narašča. Podjetja iščejo svoje primerjalne prednosti pred ostalimi z ustvarjanjem edinstvenih novih proizvodov in storitev, prav tako želijo z nakupi pravic do industrijske lastnine omejiti dostop drugim do prihodnjih koristi. Medtem ko je gospodarstvo v preteklosti temeljilo na ekonomiji obsega, se danes vse bolj usmerja v znanje in v njegovo izkoriščanje. Posledica znanja pa so neopredmetena dolgoročna sredstva, ki tako pridobivajo ključno vlogo pri uspehu podjetja. Podjetje jih uporablja pri svoji temeljni dejavnosti, in sicer predstavljajo njegove poslovne zmogljivosti. Označimo jih lahko kot pravice. Najbolj pogosti primeri neopredmetenih dolgoročnih sredstev so patenti, licence, računalniški programi in stroški razvijanja.

Računovodsko obravnavanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev se v skladu s potrebami v svetu neprestano nadgrajuje. Dokaz sta tudi slovenski in mednarodni računovodski standard za neopredmetena dolgoročna sredstva. Medtem ko sta bila ob sprejetju prenovljenega SRS 2 v vseh bistvenih pogledih usklajena, se danes (po prenovi MRS 38) v marsičem razlikujeta.

MSRP težijo k uporabi predpostavke poštene vrednosti še bolj dosledno kot SRS, ki so predvsem pri obravnavanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev še toliko bolj konservativni.

Razlike lahko zasledimo že pri samem pripoznavanju sredstev, saj standarda dopuščata različne rešitve. SRS 2 šteje v svoje področje dolgoročno razmejene stroške, medtem ko MRS 38 veliko širše pripoznava neopredmetena sredstva pridobljena v poslovnih združitvah. SRS zahteva za vsa sredstva določeno dobo koristnosti, medtem ko MRS dopušča tudi nedoločeno, če so za to izpolnjeni pogoji. Posledično se po SRS morajo sredstva amortizirati in po potrebi slabijo, po MRS pa je dopuščena možnost, da se sredstva ne amortizirajo, temveč je potrebno obvezno opravljanje letnih preizkusov oslabitve. Na področju prevrednotovanja MRS 38 obravnava krepitev in odpravo oslabitve, medtem ko SRS 2 tega ne dopušča.

Med standardoma obstajajo razlike tudi v obravnavi dobrega imena. Medtem ko SRS 2 zahteva za dobro ime amortiziranje in preizkušanje zaradi oslabitve, MRS opredeljuje dobro ime kot sredstvo z nedoločeno dobo koristnosti, ki se ne amortizira, temveč ga je potrebno letno preizkušati za oslabitev. V primeru, da je dobro ime deležno slabitve, med standardoma ni razlik, če pa se za dobro ime ne ugotovi izguba zaradi oslabitve, vpliva na poslovni izid le po SRS 2 v višini amortizacije.

Slovenija se je z vstopom v Evropsko unijo zavezala sprejeti te spremembe in spremeniti obstoječe domače standarde, tako da ti ne bi bili v zasnovi v nasprotju z mednarodnimi. V obravnavi je že osnutek sprememb SRS 2, ki povzema vse bistvene določbe MRS 38, novi standardi pa bodo začeli veljati prihodnje leto.

S sprejemom MSRP in z zahtevo po spremembi SRS menim, da bodo računovodski izkazi slovenskih podjetij pridobili na kakovosti in mednarodni primerljivosti. Izrazitejše uveljavljanje predpostavke poštene vrednosti bo povečalo izrazno moč izkazov, ki bodo tako izpolnili zahtevo po resnični in pošteni predstavitvi poslovanja podjetja.

LITERATURA

1. Buigues Pierre, Jacquemin Alexis, Marchipont Jean-Francois: Competitiveness and the value of intangible assets. Cheltenham : Edward Elgar Publishing Limited, 2000. 335 str.
2. Čuček Renata: Prvo poročanje po MSRP. Revizor, Ljubljana, 16(2005), 3/4, str. 69-106.
3. Dyckman Thomas R., Dukes Roland E., Davis Charles J.: Intermediate Accounting. 4. izdaja. Boston : Irwin/McGraw-Hill, 1998. 1400 str.
4. Epstein Barry J., Mirza Abbas Ali: Wiley IAS 2003. Hoboken : John Wiley & Sons, Inc., 2003. 952 str.
5. Gabrijelčič Kupljen Lidija: Možnost vplivanja vodstva družb in delničarjev na vrednot delnic. Finance, Ljubljana, 2002, 52, str. 26-27.
6. Hieng Romana et al.: Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005. 252 str.
7. Horvat Tatjana: Malo časa za prilagoditev novim računovodskim standardom. Finance, Ljubljana, 2004, 131, str. 17.
8. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
9. Jagrič Milan: Revidiranje neopredmetenih dolgoročnih sredstev. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 255-274.
10. Kieso Donald E., Weygandt Jerry J.: Intermediate accounting. 9. izdaja. New York : John Wiley & Sons, Inc., 1998. 1423 str.
11. Kokotec-Novak Majda: Mednarodni računovodski standard o neopredmetenih sredstvih (MRS 38). Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 207-216.
12. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. 2. izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 489 str.
13. Koželj Stanko: Oslabitev sredstev po mednarodnem računovodskem standardu 36. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 177-192.
14. Koželj Stanko: Oslabitev sredstev po osnutku spremenjenih in prenovljenih SRS. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000a, str. 39-58.
15. McLannahan Ben: Good buy?. CFO Europe, London. [URL: <http://www.cfoeurope.com/displayStory.cfm/3599506>], februar 2005.
16. McLannahan Ben, Karaian Jason: Merger most foul. CFO Europe, London. [URL: <http://www.cfoeurope.com/displayStory.cfm/1740102>], januar 2003.
17. Nobes Christopher, Parker Robert: Comparative international accounting. 5. izdaja. London : Prentice Hall Europe, 1998. 541 str.

18. Odar Marjan: Prenova Slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 377-392.
19. Odar Marjan: Prevrednotenje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000a, str. 17-37.
20. Odar Marjan: Mednarodni računovodski standard 38 - Neopredmetena sredstva. Odar Marjan et al., Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 195-200.
21. Odar Marjan: Nadgrajevanje slovenskih računovodskih standardov z zamislimi iz mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005a, str. 143-156.
22. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 328 str.
23. Štendler Mitja: Prehod na nove mednarodne standarde računovodskega poročanja v Sloveniji. Finance, Ljubljana, 2004, 204, str. 28.
24. Štrekelj Vlado: Predstavitev novosti v predlogu prenovljenih SRS1 – Opredmetena osnovna sredstva, SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva, SRS 13 – Stroški amortizacije in SRS 15 – Stroški dela in drugih povračil zaposlencem. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 133-145.
25. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo, Splošni del. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
26. Vezjak Blanka: Primerjava SRS 2001 in MSRP 2004 – Uvod v SRS in oblike računovodskih izkazov. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 12, str. 28-46.
27. Vezjak Blanka: Temeljne značilnosti Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Revizor, Ljubljana, 15(2004a), 2, str. 96-117.
28. Vezjak Blanka: Uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja. IKS, Ljubljana, 31(2004b), 9, str. 9-29.
29. Vezjak Blanka: Primerjava SRS 2001 in MSRP 2004 – Gospodarske kategorije. Revizor, Ljubljana, 16(2005), 2, str. 7-30.
30. Vrčon Mateja: Opredmetena osnovna sredstva – Razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 48 str.
31. Zadel Ingrid: Razmejitev med dobrim imenom in neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi. Finance, Ljubljana, 2003, 16, str. 17.
32. Zadel Ingrid: Poudarki iz MSRP 3 – poslovne združitve. IKS, Ljubljana, 31(2004), 12, str. 64-76.
33. Zupančič Vera: Ponazoritve knjiženj najpogostejših in bolj zapletenih poslovnih dogodkov – Razred 0 – Dolgoročna sredstva. IKS, Ljubljana, 29(2002), 9/10, str. 7-39.

34. Zupančič Vera: Osnovna sredstva v prenovljenih SRS 1, 2 in 13. Zbornik referatov 5. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002a, str. 35-48.
35. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije. IKS, Ljubljana 31(2004), 12, str. 33-40.
36. Zupančič Vera: Bilanca stanja – sredstva. IKS, Ljubljana, 32(2005), 1/2, str. 21-29.

VIRI

1. Četrta direktiva sveta z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (78/660/EGS). [URL: <http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/docs/1978/31978L0660-SL.doc>], 15.6.2005.
2. International accounting standards board. [URL: <http://www.iasb.org>], 15.7.2005.
3. Kodeks računovodskih načel. IKS, Ljubljana, 21(1994), 12, str. 9-52.
4. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 1357 str.
5. Prenova MRS 36 in MRS 38. [URL: http://www.aasb.com.au/public_docs/acc_ed/ACCED109Part4_12-02.pdf], 15.7.2005.
6. Sedma direktiva sveta z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (83/349/EGS). [URL: <http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/docs/1983/31983L0349-SL.doc>], 15.6.2005.
7. Slovenski inštitut za revizijo. [URL: <http://www.si-revizija.si/povezave/racunovodstvo.shtml>], 12.7.2005.
8. Slovenski računovodski standardi: Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
9. Standards: IAS 38 – Intangible assets. [URL: <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>], 15.7.2005.
10. Uredba (ES) št. 1606/2002 z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov. [URL: http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/sl/oj/2004/l_392/l_39220041231sl00010145.pdf], 15.6.2005.
11. Uredba Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta. [URL: <http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/docs/2003/32003R1725-SL.doc>], 15.6.2005.
12. Uredba Komisije (ES) št. 707/2004 z dne 6. aprila 2004 o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta. [URL: <http://europa.eu.int/eur-lex/sl/dd/docs/2004/32004R0707-SL.doc>], 15.6.2005.
13. Uredba Komisije (ES) št. 2236/2004 z dne 29. decembra 2004 o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejemu določenih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002. [URL: http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/sl/oj/2004/l_392/l_39220041231sl00010145.pdf], 15.6.2005.
14. Zakon o gospodarskih družbah – uradno prečiščeno besedilo (Uradni list RS, št. 15/2005).