

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**NOVOSTI, KI JIH PRINAŠAJO PRENOVLJENI SLOVENSKI  
RAČUNOVODSKI STANDARDI NA PODROČJU VREDNOTENJA  
IN PRIKAZOVANJA AKTIVNIH POSTAVK BILANCE STANJA**

Ljubljana, junij 2002

DEJAN KOLENC

## IZJAVA

Študent DEJAN KOLENC izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom redne prof. dr. SLAVKE KAVČIČ, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 31. 5. 2002

Podpis:

## KAZALO

<b>1 UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2 SREDSTVA .....</b>	<b>3</b>
OPREDELITEV SREDSTEV .....	3
PRIKAZOVANJE SREDSTEV V BILANCI STANJA PO STARIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH V PRIMERJAVI Z MRS .....	7
PRIKAZOVANJE SREDSTEV V BILANCI STANJA PO MEDNARODNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH .....	8
PRIKAZOVANJE SKUPIN IN PODSKUPIN SREDSTEV PO STARIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH IN PO MEDNARODNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH .....	9
<b>3 VREDNOTENJE IN PRIKAZOVANJE SREDSTEV PO PRENOVLJENIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH .....</b>	<b>14</b>
TEMELJNE DILEME PRENOVE SRS .....	14
NASTANEK PRENOVLJENIH SRS .....	15
SPLOŠNE ZNAČILNOSTI PRENOVLJENIH SRS .....	15
3.1 VREDNOTENJE SREDSTEV PO PRENOVLJENIH SRS .....	16
3.1.1 IZVIRNA VREDNOST .....	17
3.1.2 DNEVNA VREDNOST .....	17
3.1.3 IZTRŽLJIVA VREDNOST .....	18
3.1.4 SEDANJA VREDNOST .....	18
3.2 VREDNOST SREDSTEV V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH .....	19
3.3 PREVREDNOTENJE SREDSTEV .....	19
3.3.1 OKREPITEV SREDSTEV .....	21
3.3.2 OSLABITEV SREDSTEV .....	21
3.4 VREDNOTENJE V SKUPINSKIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH .....	22
3.5 PRIKAZOVANJE SREDSTEV PO PRENOVLJENIH SRS .....	24
<b>4 NOVOSTI GLEDE VREDNOTENJA IN PRIKAZOVANJA AKTIVNIH POSTAVK BILANCE STANJA PO POSAMEZNIH STANDARDIH .....</b>	<b>25</b>
4.1 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA .....	25
ZAČETNO PRIPOZNAVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	26
PREVREDNOTENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	27
ODTUITIVE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	28
NOVOSTI V ZVEZI Z AMORTIZACIJO OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	28

4.2 NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA.....	29
ZAČETNO PRIPOZNAVANJE IN ZMANJŠEVANJE VREDNOSTI NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV.....	29
PREVREDNOTENJE NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV .....	30
NOVOSTI V ZVEZI Z AMORTIZACIJO NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV .....	30
4.3 DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE.....	30
PREVREDNOTENJE DOLGOROČNIH FINANČNIH NALOŽB .....	31
VAROVANJE POŠTENE VREDNOSTI FINANČNIH INŠTRUMENTOV PRED TVEGANJEM .....	32
4.4 ZALOGE .....	33
VREDNOTENJE ZALOG .....	33
PREVREDNOTENJE ZALOG .....	34
4.5 TERJATVE .....	34
ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE TERJATEV .....	35
PREVREDNOTENJE TERJATEV .....	35
4.6 KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE .....	36
PREVREDNOTENJE KRATKOROČNIH FINANČNIH NALOŽB .....	36
4.7 DENARNA SREDSTVA .....	36
VREDNOTENJE DENARNIH SREDSTEV.....	37
4.8 KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE.....	37
PREVREDNOTENJE AKTIVNIH KRATKOROČNIH ČASOVNIH RAZMEJITEV .....	38
4.9 BILANCA STANJA.....	38
4.10 RAZKRITJA .....	40
<b>5 SKLEP .....</b>	<b>41</b>
<b>LITERATURA.....</b>	<b>42</b>
<b>VIRI.....</b>	<b>44</b>

V diplomskem delu uporabljam naslednje kratice:

MRS mednarodni računovodski standard(i)  
SRS slovenski računovodski standard(i)  
ZGD Zakon o gospodarskih družbah

## 1. UVOD

Na splošno je standard izbrana in dogovorjena količina in kakovost določenega procesa ali stanja ter je obvezen za vse tiste, ki so ga sprejeli. Računovodski standardi so tako strokovna pravila računovodenja, ki jih pripravlja in objavlja računovodska stroka. Računovodstvo pa je osrednja informacijska dejavnost za oskrbovanje odločitvenih ravni z informacijami o procesih in stanjih, ki se pojavljajo v poslovanju poslovnih osebkov. Pretežno so to v denarni merski enoti izraženi dogodki in stanja (Koletnik, 1991, str. 384).

Naloga računovodstva je, da spremlja poslovne dogodke podjetij, jih evidentira in na podlagi evidenc pripravi temeljna računovodska poročila oziroma računovodske izkaze. Z računovodskimi izkazi razumemo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala in pojasnila k njim (Uvod v SRS, 2001, str. 11356). Ker imajo temeljna računovodska poročila, med katerimi je tudi bilanca stanja, pomembno vlogo pri poslovnih odločitvah, morajo biti pripravljena tako, da kažejo resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, poslovno in finančno uspešnost podjetij. Pravila, kako vrednotiti in prikazovati gospodarske kategorije v temeljnih računovodskih poročilih, določajo mednarodni in nacionalni računovodski standardi posameznih držav.

Slovenija je ena izmed držav z lastnimi računovodskimi standardi. Nekatere, sicer redke države pa uporabljajo neposredno MRS (Horvat, 2000, str. 72).

Prvi SRS so bili sprejeti 21. aprila 1993. Vse gospodarske družbe, ustanovljene skladno z ZGD, so morale s 1. januarjem 1994 začeti voditi svoje poslovne knjige po SRS. Ti SRS so bili naslonjeni na rešitve, kakršne je bilo takrat moč najti v MRS.

Od takrat pa so se spremenila tako teoretska kot praktična strokovna spoznanja v svetu in pri nas. Precej MRS je bilo v zadnjem času popravljenih ali na novo uvedenih, da bi izboljšali informacijsko vlogo temeljnih računovodskih poročil predvsem za naložbenike ter posojilodajalce in posojilojemalce (Kavčič, 1999, str. 111).

Knjigovodske vrednosti so sicer izvirne vrednosti, ki časovno gledano ustrezajo le na začetku usredstvenja sredstev, pozneje pa že niso več odraz tržnih razmer takih sredstev, saj se cene nenehno spreminjajo, tako navzgor kot navzdol. Z razvojem finančnih trgov pa so se pojavile tudi najrazličnejše oblike finančnih instrumentov, predvsem izvedeni finančni instrumenti, namenjeni varovanju pred različnimi oblikami tveganja.

Vse te in druge spremembe so razlog, da je bilo treba SRS posodobiti in prenoviti ter jih narediti še bolj primerljive z MRS, tako tudi na področju vrednotenja in prikazovanja aktivnih postavk bilance stanja.

Prenovljeni SRS so bili sprejeti 21. septembra 2001, uporabljati pa so se začeli 1. januarja 2002.

Cilj diplomskega dela je na podlagi primerjave prenovljenih in starih SRS prikazati bistvene novosti na področju vrednotenja in prikazovanja aktivnih postavk bilance stanja.

Namen je tudi pokazati, da prenovljeni SRS vpeljujejo vrsto sodobnih metod in postopkov na področju vrednotenja aktivnih postavk bilance stanja ter da dajejo veliko večji poudarek njihovem prikazovanju. S tem pa prenovljeni SRS povečujejo izrazno moč bilance stanja.

V drugem poglavju diplomskega dela so zato obravnavana sredstva, posebej njihovo prikazovanje v bilanci stanja po starih SRS in po MRS. V tretjem poglavju so obravnavane splošne spremembe v vrednotenju in prikazovanju sredstev po prenovljenih SRS, v četrtem poglavju pa novosti na področju vrednotenja in prikazovanja sredstev v bilanci stanja po posameznih standardih, ki jih le-ti obdelujejo.

Verjamem, da bo diplomsko delo tako meni v praksi kakor tudi drugim v podjetjih pomagalo bolje razumeti spremembe, ki jih prinašajo prenovljeni SRS na področju vrednotenja in prikazovanja aktivnih postavk bilance stanja. Poleg tega bo diplomsko delo eno izmed izhodišč za nadaljnje spremljanje oziroma dopolnjevanje te teme.

## 2. SREDSTVA

### **Opredelitev sredstev**

Sredstva so temeljna gospodarska kategorija v računovodstvu. So statično opredeljena gospodarska kategorija, saj njihovo velikost lahko dojamemo le v povsem določenem trenutku (Kodeks računovodskih načel, 1994, str. 15).

S sredstvi mislimo na premoženje podjetja oziroma na vrednostni vidik angažiranja prvin poslovnega procesa. Prvine poslovnega procesa so določeni vložki, ki jih podjetje potrebuje, da poslovni proces lahko poteka. Angažiranje ali vezava poslovnih prvin v poslovnem procesu pa je nenehno vlaganje denarnih sredstev podjetja v delovna sredstva, predmete dela, delovno silo in tuje storitve (Pučko-Rozman, 1995, str. 50). O premoženju podjetja govorimo predvsem s pravnega vidika in z njim označujemo tisto, kar podjetje ima v določenem trenutku, torej je v njegovi lasti. S pojmom sredstva pa bolj poudarjamo ekonomski vidik, kaj podjetje uporablja pri uresničevanju svojih ekonomskih ciljev (Turk-Melavc 1994, str. 40).

Sredstva se pojavljajo v obliki stvari, pravice in denarja ter aktivne časovne razmejitev. Glede na delovanje v poslovni celoti so razdeljena na (Turk et al., 1999, str. 58):

- **osnovna sredstva in**
- **obratna sredstva.**

Finančne naložbe nastajajo s preoblikovanjem dela katere izmed omenjenih skupin sredstev; lahko so kratkoročne ali dolgoročne.

Z osnovnimi sredstvi mislimo na stvari in pravice, katerih vrednosti se pri sodelovanju v poslovnih procesih postopoma prenašajo na poslovne učinke in se vračajo v prvotno pojavno obliko praviloma v obdobju, daljšem od leta dni. Izjema so zemljišča in nekatera druga sredstva (na primer umetniška dela, predmeti muzejske vrednosti), katerih vrednosti se ne prenašajo. V širšem pomenu zajemajo tudi dolgoročne aktivne časovne razmejitev.

Z obratnimi sredstvi mislimo na stvari, pravice in denar, ki se v poslovnih procesih porabijo naenkrat oziroma preidejo iz ene pojavne oblike v drugo in vso svojo vrednost prenesejo na poslovne učinke naenkrat. Obratna sredstva se vrnejo v prvotno obliko praviloma v obdobju, ki je krajše od leta dni. V širšem pomenu obratna sredstva zajemajo tudi kratkoročne aktivne časovne razmejitev.

Osnovna in obratna sredstva vodijo s svojim delovanjem do poslovnih prihodkov, finančne naložbe pa do finančnih prihodkov.

S finančnega vidika se sredstva delijo na:

- **stalna in gibliva ter**
- **dolgoročna in kratkoročna sredstva.**



Stalna sredstva so osnovna sredstva skupaj z dolgoročnimi finančnimi naložbami, gibljiva sredstva pa obratna sredstva skupaj s kratkoročnimi finančnimi naložbami. Dolgoročna sredstva so stalna sredstva, povečana za dolgoročne terjatve, kratkoročna sredstva pa gibljiva sredstva, zmanjšana za dolgoročne terjatve.

### ***Sredstva v bilanci stanja***

Bilanca stanja je temeljno računovodsko poročilo, ki kaže finančni položaj podjetja s tem, ko predstavlja vrednost sredstev podjetja, njegove dolgove in kapital (čisto vrednost) na določen dan v letu (Maigs et al., 1995, str. 15). Datum bilance stanja je še posebej pomemben, ker se lahko finančni položaj podjetja hitro spremeni. Ponavadi je datum bilance stanja 31. december določenega leta, razen kadar poslovno leto ni enako koledarskemu. V SRS je uporabljen tudi pojem izkaz stanja. Izkaz stanja, ki ima dve medsebojno uravnoteženi strani, imenujemo bilanca stanja. MRS govorijo le o bilanci stanja.

Z bilančnega vidika so vsa sredstva aktivne postavke bilance stanja. Računovodstvo aktivne postavke bilance stanja prenaša na levo stran kontov kot začetna stanja. Njihova temeljna značilnost je, da imajo praviloma začetni saldo na levi ali debetni strani in da se na njihovi levi strani pozneje knjižijo vsa povečanja, na njihovi desni pa vsa zmanjšanja sredstev. Med sredstvi je nekaj takšnih, za katere so potrebni tako imenovani popravki vrednosti sredstev. Popravek vrednosti pripada vedno določenemu sredstvu in pomeni njegov popravek navzdol, tako da le razlika med njima tvori postavko bilance stanja.

### ***Pripoznavanje sredstev***

S pojmom pripoznavanje razumemo določena merila oziroma sodila, ki jih mora določeno sredstvo izpolniti, da ga je mogoče prikazati v bilanci stanja.

Posamezno sredstvo je treba pripoznati kot sredstvo, če:

- a) **je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s tem sredstvom, pritekale v podjetje in**
- b) **ima ceno oziroma vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti.**

Pri ugotavljanju, ali kakšna postavka izpolnjuje prvo merilo pripoznavanja, mora podjetje oceniti stopnjo gotovosti, ki jo pripisuje toku prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi razpoložljivih dokazov v času začetnega pripoznavanja. Obstoje zadostne zanesljivosti, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje, zahteva zagotovilo, da bo podjetje dobivalo denarna nadomestila v zvezi s sredstvom in prevzelo z njim povezano tveganje. Zagotovilo je navadno na voljo šele, ko se tveganja in povračila prenesejo na podjetje, torej tedaj, ko podjetje postane tudi lastnik sredstva. Preden se to zgodi, se posel za pridobitev sredstva navadno lahko prekliče brez pomembne kazni in zato se sredstvo ne pripozna.

Drugemu merilu za pripoznavanje je navadno mogoče zadostiti brez večjih težav, ker menjalni posel, ki dokazuje pridobitev sredstva, ponavadi opredeljuje njegovo ceno

oziroma vrednost. Nekatere vrste sredstev pa nastajajo tudi v podjetju. Pri sredstvu lastne izdelave je začetno pripoznano vrednost mogoče zanesljivo izmeriti na podlagi poslov s strankami zunaj podjetja za pridobitev na primer materiala, dela in drugih vložkov, uporabljenih med izdelovanjem sredstva.

Za nekatera sredstva pa potrebujemo dodatna merila oziroma sodila za pripoznanje. Taka sredstva so na primer sredstva, dobljena iz finančnega najema, kjer se lastninska pravica prenese na najemnika ali pa tudi ne na koncu najemne pogodbe (SRS 1.42).

### ***Vrednotenje sredstev***

Z vrednotenjem sredstev mislimo na to, v kolikšnem znesku so sredstva prikazana v bilanci stanja. Pri prenašanju računovodskih informacij za poslovne odločitve je namreč izjemno pomembno tudi poznavanje načinov vrednotenja posameznih vrst sredstev. Od tega, kako tisti, ki informacije daje, pozna možnosti vrednotenja, je odvisno, koliko so informacije resnično uporabne za poslovne odločitve. Kot merska enota se pri vrednotenju sredstev najpogosteje uporablja denar, ker lahko s skupnim imenovalcem izrazimo različne vrste sredstev.

Uporaba različnih metod vrednotenja sredstev vpliva na (Turk et al., 1998, str. 529):

- povprečni znesek sredstev, ki jih podjetje potrebuje;
- koeficient donosnosti kapitala v proučevanem obdobju in prihodnjih obdobjih;
- poslovni izid proučevanega obdobja in prihodnjih obdobj ter
- na znesek sredstev, izkazanih v računovodskih izkazih.

Ker so od izbranih rešitev vrednotenja pozneje odvisni računovodski izkazi, je znotraj standardov, tako SRS kot MRS, velike pozornosti deležno tudi področje vrednotenja sredstev. To so poenotena strokovna ravnanja pri ugotavljanju njihove vrednosti, ki so v računovodstvu potrebna za čimbolj strokovno neoporečno delo.

Začetno pripoznavanje sredstev v računovodstvu temelji na načelu izvorne vrednosti. **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. Gre torej za začetno pripoznavanje sredstev po opredelitvi izvorne vrednosti. V vseh primerih, ko je nadomestilo za sredstvo prejet ali dano v denarju ter sredstva v drugačni obliki niso zajeta v menjavo, je tudi poštena vrednost enaka denarnemu nadomestilu. Če pa to ni prejet ali dano v denarju, je treba pošteno vrednost sredstva izmeriti po pošteni vrednosti prejetega ali danega nadomestila. V nekaterih primerih je zato najtežje določiti pošteno vrednost prejetega ali danega nadomestila. Ponavadi je to res kar transakcijska ali druga tržna cena, vendar včasih te cene ni mogoče zanesljivo določiti. V takih primerih naj bi veljalo splošno pravilo, da je poštena vrednost diskontirani znesek prihodnjih denarnih prejemkov plačil ali drugih prejemkov (Odar, 2000a, str. 22).

V nemirnem in razgibanem poslovnem okolju so številni dogodki povezani z negotovostjo. Računovodska stroka se je na to dejstvo odzvala z uvedbo načela previdnosti. Načelo previdnosti je eno od temeljnih načel tradicionalnega, statičnega računovodstva. Pri vrednostnem izkazovanju sredstev med drugim zahteva spoštovanje načela manjše vrednosti sredstev. To načelo zahteva, da primerjamo izvirno vrednost sredstva in pošteno vrednost sredstva na dan bilanciranja ter ga izkažemo po manjši izmed obeh vrednosti. S tem je v načelu manjše vrednosti sredstev vsebovano tudi načelo izvirne vrednosti (Čuček, 2001, str. 30).

V zvezi z vrednotenjem sredstev poznajo MRS pri sredstvih **izvirno vrednost, dnevno vrednost, iztržljivo vrednost in sedanjo vrednost**. Ker prenovljeni SRS povzemajo vse te vrednosti iz MRS, te vrednosti razčlenjujem v 3. poglavju.

Svet za MRS je v zadnjem času pripravil projekt prenove nekaterih standardov. Rdeča nit uvedenih sprememb je izkazovanje gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti. Podobne razvojne težnje zasledimo tudi v ameriških in v angleških računovodskih standardih, pa tudi v prenovljenih SRS. Z uveljavljanjem načela poštene vrednosti se računovodske usmeritve približujejo temeljnemu pravilu ocenjevalcev vrednosti podjetij (Horvat, 2001a, str. 18). V ospredje prihajajo nove metode, ki temeljijo na dinamičnih prijemih, saj upoštevajo spremembo cen in dajejo poudarek bodočim vrednostim gospodarskih kategorij.

**Poštena vrednost** je po MRS 16 opredeljena kot znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščeni in voljni kupcem ter dobro obveščeni in voljni prodajalcem v premišljenem poslu<sup>1</sup>. Vendar pa različni MRS navedeno opredelitev poštene vrednosti še podrobneje razčlenjujejo in pojasnjujejo, kaj je mišljeno s pošteno vrednostjo za posamezne potrebe vrednotenja. Tako so gospodarske kategorije na dan bilanciranja prikazane po pošteni vrednosti, ki je lahko manjša, velikokrat pa tudi večja od izvirne vrednosti. Iz tega izhaja morebitna okrepitev ali oslabitev gospodarskih kategorij, ki jo izkazujejo prevrednotovalni učinki. Glede na razporeditev prevrednotovalnih učinkov lahko govorimo o popolni ali delni uporabi načela poštene vrednosti. Če se učinki upoštevajo v poslovnem izidu tekočega leta, gre za popolno uporabo. O delni uporabi načela poštene vrednosti pa govorimo, kadar se prevrednotenje gospodarskih kategorij na pošteno vrednost opravi, učinki pa so posebna postavka kapitala.

Značilnosti vrednotenja gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti lahko združimo v štiri skupine (Čuček, 2001, str. 30):

1. **Nihanje**. Upoštevanje vrednotenja po pošteni vrednosti poveča nihanje dobička v posameznih letih.

---

<sup>1</sup> Pojem poštena vrednost je širši od pojma tržna vrednost, saj zajema tudi različne metode njenega ugotavljanja, ko se z gospodarskimi kategorijami ne trguje na dejavnem in plačilno sposobnem trgu (Odar, 1999, str. 62).

2. **Zanesljivost merjenja.** Pri nekaterih gospodarskih kategorijah je poštena vrednost težko določljiva. To velja predvsem za tiste, s katerimi se ne trguje na trgu, ali za nizko likvidne z majhno tržno kapitalizacijo.

3. **Primerljivost.** Z vrednotenjem po pošteni vrednosti je dosežena primerljivost med istovrstnimi gospodarskimi kategorijami, pridobljenimi v različnih obdobjih.

4. **Opustitev načela realizacije oziroma načela strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka.** Načelo poštene vrednosti zahteva, da se gospodarske kategorije izkazujejo po vrednostih, ki še niso bile realizirane. Gre za opustitev enega izmed temeljnih načel računovodstva, ki je močno zasidrano v konservativni računovodski šoli. Četrta smernica Evropske skupnosti ne določa uporabe načela poštene vrednosti, s tem pa so vsi MRS neskladni s to smernico (Ugotovitve in priporočila 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, 2001, str. 98).

Predstavljanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti bo povečalo njihovo informacijsko vrednost, hkrati pa je to tudi korak naprej k resnični in pošteni predstavitvi računovodskih izkazov podjetja. K temu sta pripomogla predvsem hiter razvoj finančnih trgov ter večja potreba po resničnem in poštemem izkazovanju gospodarskih kategorij.

## **PRIKAZOVANJE SREDSTEV V BILANCI STANJA PO STARIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH V PRIMERJAVI Z MRS**

Prvotni ZGD, ki je izšel leta 1993, je določal minimalni obseg podatkov o sredstvih, podrobno obliko bilance stanja pa je določal SRS 24 - Oblike izkaza stanja.

Tabela 1: Shema izkaza stanja po starem SRS 24 za majhna<sup>2</sup> podjetja

<b>SREDSTVA (AKTIVA)</b>
<b>A. STALNA SREDSTVA</b>
I. Neopredmetena dolgoročna sredstva
II. Opredmetena osnovna sredstva
III. Dolgoročne finančne naložbe
IV. Popravek kapitala
<b>B. GIBLJIVA SREDSTVA</b>
I. Zaloge
II. Dolgoročne terjatve iz poslovanja
III. Kratkoročne terjatve iz poslovanja
IV. Kratkoročne finančne naložbe
V. Denarna sredstva
VI. Aktivne časovne razmejitve

Vir: Stari SRS 24.1.

<sup>2</sup> ZGD razvršča podjetja po njihovi velikosti na majhne, srednje in velike družbe (zaradi poenotenja izrazja uporabljam besedo podjetje) na podlagi naslednjih meril:

- povprečnega števila zaposlenih v zadnjem poslovnem letu;
- čistih prihodkov od prodaje v zadnjem poslovnem letu in
- vrednosti aktive na koncu poslovnega leta.

V bilanci stanja po starem SRS 24 so aktivne postavke razčlenjene na stalna in gibljiva sredstva. Dolgoročne terjatve iz poslovanja so skladno s 4. smernico Evropske skupnosti zajete med gibljiva sredstva (Četrta smernica Evropske skupnosti, 1991, str. 11). Postavke so razporejene po rastoči likvidnosti (najprej stalna sredstva in nato gibljiva sredstva). Bilanca stanja ima tudi značilnost prometno napihnjene bilance stanja, ker se popravek kapitala prikazuje med sredstvi, tj. na strani bilance stanja, kjer ni postavke kapitala.

## **PRIKAZOVANJE SREDSTEV V BILANCI STANJA PO MEDNARODNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH**

MRS 1 se ukvarja s predstavljanjem računovodskih izkazov, katerih del je tudi bilanca stanja. Ker MRS ne temeljijo na predpisih in nimajo zakonske podlage, kakor jo imajo SRS, tudi ne predpisujejo obvezne sheme bilance stanja. Priloga k MRS 1, ki vsebuje bilanco stanja, pomeni le ponazoritev standarda, ne pa tudi obvezne sheme. Podjetje jo lahko uporablja, če je to v njegovih okoliščinah primerno.

Potrebno je le, da bilanca stanja vsebuje najmanj naslednje postavke (Epstein et al., 1999, str. 51):

- a) **opredmetena osnovna sredstva;**
- b) **neopredmetena dolgoročna sredstva;**
- c) **finančne naložbe (brez zneskov, prikazanih v točkah d) in f));**
- č) **finančne naložbe, obračunane s kapitalsko metodo;**
- d) **zaloge;**
- e) **poslovne in druge terjatve;**
- f) **denar in denarne ustreznike.**

Sredstva v bilanci stanja se po MRS 1 delijo na kratkoročna in nekratkoročna sredstva.

Sredstvo se razvrsti med kratkoročna sredstva, če (MRS 1,57):

- a) se pričakuje, da bo unovčeno ali pa zadržano za prodajo ali porabo v normalnem poslovnem ciklu podjetja; ali
- b) je zadržano predvsem iz poslovnih razlogov ali za kratek rok in se pričakuje, da bo unovčeno v dvanajstih mesecih po datumu bilance stanja; ali
- c) je denarno sredstvo ali denarni ustreznik, katerega uporaba ni omejena.

Podjetje se samo odloči, ali bo posebej predstavljalo kratkoročna in nekratkoročna sredstva (Bregar, 1999, str. 12).

## **PRIKAZOVANJE SKUPIN IN PODSKUPIN SREDSTEV PO STARIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH IN PO MEDNARODNIH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH**

### **Opredmetena osnovna sredstva**

Opredmetena osnovna sredstva ponavadi predstavljajo pomemben del premoženja podjetja, zato morajo biti dobro opredeljena. Doba koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev je daljša od enega leta, njihova vrednost pa se v poslovnih procesih prenaša na poslovne učinke skozi proces obračunavanja amortizacije.

Stari SRS 1 opredeljuje opredmetena osnovna sredstva kot stvari:

- ki jih podjetje poseduje, da z njimi opravlja svojo dejavnost ali vzdržuje in popravlja druge takšne stvari,
- ki jih pridobi ali izdelava z namenom, da jih bo uporabljalo samo, in niso namenjena prodaji v okviru rednega delovanja,
- ki jih ima podjetje v lasti ali ima do njih pravico iz finančnega najema.

SRS opredmetena osnovna sredstva prikazujejo med stalnimi sredstvi, medtem ko jih MRS uvrščajo med nekratkoročna sredstva, in sicer na naslednji način<sup>3</sup>:

Stari SRS (SRS 1.22) <sup>4</sup> , (SRS 24.1)	MRS (MRS 16,8), (MRS 16,12)
1. Zemljišča	- Zemljišča in zgradbe
2. Zgradbe	- Naprave in oprema
3. Proizvajalna oprema	- Druge vrste sredstev, ki so ustrezno opredeljene
4. Druga oprema	- Popravek vrednosti
5. Osnovna čreda	
6. Večletni nasadi	
7. Opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi	
8. Predujmi za opredmetena osnovna sredstva	

Kljub neidentičnim postavkam opredmetenih osnovnih sredstev teoretično ni vrste opredmetenega osnovnega sredstva, vključenega v postavke po SRS, ki se ga ne bi dalo vključiti med postavke po MRS in obratno. Po MRS je popravek vrednosti samostojna postavka.

### **Neopredmetena dolgoročna sredstva**

Neopredmetena dolgoročna sredstva so naložbe v pridobitev materialnih pravic ali dolgoročno vračunljivi stroški in izdatki, ki se pojavljajo v zvezi s poslovanjem podjetja

<sup>3</sup> Ker SRS strogo določajo vrstni red postavk, uporabljam zaporedne številke, kar pa ne velja za MRS, zato uporabljam znak (-). Ta razlika velja za vse primerjave postavk v nadaljevanju.

<sup>4</sup> Pri vseh SRS je besedilo od začetka poglavja B do konca poglavja D razčlenjeno na zaporedno oštevilčene člene. Pred vsako številko člena je zapisana številka zadevnega standarda, ločena s piko (na primer SRS 1.22 pomeni 22. člen SRS 1).

(stari SRS 2.16). Neopredmetena dolgoročna sredstva soustvarjajo poslovne zmogljivosti. Zanje je značilno, da so brez fizične osnove oziroma imajo vrednost, ki s fizično osnovo ni pogojena (Epstein et al., 1999, str. 273).

Neopredmetena dolgoročna sredstva so po SRS del stalnih sredstev, medtem ko so po MRS samostojna postavka, ki se ne združuje v širšo gospodarsko kategorijo. V bilanci stanja morajo neopredmetena dolgoročna sredstva vključevati naslednje postavke:

Stari SRS (SRS 24.1)	MRS
1. Dolgoročno odloženi organizacijski stroški	Delitev ni določena.
2. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja	
3. Koncesije, patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice	
4. Dobro ime	
5. Druge dolgoročno razmejene postavke	
6. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva	

Neopredmetena dolgoročna sredstva v MRS sicer niso podrobneje razdeljena, iz literature, ki tolmači MRS, pa je razvidno, da so vključeni patenti, avtorske pravice, zaščitne znamke in podobno (Epstein et al., 1999, str. 271).

### **Finančne naložbe**

Finančna naložba je naložba podjetja v drugo podjetje z namenom pridobivanja prihodkov od financiranja in drugih koristi oziroma ohranjanja in povečevanja vloženih sredstev, določajo stari SRS.

SRS opredeljujejo dolgoročno finančno naložbo kot znesek, vezan na vračilni rok, daljši od leta dni, oziroma vezan na nedoločen čas, medtem ko je kratkoročna finančna naložba vsak znesek, vezan na vračilni rok do največ leta dni.

Dolgoročne finančne naložbe se v bilanci stanja po SRS izkazujejo med stalnimi sredstvi. Po MRS so nekratkoročne finančne naložbe postavka nekratkoročnih sredstev, če se podjetje odloči za delitev na kratkoročne in nekratkoročne postavke.

Stari SRS (SRS 24.1)	MRS
1. Delnice in deleži v skupini	Delitev ni določena.
2. Delnice in deleži drugih povezanih podjetij	
3. Druge delnice in deleži	
4. Dolgoročno dana posojila podjetjem v skupini	
5. Dolgoročno dana posojila drugim povezanim podjetjem	
6. Dolgoročno dana posojila drugim	
7. Dolgoročni depoziti in varščine	

Poleg zgornjih postavk SRS zahtevajo ločeno izkazovanje dolgoročnih finančnih naložb v kapital drugih podjetij (kupljene delnice, pridobljene deleže, pridobljene celote kapitala drugih podjetij), dolgoročno danih posojil (posojila, dana na podlagi posojilnih pogodb, in tista v obliki odkupljenih obveznic), dolgoročnih depozitov in varščin ter dolgoročnih naložb v odkupljene lastne delnice. Jasno pa je treba ločevati dolgoročne finančne naložbe v podjetja v državi in v tujini.

Kratkoročne finančne naložbe so po SRS del gibljivih sredstev in nikoli del obratnih sredstev, po MRS pa so postavka kratkoročnih sredstev, če se podjetje odloči za delitev na kratkoročne in nekratkoročne postavke.

Stari SRS (SRS 24.1), (SRS 6.19)

1. Za prodajo kupljene lastne delnice in deleži podjetij v skupini
2. Za prodajo kupljene delnice in deleži drugih povezanih podjetij
3. Za prodajo kupljene druge delnice in deleži
4. Kratkoročno dana posojila podjetjem v skupini
5. Kratkoročno dana posojila drugim povezanim podjetjem
6. Kratkoročno dana posojila drugim
7. Za prodajo odkupljeni vrednostni papirji

MRS

Delitev ni določena.

Dodatna ločena izkazovanja kratkoročnih finančnih naložb po SRS se ne razlikujejo od dolgoročnih, le da je tu govor o kratkoročnih kategorijah.

### **Zaloge**

Stari SRS 4 opredeljuje zaloge kot opredmetena sredstva,

- ki so namenjena prodaji v okviru rednega poslovanja,
- ki so v postopku proizvodnje, katerega učinki bodo namenjeni takšni prodaji,
- ki naj bi bila porabljena pri proizvodnji proizvodov ali opravljanju storitev, namenjenih prodaji.

Zaloge obravnava tudi 4. smernica Evropske skupnosti v 35. in 39. členu.

SRS uvrščajo zaloge med gibljiva sredstva. Po MRS so zaloge del nekratkoročnih sredstev, če se podjetje odloči za delitev na kratkoročne in nekratkoročne gospodarske kategorije. V bilanci stanja se prikazujejo na naslednji način:

Stari SRS (SRS 4.19), (SRS 24.1)

1. Material
2. Nedokončana proizvodnja
3. Proizvodi
4. Trgovsko blago
5. Predujmi za zaloge

MRS (MRS 1,73)

- Trgovsko blago
- Pomožni materiali
- Osnovni materiali
- Nedokončana proizvodnja
- Dokončana proizvodnja



Zaloge po SRS zajemajo tudi količine materiala in trgovskega blaga v skladišču, dodelavi in predelavi, na poti od dobavitelja do kupca ter količine nedokončane proizvodnje, polproizvodov in dokončanih proizvodov. Za material se šteje tudi drobn inventar, pri katerem je ocenjena doba uporabnosti največ leto dni.

### **Terjatve**

Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovana pravica zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravilo kake storitve. MRS v svojih določilih ne navajajo definicije pojma terjatev.

SRS ločujejo med kratkoročnimi in dolgoročnimi terjatvami. O kratkoročnih terjatvah govorimo, ko terjatev zapade v plačilo najpozneje v letu dni, medtem ko dolgoročna zapade v obdobju, daljšem od leta dni. MRS takšne delitve ne predpisujejo. Ločevanje med kratkoročnimi in dolgoročnimi terjatvami je vezano na splošna določila ločevanja kratkoročnih od nekratkoročnih gospodarskih kategorij.

Stari SRS (SRS 24.1)

MRS (MRS 1,73)

Dolgoročne terjatve iz poslovanja

- |   |                                     |
|---|-------------------------------------|
| 1. Dolgoročne terjatve do podjetij v skupini        | - Terjatve do kupcev                |
| 2. Dolgoročne terjatve do drugih povezanih podjetij | - Terjatve do drugih članov skupine |
| 3. Druge dolgoročne terjatve do kupcev              | - Terjatve do povezanih strank      |
| 4. Dolgoročne varščine                              | - Predplačila                       |

Kratkoročne terjatve iz poslovanja

- Drugi zneski

1. Kratkoročne terjatve do podjetij v skupini
2. Kratkoročne terjatve do drugih povezanih podjetij
3. Druge kratkoročne terjatve do kupcev
4. Kratkoročne terjatve za nevplačani, v plačilo zapadli vpisani kapital
5. Druge kratkoročne terjatve
6. Kratkoročne varščine

Poleg delitve terjatev po ročnosti je treba po SRS terjatve razčlenjevati na terjatve do kupcev, druge terjatve v zvezi s prihodki od poslovanja, terjatve v zvezi s prihodki od financiranja, terjatve v zvezi z oblikovanjem kapitala in druge terjatve v zvezi s preoblikovanjem sredstev. Ločeno je treba izkazovati tudi terjatve do pravnih ali fizičnih oseb v državi in v tujini.

### **Denarna sredstva**

Denarna sredstva so najbolj likvidna sredstva v podjetju. Z razčlenitvijo denarnih sredstev v bilanci stanja in z upoštevanjem tudi drugih postavk se zagotavljajo informacije, ki so potrebne pri zagotavljanju plačilne sposobnosti podjetja. Pri računovodskem predstavljanju denarnih sredstev je treba upoštevati, da s poslovno-finančnega vidika vsa računovodska izkazana denarna sredstva še ne služijo

zagotavljanju plačilne sposobnosti in da je treba s tega vidika upoštevati kot gotovino še marsikaj drugega, kar je v računovodstvu sicer prikazano na primer kot terjatev.

Denarna sredstva se po SRS prikazujejo v bilanci stanja med gibljivimi sredstvi, medtem ko so po MRS samostojna postavka, ki se ne združuje v širšo gospodarsko kategorijo.

Stari SRS (SRS 24.1), (SRS 7.1), (SRS 7.2)	MRS
1. Gotovina v blagajni (bankovci, kovanci) in prejeti čeki (brez znamk, kolekov)	Delitev ni določena.
2. Denarna sredstva v banki in drugih finančnih organizacijah	

Podjetje mora ločeno prikazovati tudi domača in tuja denarna sredstva. Podobno kot SRS tudi MRS ločujejo gotovino v blagajni in na računih pri banki, čeprav ta delitev v bilanci stanja ni izrecno zahtevana. Med denarna sredstva pa se prištevajo še denarna nakazila in menice (Epstein et al., 1999, str. 35).

### **Aktivne časovne razmejitve**

Časovne razmejitve predstavljajo knjigovodsko tehniko razmejevanja stroškov oziroma odhodkov in prihodkov med posameznimi znotraj bilančnimi obračunskimi obdobji. MRS ne uporabljajo pojma aktivnih časovnih razmejitev.

Aktivne časovne razmejitve se v bilanci stanja izkazujejo med gibljivimi sredstvi. V bilanci stanja se aktivne časovne razmejitve razčlenjujejo na naslednje postavke:

Stari SRS (SRS 24.1)	MRS
1. Kratkoročno odloženi stroški in odhodki	Vključevanje aktivnih časovnih razmejitev ni določeno.
2. Nezaračunani prihodki	

### **3. VREDNOTENJE IN PRIKAZOVANJE SREDSTEV PO PRENOVLJENIH SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH**

Stare SRS, ki so bili sprejeti leta 1993, so podjetja uporabljala do 31. decembra 2001. Od sprejetja prvih SRS pa je tudi razvoj računovodske stroke v svetu skokovito napredoval. Za zadnje desetletje lahko rečemo, da je razvoj slovenske računovodske teorije in s tem seveda tudi SRS pod velikim in vodilnim vplivom anglo-ameriške računovodske šole<sup>5</sup> (Odar, 2000, str. 378). Pod tem vplivom je prišlo tudi do korenitih in zelo pomembnih sprememb MRS. Vsa najnovejša teoretična spoznanja računovodske stroke opuščajo oziroma spreminjajo klasične predpostavke, na katerih je temeljila zasnova računovodskih standardov in tudi zakonodaja s tega področja v nekaterih državah. Slovenija se je na te spremembe odzvala s sprejetjem prenovljenih SRS, ki na eni strani upoštevajo najnovejše dosežke svetovne računovodske teorije, na drugi strani pa SRS prispevajo k teoretičnemu razvoju računovodske misli v Sloveniji.

#### **Temeljne dileme prenove SRS**

Prenova SRS je bil strokovno izredno zahteven in dolgotrajen projekt. Strokovne razprave prenove so morale izhajati iz starih SRS, zato jih je bilo treba analizirati in ugotoviti vsa tista področja, ki jih je treba urediti na novo. Pri tem pa so se pojavile nekatere dileme:

- spremeniti in dopolniti SRS z najnovejšimi spoznanji iz MRS ali
- dopustiti uporabo MRS v celoti, denimo po zgledu Republike Hrvaške ali Nemčije, ali dopustiti uporabo MRS na tistih področjih, ki so v SRS urejena drugače kot v MRS.

V slovenski računovodski stroki je bila sprejeta usmeritev, da je treba SRS spremeniti in dopolniti z najnovejšimi teoretskimi spoznanji stroke in tudi iz MRS ter da je MRS mogoče uporabljati za dopolnilno poročanje za zadovoljitev posebnih zahtev po poročanju na kapitalških trgih. Uvod v prenovljene SRS posebej poudarja, da je pri podjetju, ki upošteva SRS, v katerih so že vključena novejša stališča iz MRS, mogoče govoriti tudi o skladnosti njegovih računovodskih izkazov z MRS. V nekaterih primerih pa SRS še ne upoštevajo novih dosežkov iz MRS. Dokler določbe MRS niso sprejete v SRS, se štejejo MRS le za informacijo o strokovnih dosežkih in so dopustni tudi v domačih razmerah, če ne nasprotujejo SRS.

Odločitev, da se SRS prenovijo in dopolnijo, računovodska stroka zagovarja takole (Horvat, 2000, str. 72):

- slovenska računovodska stroka ima svojo lastno zgodovino in razvoj, njena teoretična spoznanja pa lahko postavimo ob bok teoretičnim razglabljanjem drugih razvitih držav;

---

<sup>5</sup> Za anglo-ameriško računovodsko šolo je med drugim tudi značilno, da so računovodska poročila osnova za sprejemanje odločitev naložbenikov, predvsem na kapitalških trgih.

- neposredna uporaba MRS je lahko problematična, saj so MRS nastali kot kompromis različnih računovodskih šol, zato dopuščajo zelo veliko možnosti vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij;
- tudi če bi se odločili za neposredno uporabo MRS, bi bila potrebna dodatna navodila, kako jih uporabljati;
- nekatere rešitve o vrednotenju posameznih gospodarskih kategorij v MRS so na sedanji stopnji razvoja gospodarstva in tudi računovodske stroke v Sloveniji nesprejemljive; njihova uporaba pa bi lahko imela daljnosežne negativne posledice za celotno slovensko gospodarstvo (na primer zanikanje načela realizacije pri finančnih instrumentih).

Seveda pa bodo morala podjetja, ki bodo želela nastopati na mednarodnih trgih kapitala, sestavljati računovodske izkaze še po MRS ali ameriških računovodskih standardih.

### **Nastanek prenovljenih SRS**

Slovenski inštitut za revizijo je prenovljene SRS sprejel na svoji seji 21. septembra 2001. Minister za finance je moral pred izdajo soglasja k prenovljenim SRS dobiti še mnenje Gospodarske zbornice Slovenije, Obrtne zbornice Slovenije in Agencije za trg vrednostnih papirjev. Po prejetem soglasju je Slovenski inštitut za revizijo objavil besedila prenovljenih SRS v Uradnem listu Republike Slovenije.

Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, so prenovljene SRS začela uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se je začelo po tem datumu. Z uveljavitvijo prenovljenih SRS so prenehali veljati stari SRS. Uporaba SRS je na območju Republike Slovenije obvezna.

### **Splošne značilnosti prenovljenih SRS**

Prenovljeni SRS so strokovno obsežnejši in uvajajo tudi vrsto novih pojmov<sup>6</sup>. Pri nekaterih gre za vsebinsko nove kategorije računovodenja, pri drugih pa za pojmovno in vsebinsko jasnejše opredelitve že znanih vsebin.

Pri oblikovanju prenovljenih SRS se je Slovenski inštitut za revizijo opiral na: kodeks računovodskih načel, smernice Evropske skupnosti, spremenjeni in dopolnjeni ZGD, MRS, domači teoretski okvir in na mednarodna dognanja s področja računovodenja (Mayr, 2002, str. 68).

Prenovljeni SRS ohranjajo sistematiko starih SRS. V prid ohranitve sedanje sistematike in ustroja govori predvsem dejstvo, da ju uporabniki SRS že poznajo in so ju navajeni ter da SRS sistematično zajemajo vsa področja računovodstva, medtem ko MRS obdelujejo veliko ožja področja.

Temeljnih SRS je 30. SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja

---

<sup>6</sup> Po prenovljenih SRS se na primer izkaz uspeha imenuje izkaz poslovnega izida.

gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja, na primer računovodskega predračunavanja. Poleg temeljnih SRS obstajajo še posebni SRS od SRS 31 naprej, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v podjetjih posameznih vrst, na primer v bankah, ali posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani temeljni SRS, na primer na plačilih zasnovanega računovodenja. Sistematika MRS je popolnoma drugačna.

Vsak SRS ima več poglavij. V uvodnem poglavju (A) so pojasnjeni namen in področje standarda, teoretska podlaga zanj ter tudi povezava z drugimi SRS, MRS in smernicami Evropske skupnosti. Standard v ožjem pomenu obsega poglavje (B); praviloma je razdeljen na podpoglavja, še zlasti če obravnava posamezne gospodarske kategorije. Med podpoglavja sodijo: razvrščanje, pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj, začetno računovodsko merjenje, prevrednotovanje, uskupinjevanje ter razkrivanje. Poglavje (C) vsebuje opredelitve nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu, da bi bil ta razumljivejši. Poglavje (Č) vsebuje potrebna pojasnila standarda, poglavje (D) pa datum sprejetja standarda in začetka njegove uporabe.

Posebne standarda za konsolidacijo ni, ampak je znotraj vsakega posameznega standarda določeno, kaj se dogaja z gospodarsko kategorijo v primeru konsolidacije.

V strokovnih krogih in po vzoru MRS je prevladala enotna ocena, da je najpomembnejši del standarda uvod, v katerem so določena najpomembnejša pravila, ki jih potem podrobneje določajo posamezni standardi. Pri branju standardov nikoli ne smemo brati posameznega določila, ne da bi upoštevali standardov kot celoto. Uvod je bil pogosto zanemarjen, zato je prihajalo do najrazličnejših mnenj, ki so pogosto nasprotovala temeljnemu načelom standardov.

**To je tudi razlog, da so temeljna pravila vrednotenja sredstev veliko podrobneje obravnavana že v samem uvodu v standarde, kot je to veljalo za stare SRS.** Pravila vrednotenja, značilna za posamezno vrsto sredstva, pa so obravnavana v standardu, ki to sredstvo obdeluje. Za uporabnike SRS je verjetno tudi prijaznejša rešitev, da so vsa pravila vrednotenja združena na enem mestu.

### **3.1 VREDNOTENJE SREDSTEV PO PRENOVLJENIH SRS**

Temeljna pravila vrednotenja sredstev v računovodskih razvidih in v računovodskih izkazih so zapisana v 7. poglavju uvoda v prenovljene SRS. V uvodu je določeno, da za vrednotenje tako pri začetnem zajemanju posameznih pojavov v računovodske razvide kot tudi pri sestavljanju računovodskih izkazov in popravljanju začetnega merjenja v tej zvezi obstajajo različne podlage.

Tako je s **knjigovodsko vrednostjo** posamezne kategorije mišljena tista, ki je izkazana v računovodskih razvidih in tudi v računovodskih izkazih. Opredeljena je lahko na različne načine; če so na ločenih kontih popravkov vrednosti prikazani pribitki k vrednosti ali odbitki od vrednosti na temeljnem kontu, se za knjigovodsko vrednost šteje pobotana

vrednost obravnavane gospodarske kategorije na obeh kontih. Takšna je na primer **neodpisana vrednost** kakega sredstva, ki je razlika med njegovo celotno vrednostjo na enem kontu in odpisano vrednostjo na drugem kontu, sestavljeno na primer iz nabranih amortizacijskih odpisov ali nabranih izgub zaradi oslabitve. Pri finančnih sredstvih pa je **odplačna vrednost**, to je začetna pripoznana vrednost, zmanjšana za odplačila glavnice, povečana oziroma zmanjšana za nabrano odplačilo razlike med začetnim in v plačilo zapadlim zneskom ter zmanjšanje za odpis (neposredni ali z uporabo popravkov vrednosti) zaradi oslabitve ali neunovčljivosti (Koželj, 2000, str. 13).

Uvod v prenovljene SRS pri sredstvih razlikuje te vrednosti: **izvirno, dnevno, iztržljivo in sedanjo vrednost**.

### 3.1.1 IZVIRNA VREDNOST

Podlaga za merjenje postavk v računovodskih izkazih po izvorni vrednosti je ena najstarejših (Odar, 2001a, str. 17). Izhaja iz načela, da je treba pri izmenjavi med strankama pridobljeno sredstvo ovrednotiti po ceni, po kateri je bilo nabavljeno, saj se meri vrednost sredstev po **nabavni vrednosti**, to je v zneskih plačane gotovine ali gotovinskih ustreznikov v trenutku nabave, ali pa po pošteni vrednosti nadomestila, danega v trenutku nabave za pridobljeno sredstvo. Medtem ko pri celoti sredstev posamezne vrste govorimo o vrednosti, govorimo pri njihovi količinski enoti o ceni. Izvirne vrednosti so pri materialu, trgovskem blagu ali nabavljenih storitvah nabavne vrednosti oziroma pri količinski enoti nabavna cena; nabavna cena obsega poleg nakupne cene, ki jo je treba plačati dobavitelju, še uvozne dajatve ter prevozne in druge neposredne stroške nakupa, kar pomeni, da je treba razlikovati nabavno ceno od nakupne cene pa tudi nabavno vrednost od nakupne vrednosti. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih se izraz nabavna vrednost uporablja tudi za količinsko enoto. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih je nabavna vrednost enaka nakupni vrednosti in vsem zneskom, ki jih je mogoče neposredno pripisati njihovi usposobitvi za sodelovanje v poslovnih procesih. Izvirne vrednosti so pri polproizvodih in proizvodih ter pri opravljenih storitvah praviloma **stroškovne vrednosti**, imenovane proizvajalni stroški, vendar se lahko raztezajo od spremenljivih proizvajalnih stroškov kot ene skrajnosti do zožene lastne cene kot druge skrajnosti; vsi ti izrazi se lahko nanašajo na količinsko enoto ali pa na celotno količino v gibanju oziroma zalogi. Ker so izvirne vrednosti pri stvareh, ki vstopajo v zalogo v različnih trenutkih, različne, je lahko končna zaloga ovrednotena po **drsečih cenah, tehtanih povprečnih cenah, obratnozaporednih cenah** (značilnost metode lifo) ali **zaporednih cenah** (značilnost metode fifo). Če so v računovodskih razvidih uporabljene **stalne cene** (ocenjene, standardne cene), se pri celoti ustreznih količin za izvirno vrednost šteje tudi **stalna vrednost z odmiki**.

### 3.1.2 DNEVNA VREDNOST

Z dnevno vrednostjo sredstva obravnavamo v zneskih plačane gotovine ali gotovinskih ustreznikov, ki bi jih bilo treba plačati, če bi v sedanosti kupili isto ali istovrstno sredstvo. Dnevna vrednost se lahko imenuje tudi **nadomestitvena vrednost**; ta izraz

bolje nakazuje znesek, po katerem bo računovodsko obravnavana enaka količina ali enaka količinska enota, ko bo nadomestila staro količino oziroma količinsko enoto.

Dnevna vrednost naj bi bila sopomenka **tržne vrednosti**. Teoretično ni sporen način ugotavljanja njene velikosti za sredstva, za katere obstaja popoln trg, ki zagotavlja te podatke vsak dan. Praktični problemi pa so trije (Odar, 2001a, str. 17):

- predpostavka popolnega trga je uporabna le za nekatere postavke, za nekatere pa trga sploh ni;
- dnevne vrednosti so vrednosti na določen dan, torej so uresničene vrednosti, in tu trčimo ob načelo pripoznavanja prihodkov;
- pri nekaterih dolgoročnih sredstvih se lahko pojavi vprašanje, ali je uporaba dnevnih vrednosti smiselna, saj podjetje poseduje ta sredstva dalj časa; za taka sredstva pa je pomembnejša nadomestitvena vrednost, ki pa praviloma ni povezana z dnevno vrednostjo.

### 3.1.3 IZTRŽLJIVA VREDNOST

Iztržljiva vrednost je znesek gotovine ali gotovinskih ustreznikov, ki bi jih bilo mogoče v sedanosti dobiti s prodajo sredstva na običajen način. Pri stvareh v zalogi se v tej zvezi pojavi še pojem **čista iztržljiva vrednost**; to je iztržljiva vrednost, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za prodajo. Pojavi se tudi izraz **čista prodajna vrednost**; izraz označuje znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščenima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške prodaje. Iz tega sledi, da je treba kot iztržljivo vrednost obravnavati tudi **pošteno vrednost**, to je znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati med dobro obveščenima in voljnima strankama v premišljenem poslu. Če je nadomestljiva vrednost enaka čisti prodajni vrednosti enote, jo prav tako lahko štejemo za vrsto iztržljive vrednosti; to pa ni mogoče, če je enaka **vrednosti pri uporabi**. Pri terjatvah je v tej zvezi mogoče govoriti tudi o **udenarljivi vrednosti** in o **odplačni vrednosti**.

Seveda pa se pri nekaterih dejavnostih dnevna vrednost lahko približa iztržljivi ali (bolje) obratno: iztržljiva vrednost je ena izmed dnevnih vrednosti, upoštevana pri poslovnih dogodkih. Iztržljiva vrednost je lahko večja ali manjša od dnevne vrednosti in je enaka izvorni vrednosti (za drugo podjetje) oziroma se ujema z načelom pripoznavanja prihodkov, če se je poslovni dogodek zgodil. Pri iztržljivi vrednosti gre torej za določitev vrednosti poravnave v razponu dnevnih vrednosti, kadar te obstajajo, ali vrednosti, po katerih bi se poslovni dogodek lahko zgodil. Iztržljivo vrednost bi lahko opredelili kot uresničljivo dnevno vrednost.

### 3.1.4 SEDANJA VREDNOST

Sedanja vrednost je diskontirana vrednost prihodnjih čistih denarnih tokov, ustvarjenih po pričakovanju z določenimi sredstvi ali določenim sredstvom pri običajnem poslovanju podjetja. Takšna je tudi **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 ob koncu njegove dobe koristnosti. Vrednosti pri uporabi pogosto ni mogoče ugotoviti za posamezno sredstvo, temveč le za denar ustvarjajočo enoto, to je najmanjšo določljivo skupino sredstev, katerih nenehna uporaba je vir denarnih prejemkov, v glavnem neodvisnih od denarnih prejemkov iz drugih sredstev ali skupin sredstev. Če je z nadomestljivo vrednostjo mišljena vrednost pri uporabi, spada tudi ta v okvir sedanje vrednosti.

Sedanja vrednost kot podlaga za merjenje postavk v računovodskih izkazih v bistvu izvira iz izvirne vrednosti in diskontirane vrednosti uresničenega denarnega toka. Gre za izračunljivo vrednost, ki izhaja iz predpostavke in določitve uresničitve poslovnega dogodka, izražene v sedanji vrednosti; to je ob upoštevanju časa izračunana predvidena sedanja vrednost denarnih tokov. Pri tem pa gre za dve neznanki: prva je pričakovana uresničena vrednost, druga pa diskontiranje te vrednosti na vrednost v sedanjosti. Ker gre za neznanki, ju je treba oceniti. Ocena pa je odvisna od opredelitve tveganja tako glede diskontne mere kakor tudi glede prihodnjih čistih denarnih tokov. Načrtovanje prihodnjih čistih denarnih tokov (vsaj nekaterih) izhaja tudi iz podatkov v računovodskih izkazih. To pa so podatki o preteklosti, in če so napačni, je lahko napačno ugotovljena tudi sedanja vrednost sredstev.

### **3.2 VREDNOST SREDSTEV V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH**

Sredstva so ob pripoznanju na začetku tako v računovodskih razvidih kot v računovodskih izkazih ovrednotena po izvirnih vrednostih. Pozneje velja pri sredstvih ob predpostavki previdnosti manjša vrednost od dveh možnih: izvirne in tržne. Pri stvareh se šteje za izvirno vrednost nabavna oziroma stroškovna vrednost, medtem ko je tržna vrednost poenostavljeno zamišljena kot nadomestitvena, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (ko se za tržno vrednost šteje čista iztržljiva vrednost) ali manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (ko se za tržno vrednost za kosmati dobiček šteje zmanjšana čista iztržljiva vrednost). Načelo manjše vrednosti velja za novo izkazovanje knjigovodske vrednosti. Knjigovodska vrednost pa je lahko prikazana tudi kot razlika na dveh ali več različnih kontih. Na tem izhodišču je zasnovana zamisel prevrednotenja zaradi okrepitve, ki je obravnavana v 8. poglavju uvoda v prenovljene SRS.

### **3.3 PREVREDNOTENJE SREDSTEV**

**Novost**, ki jo uvajajo prenovljeni SRS na področju vrednotenja gospodarskih kategorij, je prevrednotenje. **Prevrednotenje** je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Po tej opredelitvi je torej prevrednotenje vsako ponovno ovrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju.

Pri prevrednotenju ne gre le za nadomestitev besede revalorizacija, ki so jo uporabljali stari SRS, z izrazom prevrednotenje, ampak za vsebinske spremembe.

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



cene. Poleg tega lahko splošni vplivi povzročijo spremembo vrednosti evra. Torej je treba razlikovati (Uvod v SRS, 2001, str. 11366):

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

Prevrednotenje, ki je posledica spremembe **kupne moči domače valute**, merjene v evrih, imenovano tudi **splošno prevrednotenje**, se po prenovljenih SRS opravi na koncu posameznega poslovnega leta le pri kapitalu. To je skladno s finančnim pojmovanjem kapitala, po katerem se čisti dobiček za posamezno obračunsko obdobje pripozna le po zagotovitvi ohranitve splošne kupne moči kapitala. Prenovljeni SRS tako ohranjajo finančno pojmovanje kapitala. Sprememba kupne moči domače valute se po prenovljenih SRS izraža na podlagi njenega razmerja do evra. Takšen preračun je nujen, da ne bi po prevedbi kapitala iz domače valute v evre prišlo do nerazumljivih zmanjšanj kapitala, ki ne bi bila pojasnjena v izkazu poslovnega izida za isto poslovno leto (Odar, 2001a, str. 19). Splošno prevrednotenje kapitala pa se opravi, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za več kot 5,5 %. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala se v takšnem primeru krije kot izredni odhodek, razen če se uporabljajo možnosti, ki jih ustvarja prevrednotenje osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, vendar največ do zneska njihovih dokazanih nadomestljivih vrednosti ob upoštevanju še razpoložljive dobe koristnosti.

Prevrednotenje, ki je posledica spremembe **cen gospodarskih kategorij**, se na koncu poslovnega leta ali med njim opravi zaradi:

- a) **okrepitve sredstev, ki poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost, ali**
- b) **oslabitve sredstev, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost.**

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, v drugem primeru pa za zmanjšanje prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, ne da bi prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi nove naložbe ali umika naložbe vanje. V prvem primeru se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno poveča posebni prevrednotovalni popravek kapitala, v drugem primeru pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotovalni poslovni odhodki ali prevrednotovalni finančni odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih pojavi posebni prevrednotovalni popravek kapitala, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti sredstev. Postavke posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala so nekakšne vmesne postaje do poslovnega izida (Koželj, 2000b, str. 27). Prevrednotovalni popravek kapitala ima torej naravo popravka vrednosti ustreznih gospodarskih kategorij, ki so na temeljnem kontu izkazane po povečani vrednosti, kar sicer ni skladno z načelom manjše vrednosti, vendar izraža še neiztržene oziroma nerealizirane dobičke. Ta postavka zaradi prevelikih skušnjav po razdelitvi dobička ne dopušča izkazovanja poslovnih izidov, izvirajočih iz prihodkov, ki jih še ne moremo obravnavati kot obligacijsko razmerje oziroma še niso potrjeni in uresničeni pri subjektih zunaj obravnavanega

podjetja. Medletno prevrednotenje sredstev opravljajo predvsem podjetja, ki izdelujejo medletne računovodske izkaze.

V uvodu v prenovljene SRS je jasno zapisano, da je upoštevanje **oslabitve sredstev obvezno**, upoštevanje **okrepitve sredstev pa dopustno**. Ker je upoštevanje okrepitev sredstev dopustno, se podjetja sama odločijo, ali bodo okrepila sredstva in v katerih primerih. Pri tem pa morajo upoštevati načelo stalnosti.

### **3.3.1 OKREPITEV SREDSTEV**

Okrepitev sredstev se pojavi, če obstajajo utemeljeni tržni podatki oziroma kadar je poštena vrednost sredstev večja od knjigovodske vrednosti, ki izvorno izhaja iz nabavne vrednosti. V takih primerih se ne glede na siceršnje računovodsko načelo manjše vrednosti povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter praviloma tudi konto in bilančna postavka prevrednotovalnega popravka kapitala na večje poštene vrednosti. Izjema so posebni primeri, obravnavani v posameznih standardih. Posebni prevrednotovalni popravek omogoča kritje poznejše oslabitve tistih sredstev, za katere je bil oblikovan, pri sredstvih, ki se amortizirajo, pa tudi kritje obračunane amortizacije iz razlike nad prevrednoteno izvorno vrednostjo. Amortizacija razlike med povečano in prvotno knjigovodsko vrednostjo tako ne sme bremeniti stroškov oziroma odhodkov, temveč se mora pokrivati v okviru tako nastalega posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala iz istega sredstva.

V uvodu v prenovljene SRS je tudi določeno, pri katerih vrstah sredstev bo podjetje lahko upoštevalo njihovo okrepitev. Ta sredstva so:

- a) **zemljišča;**
- b) **zgradbe;**
- c) **oprema in**
- č) **finančni instrumenti.**

Do okrepitev vrednosti pri zemljiščih in zgradbah prihaja predvsem zato, ker njihova cena praviloma raste zaradi njihove relativne redkosti oziroma omejene količine. Opremi cena praviloma ne raste, saj je v normalnih gospodarskih razmerah zaradi vse večje produktivnosti in s tem nižanja proizvodjalnih stroškov le malo možnosti, da bi bili stroški pridobitve enakih oziroma podobnih sredstev večji od stroškov prve pridobitve sorodnih sredstev. Pri finančnih instrumentih pa prihaja tako do povečanj kot znižanj njihovih cen, odvisno od najrazličnejših dejavnikov, ki vplivajo na njihove cene. Med temi dejavniki sta na primer obrestna mera in pa odnos posameznega investitorja do tveganja.

### **3.3.2 OSLABITEV SREDSTEV**

Sredstvo je oslabiljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo pošteno vrednost. Ko je zaradi tega treba njegovo knjigovodsko vrednost zmanjšati, se pojavi izguba zaradi oslabitve. Ta se pokaže kot posebni prevrednotovalni poslovni odhodek ali (pri finančnih sredstvih) kot prevrednotovalni finančni odhodek, razen če se je pred tem

pri istem sredstvu zaradi okrepitve že kdaj pojavil posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

V uvodu v prenovljene SRS je določeno, da do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih in jo je treba obvezno upoštevati.

Po MRS 36-Oslabitev sredstev pa lahko pride do oslabitve predvsem teh vrst sredstev v podjetju:

- opredmetenih osnovnih sredstev;
- neopredmetenih dolgoročnih sredstev;
- finančnih naložb v odvisna podjetja;
- finančnih naložb v pridružena podjetja in
- deležev v skupnih podvigih.

Za presojo, ali je konkretno sredstvo v nevarnosti slabljenja, potrebujemo ustrezne informacije. Informacije so lahko z vidika kraja, od koder jih dobimo, notranje ali zunanje.

Notranji viri informacij so lahko tile (Koželj, 2000b, str. 182):

- obstajajo zadostni dokumentirani dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti obravnavanega sredstva;
- obstajajo določeni načrti ustavitve ali reorganizacije podjetja, enote v njem itd., ko se bodo sredstva v njem (njej) morda manj uporabljala, ko bo prišlo morda do predčasnih odtujitev sredstev, ko bo prišlo do prenosa sredstev na drugo enoto, na drugo podjetje ali podobno;
- obstajajo utemeljene ugotovitve (strokovne analize), poročila ali druge ekspertize, ki dokazujejo, da bo uspešnost uporabe sredstva (sredstev) manjša od pričakovane in načrtovane.

Zunanji viri informacij pa bi bili lahko med drugim tile:

- tržna vrednost obravnavanega sredstva (sredstev) se je v obdobju veliko bolj zmanjšala, kot je bilo načrtovano in pričakovano;
- v obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb, ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi, in bodo pomembno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva.

### **3.4 VREDNOTENJE V SKUPINSKIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH**

Skupina podjetij je gospodarska, ne pa tudi pravna enota ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V skupinskih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Skupinski računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi izvornih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij z ustreznimi uskupinjevalnimi

prilagoditvami ter popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih upoštevanih podjetij.

Skupino podjetij sestavljajo (SRS 30.38):

- a) obvladujoče podjetje;
- b) podjetja, odvisna od obvladujočega podjetja zaradi deleža v kapitalu;
- c) podjetja, odvisna od obvladujočega podjetja zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov;
- č) pridružena podjetja, v katerih ima obvladujoče podjetje pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv;
- d) podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Da ima obvladujoče podjetje v pridruženem podjetju pomemben vpliv, se šteje, če je le-to udeleženo v kapitalu pridruženega podjetja z najmanj 20 %, kar je skladno s smernicami Evropske skupnosti. Za takšno skupino sestavlja obvladujoče podjetje skupinske računovodske izkaze.

Iz uskupinjenja pa so izključena:

- odvisna podjetja, ki jih obvladujoče podjetje namerava usmerjati le začasno, ker jih ima v svoji lasti zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo;
- odvisna podjetja, ki poslujejo v okviru strogih dolgoročnih omejitev, kar pomembno zmanjšuje njihovo možnost, da bi svoja sredstva prenesla na obvladujoče podjetje, ter
- nepomembna pridružena podjetja ter pridružena in skupaj obvladovana podjetja, katerih vključitev bi zahtevala nesorazmerno veliko dela in stroškov.

V uvodu v prenovljene SRS je določen tudi način uskupinjevanja. V primeru obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij gre za popolno uskupinjevanje. Novost pri tem je, da je treba uskupinjevati tudi podjetja, v katerih ima naložbenik pomemben vpliv, saj je določeno, da so pridružena podjetja, v katerih ima sestavljalec skupinskih računovodskih izkazov kot naložbenik pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, v skupinskih računovodskih izkazih upoštevana po kapitalski metodi, razen če gre za pridobitev in ohranitev njegove finančne naložbe zgolj z namenom, da jo bo v bližnji prihodnosti odtujil. Skupaj obvladovana podjetja upošteva sestavljalec skupinskih računovodskih izkazov kot podvižnik po metodi sorazmernega uskupinjevanja ali uskupinjevanja po kapitalski metodi (Vrankar, 2001, str. 165).

Za izvedbo popolnega uskupinjevanja pa je treba izpolniti določene pogoje. Upoštevana podjetja morajo uporabljati enotne računovodske usmeritve za podobne poslovne dogodke. Postavke v izvornih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij pa morajo biti enako formalno predstavljene in ovrednotene po enakih metodah. Če to ni zagotovljeno, pa morajo biti na voljo zadostne informacije o razlikah, upoštevanih pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov. Novost v prenovljenih SRS je tudi, da se sredstva, ki so predmet uskupinjevanja, ne vodijo na posameznih kontih, temveč se povzemajo iz izvornih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in

prilagoditev v zvezi s prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, z izločitvijo čistega dobička iz njihove vrednosti in s prevrednotenjem zaradi uskupinjevanja. Zaradi takšnih prilagoditev se vrednost posameznih uskupinjenih sredstev razlikuje od seštevka vrednosti posameznih sredstev v izvornih bilancah stanja podjetij v skupini. Obvladujoče podjetje pa mora imeti za potrebe revizije podrobna pojasnila o vseh postopkih, ki jih je uporabilo pri uskupinjevanju.

### **3.5 PRIKAZOVANJE SREDSTEV PO PRENOVLJENIH SRS**

Prikazovanje sredstev obravnava SRS 24-Oblika bilance stanja za zunanje poslovno poročanje. Za prenovljene SRS pa je med drugim značilno, da dajejo veliko večji poudarek tako pripoznavanju kot odpravljanju pripoznavanja posamezne vrste sredstva. **Tako kot za vrednotenje tudi za pripoznavanje velja, da je veliko podrobneje obravnavano že v samem uvodu v prenovljene SRS.** Vse druge posebnosti glede pripoznavanja in odpravljanja pripoznavanja posameznega sredstva pa so obravnavane v posameznem standardu.

V uvodu v prenovljene SRS je določeno, da se sredstvo pripozna, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njega povečale gospodarske koristi in če ima ceno ali vrednost, ki jo je mogoče zanesljivo izmeriti.

Številna sredstva so povezana s pravnimi pravicami, tudi z lastninsko pravico podjetja. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva pa lastninska pravica ni bistvena. Zmožnost podjetja, da obvladuje gospodarske koristi, je ponavadi 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.

## **4. NOVOSTI PRI VREDNOTENJU IN PRIKAZOVANJU AKTIVNIH POSTAVK BILANCE STANJA PO POSAMEZNIH STANDARDIH**

SRS od 1 do 7 ter SRS 12 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja in vrednotenja aktivnih postavk bilance stanja, medtem ko je njihovemu prikazovanju namenjen SRS 24.

### **4.1 OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA**

Po SRS 1 je opredmeteno osnovno sredstvo tisto sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju. Za pripoznavanje opredmetenega osnovnega sredstva sta predpisana dodatna pogoja, in sicer: obstajati mora verjetnost, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in njegovo nabavno vrednost mora biti mogoče zanesljivo izmeriti.

Ločimo tri skupine opredmetenih osnovnih sredstev:

- opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi;
- opredmetena osnovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo, in
- opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe.

**Novost so opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe.** To so sredstva, ki so trajno izgubila možnosti za uporabo v podjetju, vendar to še ne pomeni, da niso več uporabna. Ob tem je treba opozoriti, da sredstva, ki ga trenutno ali začasno ne uporabljamo, še ne moremo opredeliti kot opredmeteno osnovno sredstvo trajno zunaj uporabe. Pri opredmetenem osnovnem sredstvu trajno zunaj uporabe ni popravkov vrednosti zaradi amortiziranja in s tem stroškov amortizacije, lahko pa se pojavijo prevrednotovalni poslovni odhodki iz naslova prevrednotenja tega sredstva zaradi oslabitve. Na dan izločitve iz uporabe ga izkažemo po knjigovodski vrednosti.

Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodjalna oprema, druga oprema, osnovna čreda in večletni nasadi (SRS 1.2).

Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske protivrednosti 500 evrov (prej 500 ekujev), se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. **Novost v standardu je predpisana možnost, da se lahko stvari drobnega inventarja, katerih posamične nabavne vrednosti po obračunih dobaviteljev ne presegajo tolarske protivrednosti 100 evrov, razporedijo med zaloge materiala.**

Opredelitev pozneje nastalih stroškov, povezanih z opredmetenim osnovnim sredstvom, je enaka kot v starem SRS 1. To pomeni, da stroški povečujejo njegovo nabavno vrednost, če povečujejo njegove prihodnje koristi v primerjavi s prvotno ocenjenimi. **Dodana pa je določba, da stroški velikih popravil (investicijskega vzdrževanja) in**

**malih popravil (sprotnega vzdrževanja) ne vplivajo na izkazovanje vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Vnaprej vračunane pasivne časovne razmejitve za pokrivanje stroškov investicijskega vzdrževanja se ne smejo več oblikovati.** Zato se bodo poslovni dogodki v zvezi s predvidenim investicijskim vzdrževanjem ustrezno evidentirali v okviru posameznih opredmetenih osnovnih sredstev kot povečanje njihove nabavne vrednosti ali zmanjšanje obračunanega amortizacijskega popravka vrednosti (Horvat, 2001, str. 18).

**Dani predujmi za opredmetena osnovna sredstva se knjigovodsko izkazujejo med terjatvami, četudi se v bilanci stanja še naprej izkazujejo med opredmetenimi osnovnimi sredstvi (SRS 1.5).**

### *Začetno pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev*

Od načina pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva je odvisno, kako se ob začetnem pripoznavanju ovrednoti.

Pri nakupu opredmetenega osnovnega sredstva je nabavna vrednost opredeljena takole: nabavno vrednost sestavljajo nakupna cena, uvozne in nevračljive dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. **Med nevračljivimi dajatvami se po novem upošteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne.** Ta novost je posledica spremenjene davčne zakonodaje, ko je 30. 6. 1999 davek na dodano vrednost nadomestil takratni prometni davek. Od nakupne cene opredmetenega osnovnega sredstva se odštejejo trgovinski in drugi popusti. **Nabavno vrednost pa lahko sestavljajo tudi obresti od posojil (v starih SRS samo realni del obresti) za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo. Obresti se po prenovljenih SRS ne izkazujejo več ločeno na njihov realni in revalorizacijski del.**

**Novost je tudi ovrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva, ki je bilo pridobljeno na podlagi donacij.** Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti, če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti. Amortizacijo teh sredstev je treba izkazovati ločeno. **Za stroške amortizacije se zmanjšujejo dolgoročne rezervacije v dobro prihodkov.** To sicer ni novost, saj prenovljeni SRS 1 povzema vsebino sprejetega pojasnila Slovenskega inštituta za revizijo k staremu standardu.

Možnosti pri financiranju nabave opredmetenih osnovnih sredstev so različne, mednje pa sodi tudi finančni najem. V razlagi ključnih pojmov v SRS 1 je finančni najem opredeljen kot v starem SRS 1. **Prenovljeni SRS 1 povzema tudi vsebino sprejetega pojasnila Slovenskega inštituta za revizijo k staremu standardu, pri tem pa jasneje opredeljuje možnost finančnega najema nepremičnin.** Najemnik izkaže predmet finančnega najema med svojimi opredmetenimi sredstvi in zanj obračunava tudi amortizacijo. Tako pridobljena sredstva se izkažejo v velikosti poštene vrednosti ali sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin, odvisno od tega, katera je manjša. **Finančni najem se tako po novem obračuna po neto in ne več po bruto načelu.** Pomeni, da

podjetja ne bodo več izkazovala dolgoročno razmejenih stroškov v zvezi z najetimi sredstvi. Prav tako se bodo obveznosti za najeta sredstva izkazovale po njihovi sedanji vrednosti oziroma vrednosti na dan bilance.

Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena na podlagi finančnega najema, se v poslovnih knjigah izkazujejo ločeno od drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Ločeno se med drugim izkazujejo tudi opredmetena osnovna sredstva, ki so last več oseb (SRS 1.7).

### ***Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev***

Najpomembnejša novost v prenovljenih SRS je prevrednotenje, ki spreminja knjigovodsko vrednost opredmetenih osnovnih sredstev. Prevrednotenje se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Za prevrednotenje se ne štejejo dodatna vlaganja in njihovo amortiziranje. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je mogoče uporabiti za kritje potrebnega povečanja kapitala, če pri teh sredstvih ni mogoče pričakovati trajne oslavitve, to pa so predvsem zemljišča.

V prenovljenem SRS 1 je opredeljeno prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve, oslavitve ali odprave oslavitve. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve je dopustno, prevrednotenje zaradi oslavitve pa obvezno.

V poglavju o prevrednotenju je posebej obravnavano prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev, nabavljenih v tujini, ko dolg do tujine še ni poravnan, in kupljenih opredmetenih osnovnih sredstev, ko je dolg zanje izražen v domači valuti, med pogodbenima strankama pa je dogovorjeno prevrednotenje, katerega namen je ohranjanje njihove vrednosti. Preračun vrednosti dolga se lahko pripiše opredmetenemu sredstvu. To prevrednotenje je zelo podobno načinu revalorizacije v starih SRS.

Prevrednotenje zaradi okrepitve sredstev se pojavi, kadar obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Do okrepitve lahko pride pri zemljiščih, zgradbah in opremi. Pri njih lahko pošteno vrednost kot čisto prodajno vrednost ugotavljajo pooblaščenec ocenjevalci vrednosti, pri tem pa upoštevajo že pretečeno dobo koristnosti teh sredstev. Pošteno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev lahko dokaže tudi podjetje samo, če ima v pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti, ki temelji na slovenskih poslovnofinančnih standardih (Zupančič, 2001, str. 33).

Če se opredmeteno osnovno sredstvo prevrednoti, se morajo prevrednotiti tudi druga opredmetena osnovna sredstva (SRS 1.27).

Knjigovodsko spremljanje poslovnih dogodkov pa je odvisno od nadaljnje uporabe posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala, ki izhajajo iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve.



Opredmetena osnovna sredstva se morajo zaradi oslabitve prevrednotiti, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost. Za ugotavljanje nadomestljive vrednosti sta predpisana dva načina. Nadomestljiva vrednost je opredeljena kot čista prodajna vrednost ali vrednost pri uporabi, odvisno od tega, katera je večja. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve in se šteje za prevrednotovalni poslovni odhodek v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in ne kot povečanje stroška amortizacije. Po starem SRS 1 je moralo podjetje v primeru, da so se zmanjšale nabavne cene opredmetenih osnovnih sredstev, zmanjšati tudi v knjigah izkazano nabavno vrednost in popravek vrednosti ter s tem neodpisano vrednost z enakim odstotkom. Za zmanjšanje neodpisane vrednosti je bilo treba dodatno obračunati amortizacijo.

Zaradi prevrednotenja se nabavna vrednost prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva zmanjša, zato pa so manjši tudi stroški amortizacije v preostali dobi koristnosti tega sredstva. To je razlog, da je treba v poslovnih knjigah zagotoviti ustrezno knjigovodsko spremljanje poslovnih dogodkov (na kontih nabavne vrednosti in popravkov vrednosti), če pri oslabljenem sredstvu v prihodnje pričakujemo odpravo oslabitve.

Opredmetena osnovna sredstva se zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotijo. Tako prevrednotenje pa zahteva podobno utemeljitev kot prevrednotenje zaradi okrepitve oziroma zaradi oslabitve.

### ***Odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev***

Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev se odpravi, če se opredmeteno osnovno sredstvo odtuji ali se trajno ne uporablja in od njegove odtujitve ni mogoče pričakovati nobenih gospodarskih koristi. Kot odtujitev se obravnavajo prodaja, uničenje, popisni primanjkljaji in podobno. Njihovo računovodsko obravnavanje urejajo SRS 1, SRS 13 in SRS 17.

**Dobički ali izgube pri prodaji opredmetenih osnovnih sredstev se po novem ne izkazujejo med izrednimi prihodki ali izrednimi odhodki, temveč med prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki ali prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki. Neodpisana vrednost sredstva, ki ni več koristno, se obravnava kot prevrednotovalni poslovni odhodek in ne kot strošek amortizacije. Kot prevrednotovalni poslovni odhodki se prav tako obravnavajo popisni primanjkljaji (če za primanjkljaj ni odgovoren zaposlenec). Za morebitne popisne presežke pa povečamo posebne prevrednotovalne popravke kapitala v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi.**

### ***Novosti v zvezi z amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev***

**Novost je začetek obračunavanja amortizacije. Amortizacijo namreč začnemo obračunavati prvi dan v naslednjem mesecu po tistem, ko začnemo opredmeteno osnovno sredstvo uporabljati za opravljanje dejavnosti. Po starih SRS pa se je**

amortiziranje začelo praviloma s prvim dnevom meseca po usposobitvi sredstva za uporabo ne glede na to, ali se je sredstvo že uporabljalo ali ne.

Dovoljene so vse metode amortiziranja, vendar mora uporabljena metoda amortiziranja odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva. Če tega vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Dodano je tudi pojasnilo o preostali vrednosti (SRS 1.49).

## **4.2 NEOPREDMETENA DOLGOROČNA SREDSTVA**

**Novost v SRS 2 je opredelitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki izhajajo iz MRS 38-Neopredmetena sredstva.** Neopredmeteno dolgoročno sredstvo je opredeljeno 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. Tako kot SRS 1 tudi SRS 2 dodatno določa dva pogoja za priznavanje posameznega sredstva kot neopredmetenega dolgoročnega sredstva. Za ta sredstva pa je še posebej značilno, da moramo imeti poleg teh dveh pogojev še druga sodila za priznavanje neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

Neopredmetena dolgoročna sredstva so (SRS 2.2):

- naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine;
- dolgoročno odloženi stroški in
- naložbe v dobro ime prevzetega podjetja.

Med dolgoročne pravice do industrijske lastnine spadajo patenti, licence, blagovne znamke in podobne pravice, ki ustvarjajo prihodnje gospodarske koristi (SRS 2.3). Dolgoročno odloženi stroški so organizacijski stroški, preden se začne proizvodnja ali opravljanje storitev, stroški razvijanja in podobni dolgoročno odloženi stroški (SRS 2.4). **V poglavju s pojasnili so podrobneje opredeljeni organizacijski stroški in stroški razvijanja.** Po razlagi v poglavju o ključnih pojmi zajemajo dolgoročno odloženi stroški tudi usredstvene stroške v tuja opredmetena osnovna sredstva, ki so opravljeni na podlagi pogodb. Dodano je, da se usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva zmanjšujejo v dobi koristnosti, ki pa ne more preseči dobe pravne pravice.

V podjetju nastali stroški raziskovanja, ustvarjene blagovne znamke in ustvarjeno dobro ime se ne usredstvi in ne priznajo kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo.

Dani predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva se tako kot pri opredmetenih osnovnih sredstvih knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

### ***Začetno priznavanje in zmanjševanje vrednosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev***

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo se ob začetnem priznavanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V knjigovodskih razvidih se posebej izkazuje nabavna vrednost in posebej nabrani popravek vrednosti.

**Novost pa je, da se zmanjševanje vrednosti dolgoročno odloženih stroškov praviloma izkazuje na temeljnem kontu.** Predpisana je tudi tehnika neposrednega zmanjševanja vrednosti prek kontov nabavne vrednosti brez uporabe kontov popravkov vrednosti. Ker med dolgoročno odložene stroške uvrščamo tudi stroške, pri katerih je odpisovanje vrednosti strošek amortizacije, se neposredno odpisujejo prek kontov nabavne vrednosti le odloženi stroški, katerih zmanjševanje ne povzroči stroškov amortizacije.

#### ***Prevrednotenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev***

Prevrednotenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti na koncu poslovnega leta ali med njim. Praviloma gre za prevrednotenje zaradi oslabitve.

Neopredmetena dolgoročna sredstva se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo, ker za ta sredstva ponavadi ne deluje trg, na katerem bi bilo mogoče dobiti zadostne dokaze o njihovi pošteni vrednosti. Poznejša priznanja, ki pred tem niso bila priznana kot sredstva, niso dovoljena. Posebej pa SRS 2 obravnava prevrednotenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev, nabavljenih v tujini, ko dolg do tujine na koncu poslovnega leta še ni poravnan, in kupljenih neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ko je dolg izražen v domači valuti, med pogodbenima strankama pa je dogovorjeno prevrednotenje, da bi se ohranjala vrednost sredstev. To prevrednotenje je podobno prevrednotenju pri opredmetenih osnovnih sredstvih.

SRS 2 vsebuje tudi pravila prevrednotenja zaradi oslabitve. Neopredmetena dolgoročna sredstva se zaradi odprave oslabitve ne prevrednotujejo.

#### ***Novosti v zvezi z amortizacijo neopredmetenih dolgoročnih sredstev***

**Neopredmetena dolgoročna sredstva se amortizirajo v njegovi dobi koristnosti; dobro ime se praviloma amortizira v petih letih, doba koristnosti pa je po novem mogoče z utemeljitvami podaljšati za (največ) toliko, da doseže 20 let. Amortizacija se po novem začne obračunavati, ko je neopredmeteno dolgoročno sredstvo na voljo za uporabo, in ne s prvim dnem meseca po njihovi vključitvi v poslovanje podjetja. Glede metod amortiziranja veljajo enaka določila kot pri SRS 1.**

### **4.3 DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE**

Po SRS 3 so dolgoročne finančne naložbe sestavni del dolgoročnih finančnih instrumentov podjetja in so sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, dolgoročno povečevalo svoje finančne prihodke; ti se razlikujejo od poslovnih prihodkov, ki izhajajo iz prodaje proizvodov in opravljanja storitev v okviru rednega delovanja. Dolgoročna finančna naložba se ob dveh pogojih za sredstva prizna z dnem, ko se začnejo ob upoštevanju pogodbenega datuma oziroma izdatkov zanjo ali opravljene zamenjave za njeno pridobitev obvladovati pogodbene pravice, vezane nanjo.

**Ena najpomembnejših novosti prenovljenih SRS je, da podobno kot MRS zahtevajo razmejitev med finančnimi instrumenti, ki jih je podjetje pridobilo za trgovanje, in tistimi, ki jih ima za doseganje donosov ali drugih koristi.** Dolgoročne finančne naložbe so namreč tiste, ki jih podjetje naložbenik namerava imeti v posesti v obdobju, daljšem od leta dni. Večina podjetij bo zato morala določiti usmeritve in se ustrezno notranje organizirati ter opredeliti namen pridobitve finančnih instrumentov in obvladovanje tveganj v tej zvezi. Potrebno pa bo tudi večje sodelovanje med poslovodstvom in računovodstvom, saj razlikovanje pomembno vpliva na vrednotenje finančnih instrumentov. Pri obveznicah, ki jih lastniki hranijo do zapadlosti, pa ni pomembna tržna cena, temveč vrednost denarnih tokov, ki jih imetnik dobi ob dospelju (Kranjc, 2002, str. 30).

**Dolgoročne finančne naložbe v odkupljene lastne delnice, ki se štejejo za trezorske delnice, se po novem le formalno obravnavajo kot posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb, ker zmanjšujejo vpisani kapital (SRS 3.7).**

**Novost so naložbene nepremičnine, ki se štejejo in obravnavajo ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb, pa tudi od opredmetenih osnovnih sredstev. Naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno tržljivo blago, ki naj bi se posedovali dolgo obdobje, so posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb in se obravnavajo ločeno od denarnih sredstev.** Naložbenih nepremičnin do sedaj nismo poznali kot posebno kategorijo dolgoročnih finančnih naložb. Gre za pravila presredstvovanja, to je nalaganja sredstev (praviloma denarnih) v drugo obliko, katerega namen je povečevanje finančnih in ne poslovnih prihodkov; te naložbe torej ne sodelujejo v proizvodnem procesu in ne prenašajo svoje vrednosti na proizvode oziroma storitve. Naložbene nepremičnine se ne amortizirajo, a jih je treba prevrednotiti zaradi oslabitve.

**Novost so tudi izpeljani finančni instrumenti, ki se pripoznajo v bilanci stanja in so lahko tudi instrumenti za varovanje pred tveganjem.**

#### *Prevrednotenje dolgoročnih finančnih naložb*

Dolgoročne finančne naložbe v kapital ali dolg drugih podjetij se ob začetnem pripoznavanju ovrednotijo po nabavni vrednosti. Na koncu poslovnega leta ali med njim pa se prevrednotujejo zaradi okrepitve, oslabitve in odprave oslabitve. Kot prevrednotenje se ne štejejo pogodbeni pripis obresti in druge spremembe glavnice naložbe.

Posebnost SRS 3 je ločeno obravnavanje prevrednotenja dolgoročnih kapitalskih in dolgoročnih naložb v posojila zaradi okrepitve. Dolgoročne kapitalske naložbe v tista podjetja, s katerih vrednostnicami se ne trguje na borznem ali prostem trgu, se lahko prevrednotijo zaradi okrepitve kot posledica spremembe vrednosti evra. V takem primeru je treba za učinek prevrednotenja povečati prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami. Pri naložbi v tuji valuti pa učinek prevrednotenja izkažemo med finančnimi prihodki (Odar, 2001, str. 45). **Novost je v vrednotenju dolgoročnih finančnih naložb, ki jih poseduje obvladujoče podjetje.** Rešitev pri tem

je bistveno drugačna od tiste v starih SRS. Podjetje se mora samo odločiti, ali bo dolgoročne finančne naložbe prevrednotovalo zaradi okrepitve in ali bo zanje uporabljalo kapitalsko metodo ali ne. Za učinek prevrednotenja se bodisi poveča prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami ali pa se podjetje odloči, da za učinek prevrednotenja poveča finančne prihodke (SRS 3.26).

**Novost v SRS 3 je tudi vrednotenje dolgoročnih finančnih naložb v zvezi z danimi posojili, ki jih podjetje namerava posedovati do njihove zapadlosti.** Knjigovodska vrednost takšnih dolgoročnih finančnih naložb se lahko poveča do njihove odplačne vrednosti in za razliko se poveča tudi prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami.

Dolgoročne finančne naložbe se zaradi oslabitve ali odprave oslabitve prevrednotujejo, njihov način pa je opisan v SRS 3.30 in 3.31.

#### ***Varovanje poštene vrednosti finančnih instrumentov pred tveganjem***

Vrednotenje postavk po pošteni vrednosti zahteva tudi prevrednotenje zaradi okrepitve, to pa tudi poveča verjetnost, da bo prišlo do oslabitve sredstva, in zato veliko večjo veljavo pridobijo instrumenti za varovanje pred tveganjem. Pri tem je pomembno, da v primeru, ko posamezno postavko (pred tveganjem varovano postavko) varujemo z »nasprotnim« finančnim instrumentom, tveganja ni in lahko dobiček pripoznamo tudi, če je zaradi prevrednotenja postavk zaradi okrepitve izmerjen na pošteno vrednost.

**Standardi posebej obravnavajo pobotanje prevrednotenja instrumentov za varovanje pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke.** Pri tem razlikujejo varovanje poštene vrednosti pred tveganjem, varovanje denarnih tokov pred tveganjem in varovanje čiste finančne naložbe v tujini pred tveganjem. Za slovenske razmere gre za popolnoma nova in izvorna pravila vrednotenja.

Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem se dobiček oziroma izguba iz prevrednotenja instrumenta za varovanje pred tveganjem poštene vrednosti pripozna kot prevrednotovalni finančni prihodek ali odhodek; dobiček oziroma izguba pred tveganjem varovane postavke, pripisan varovanju pred tveganjem, pa popravi knjigovodsko vrednost pred tveganjem varovane postavke in se takoj pripozna kot prevrednotovalni finančni prihodek ali odhodek.

Pri varovanju denarnega toka pred tveganjem se del dobička oziroma izgube iz instrumenta za varovanje pred tveganjem, ki je opredeljen kot uspešno varovanje pred tveganjem, pripozna neposredno kot sprememba prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, neuspešni del pa se takoj izkaže kot prevrednotovalni finančni prihodek oziroma odhodek.

Pri varovanju čistih finančnih naložb v podjetje v tujini pa se dobiček oziroma izguba pripozna kot finančni prihodek ali odhodek v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, torej enako kot prevedba dobička ali izgube iz tuje valute.

## 4.4 ZALOGE

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodjanju za prodajo ali prodana v okviru rednega delovanja (SRS 4.1). Stvar v zalogi se pripozna, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in je mogoče njeno nabavno oziroma stroškovno vrednost zanesljivo izmeriti.

Ločimo dvoje vrst zalog; za ugotavljanje izvirne vrednosti enih je pomembna nabavna cena (za surovine, material, drobni inventar kot obliko gibljivih sredstev, embalažo in trgovsko blago), za začetno vrednotenje drugih pa je pomembna izbira metode (za nedokončano proizvodnjo storitev in proizvodov).

**Po novem se za material lahko šteje tudi drobni inventar z dobo koristnosti do leta dni, če njegova posamična nabavna vrednost ne presega tolarske protivrednosti 100 evrov.** Drobní inventar, dan v uporabo, lahko podjetje takoj prenese med stroške ali pa ga v obdobju, ki ni daljše od leta dni, postopoma prenaša med stroške.

**Nedokončana proizvodnja pa lahko po novem obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete (potrjene).** Količine v zalogi je treba ločevati od poškodovanih stvari v zalogi, proizvodov iz ustavljene proizvodnje, proizvodov slabše kakovosti in neidočega trgovskega blaga.

Dani predujmi za material in trgovsko blago, ki se v bilanci stanja izkazujejo v povezavi z zalogami, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

### *Vrednotenje zalog*

Podjetje se lahko odloči, da zaloge nedokončane proizvodnje, storitev in gotovih proizvodov na začetku ovrednoti s proizvodjalnimi stroški. Tako vrednotenje zalog se po SRS kot tudi po MRS pojmuje kot normalno. Od normalnega vrednotenja zalog so mogoči odmiki navzgor (metoda zožene lastne cene) in navzdol (metoda spremenljivih stroškov).

**Bistvena novost pa je, da sme podjetje šteti v vrednost količinske enote nedokončane proizvodnje in proizvodov tudi obresti od posojil, s katerimi se taka proizvodnja (so)financira.** Seveda gre le za proizvodnjo takih proizvodov, katerih proizvodjanje traja dlje kot obračunsko obdobje (Koželj, 2001, str. 51).

Pri zmanjševanju (porabljanju, prodajanju) zalog materiala, blaga in gotovih proizvodov je posej **priporočljiva metoda zaporednih cen (fifo)** in ne več metoda obratnozaporednih cen (lifo). Pri metodi fifo prevrednotenje preostalih zalog ni več potrebno, saj so pri tej metodi večinoma že ovrednotene po zadnjih cenah. Dovoljene so tudi druge metode, vendar mora podjetje v takih primerih prevrednotiti stroške materiala na koncu obračunskega obdobja, kot da bi bila med letom poraba knjižena po metodi fifo.

### ***Prevrednotenje zalog***

Pri zalogah surovin, materiala, blaga, nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov praviloma ne bo okrepitev (SRS 4.20). Zaradi oslabilve pa se bodo lahko prevrednotovale, kar bo povzročalo na eni strani zmanjšanje njihove dotedanje vrednosti in na drugi strani povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov.

Na tem mestu velja opozoriti, da so zaradi različnih metod vrednotenja zalog poslovnih učinkov torej tudi knjigovodsko izražene vrednosti zalog poslovnih učinkov različne. Ko pa nato primerjamo knjigovodsko izraženo stroškovno ceno kosa takih zalog z njegovo tržno ceno ali s pogodbeno določeno prodajno ceno, se ob nespremenjenih drugih okoliščinah prej pojavi potreba po oslabilvi knjigovodske vrednosti takih zalog, če so ovrednotene z zoženo lastno ceno, kot pa če so ovrednotene, denimo, le s spremenljivimi stroški. To je lahko razlog, da bodo podjetja za vrednotenje zalog v večji meri uporabljala metodo spremenljivih stroškov.

## **4.5 TERJATVE**

Prenovljeni SRS ohranjajo obravnavanje terjatev (dolgoročnih in kratkoročnih) v enem standardu, obravnavi dolgov pa sta še vedno namenjena dva standarda. Terjatve so na premoženjskopравниh in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kakšne storitve (SRS 5.1). Terjatev se pripozna, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in je mogoče njeno nabavno vrednost zanesljivo izmeriti. Kot sredstvo se pripozna, ko se začnejo obvladovati nanjo vezane pogodbene pravice, odpravi pa se, če se ne obvladujejo več, ali natančneje, če se pravice izrabijo, ugasnejo ali odstopijo.

**Pri razvrščanju terjatev se novosti nanašajo na:**

- odložene terjatve za davek;
- prejete vrednostne papirje (vrednostnice) za poravnavo terjatev in
- izpeljane finančne instrumente, s katerimi je mogoče terjatve varovati pred tveganjem.

**Odložene terjatve za davek** so po opredelitvi v MRS 12-Davek iz dobička zneski davkov iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na odbitnečasne razlike, prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja. Nastajajo predvsem zato, ker je obdavčljivi dobiček ponavadi drugačen od računovodskega. Pri tem velja poudariti, da sta njihovo ugotavljanje in pripoznavanje mogoči le v državah z ustrežno davčno zakonodajo. V Sloveniji pride za zdaj v poštev le pripoznavanje odloženih terjatev za davek iz naslova neizrabljenih davčnih izgub, vendar je prav pri tovrstnem izkazovanju treba ravnati zelo previdno in pripoznati terjatev le, če ima podjetje dovolj prepričljive dokaze, da bo razpolagalo z zadostnim obdavčljivim dobičkom, v breme katerega bo lahko izrabilo prenesene davčne izgube (Hieng, 2000, str. 64).

**Prejete vrednostnice za poravnavo terjatev niso več sestavni del terjatev, temveč se čeki in takoj unovčljive vrednostnice razvrstijo med denarna sredstva, prejete menice in vrednostnice s kasnejšo zapadlostjo v plačilo pa med kratkoročne finančne naložbe.**

**Izpeljani finančni instrumenti so v SRS 5 omenjeni le kot instrumenti za varovanje vrednosti terjatev pred tveganjem.** Spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti. Pravila pripoznavanja in merjenja izpeljanih finančnih instrumentov so predstavljena v SRS 6.

**V zvezi s terjatvami v posesti za trgovanje je poudarjeno, da se uvrščajo med kratkoročne finančne naložbe.** To so namreč terjatve, ki jih je podjetje pridobilo za nadaljnjo prodajo. Ločevanje terjatev na tiste, ki so nastale v podjetju, in na tiste, ki jih je podjetje pridobilo od drugih, je skladno z MRS, po katerih je ločevanje bistveno pomembno tudi zaradi ovrednotenja terjatev.

#### *Začetno računovodsko merjenje terjatev*

Pri začetnem računovodskem merjenju terjatev novosti ni. V veljavi ostaja določba, da se terjatve ob začetnem pripoznavanju izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačane.

Pri merjenju terjatev, izraženih v tuji valuti, se pri preračunu praviloma uporablja srednji tečaj Banke Slovenije, po novem pa se iz utemeljenih razlogov lahko uporabi tudi ustrezni tečaj poslovne banke.

V SRS 5.19 in 5.21 je določeno, da poznejša povečanja oziroma zmanjšanja terjatev praviloma povečujejo oziroma zmanjšujejo poslovne in finančne prihodke. SRS 5 pa tudi ne pozna več izrednih prihodkov ali odhodkov zaradi poznejšega povečanja oziroma zmanjšanja terjatev.

#### *Prevrednotenje terjatev*

Prevrednotenje terjatev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti, kot prevrednotenje pa se ne šteje pogodbeno povečanje oziroma zmanjšanje njihove knjigovodske vrednosti. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje terjatev zaradi njihove oslabitve ali odprave oslabitve.

Terjatev se zaradi spremembe kupne moči domače valute prevrednoti le, če je tako dogovorjeno v pogodbi med upnikom in dolžnikom. V takšnih primerih se prevrednoti s koeficientom, ki je dogovorjen v pogodbi. Terjatve, izražene v tuji valuti, se prevrednotijo, če se po njihovem prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj. Povečanje terjatev iz obeh naslovov povečuje redne finančne prihodke in ne prevrednotovalnih, ki ne temeljijo na spremembi kupne moči denarja.



Prevrednotenje terjatev zaradi oslabilve je obvezno. Ohranjena je možnost oblikovanja popravkov vrednosti terjatev v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov v odstotkih na podlagi izkušenj in pričakovanj v obračunskem obdobju. Pri terjatvah lahko govorimo o oslabilvi skupine sredstev in ne le posamičnega sredstva, kar je sicer značilno za druge vrste sredstev. Popravki vrednosti pa se seveda lahko oblikujejo tudi posamično. Izredni prihodki v zvezi s terjatvami se pojavijo le, če podjetje iz kakršnega koli razloga terjatev odpiše, pozneje pa je delno ali v celoti plačana.

#### 4.6 KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE

Kratkoročne finančne naložbe so sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, kratkoročno povečevalo svoje finančne prihodke. Za pripoznavanje kratkoročnih finančnih naložb kot sredstev veljajo isti pogoji kot za pripoznavanje dolgoročnih finančnih naložb. Kratkoročne finančne naložbe so predvsem naložbe v finančne dolgove, lahko pa tudi naložbe v kapital.

**Glavna novost je, da se menice s poznejšo zapadlostjo in terjatve, pridobljene z namenom trgovanja, uvrščajo med kratkoročne finančne naložbe. Med kratkoročne finančne naložbe sodijo tudi naložbe v izpeljane finančne instrumente.**

##### *Prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb*

Prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb je sprememba njihove knjigovodske vrednosti; za prevrednotenje se ne štejejo pogodbeni pripisi obresti oziroma druge spremembe glavnice dolga. Pojavi se predvsem kot prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb zaradi njihove okrepitve, oslabilve ali odprave oslabilve.

Podobno kot SRS 6 tudi SRS 3 določa pogoje za prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb. Tudi pri kratkoročnih finančnih naložbah je izredno pomembno, kako so razvrščene, saj je od njihove razvrstitve odvisno tudi vrednotenje.

#### 4.7 DENARNA SREDSTVA

Po SRS 7 je denar zakonsko plačilno sredstvo, ki je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. Denar so gotovina, knjižni denar in denar na poti (SRS 7.1). Denarno sredstvo se pripozna, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in je mogoče njegovo vrednost zanesljivo izmeriti. Denarno sredstvo se pripozna na podlagi ustreznih listin, ki ga dokazujejo in na podlagi katerih se začnejo obvladovati nanj vezane pravice.

**Novost je novi pojem »denar na poti«.** To je denar, ki se prenaša iz blagajne na ustrezni račun pri banki ali drugi finančni instituciji in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej. Računovodska praksa je v ta namen že davno vpeljala izkazovanje takšnega denarja na poti na posebnem prehodnem kontu denarnih sredstev, tako da pravzaprav ne gre za novost (Hieng, 2001, str. 57). Podobno tudi ni novost, da denar ni tisti denar na poti, ki se prenaša z računa pri banki na druge ustrezne račune in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje. V takih primerih smo že doslej pripoznali terjatve do ustrezne

institucije. **Novost je tudi, da se prejeti čeki oziroma takoj unovčljive vrednostnice razvrščajo med denarna sredstva in ne več med terjatve, prav tako pa izdani čeki niso več kratkoročni dolgovi, temveč so odbitna postavka od denarnih sredstev.**

Vrednotnice, kot so znamke, koleki, boni in podobno, niso namenjeni pretvorbi v gotovino, ampak se z njimi poenostavljajo posebna plačila, zato se še vedno ne obravnavajo kot denarna sredstva, temveč so kratkoročno odloženi stroški.

**Drugače je opredeljen knjižni denar, s katerimi so mišljena takoj razpoložljiva denarna sredstva oziroma depoziti na odpoklic.**

Denarna sredstva se še vedno lahko razčlenjujejo na sredstva za splošne namene, sredstva za naložbe v stalna sredstva, sredstva za poplačilo dolgoročnih dolgov in sredstva za druge namene. Odločitev o tem je prepuščena podjetju.

#### *Vrednotenje denarnih sredstev*

Pri vrednotenju denarnih sredstev vsebinskih novosti ni. Za preračun tuje valute v domačo se praviloma uporabi srednji tečaj Banke Slovenije, iz utemeljenih razlogov pa se lahko uporabi tudi tečaj poslovne banke, še posebej, če se pomembno razlikuje od srednjega tečaja Banke Slovenije. Učinki prevrednotenja zaradi spremembe tečaja se izkažejo kot redni finančni prihodek ali odhodek.

#### **4.8 KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE**

SRS 12 je namenjen tako usredstvenim (aktivnim) kot tudi udogovljenim (pasivnim) kratkoročnim časovnim razmejitvam. Kratkoročne časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva, ki se bodo po predvidevanjih pojavila v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena; terjatve se nanašajo na znane ali še neznanе pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenili (SRS 12.1). Usredstvene kratkoročne časovne razmejitve se pripoznajo, če je verjetno, da se bodo v prihodnosti zaradi njih povečale gospodarske koristi, in je mogoče njihovo vrednost zanesljivo izmeriti. Pripoznavanje se odpravi, kadar so nastale možnosti že izrabljene ali pa ni več potreb po kratkoročnih časovnih razmejitvah.

Usredstvene kratkoročne časovne razmejitve zajemajo odložene stroške oziroma odhodke ter kratkoročno nezaračunane prihodke, ki se izkazujejo posebej in razčlenjujejo na pomembnejše vrste. Posebna vrsta usredstvenih kratkoročnih časovnih razmejitev so vrednotnice, kot so poštne znamke, koleki in podobno.

**Bistvena novost je opredelitev, da se pogojne kratkoročne terjatve ne obravnavajo kot usredstvene kratkoročne časovne razmejitve.** Pogojna terjatev je možna terjatev, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj potrdi le pojavitev ali nepojavitev enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki jih podjetje ne obvladuje v celoti. Ponavadi izhajajo iz nenačrtovanih in drugih nepričakovanih dogodkov, ki omogočajo pritek

gospodarskih koristi v podjetje. Takih terjatev po MRS 37-Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva ni mogoče pripoznati v bilanci stanja, razkriti pa jih je treba, če je pritek gospodarskih koristi verjeten (Korošec, 2000, str. 200).

### ***Prevrednotenje aktivnih kratkoročnih časovnih razmejitev***

Usredstvene kratkoročne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Med letom in ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je treba preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

## **4.9 BILANCA STANJA**

Bilanco stanja obravnava SRS 24-Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje.

Tabela 2: Shema izkaza stanja po SRS 24 za velika podjetja

<b>SREDSTVA (AKTIVA)</b>
<b>A. STALNA SREDSTVA</b>
I. Neopredmetena dolgoročna sredstva
1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
2. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
3. Dolgoročne premoženjske pravice
4. Dobro ime
5. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva
II. Opredmetena osnovna sredstva
1. Zemljišča in zgradbe
a) Zemljišča
b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo
a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi
Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še:
1. Osnovna čreda
2. Večletni nasadi
III. Dolgoročne finančne naložbe
1. Deleži v podjetjih v skupini
2. Dolgoročne finančne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
3. Deleži v pridruženih podjetjih
4. Dolgoročne finančne terjatve do pridruženih podjetij
5. Drugi dolgoročni deleži
6. Druge dolgoročne finančne terjatve
7. Lastni deleži

## **B. GIBLJIVA SREDSTVA**

### **I. Zaloge**

1. Material
2. Nedokončana proizvodnja
3. Proizvodi in trgovsko blago
4. Predujmi za zaloge

### **II. Poslovne terjatve**

#### **a) Dolgoročne poslovne terjatve**

1. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev
2. Dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
3. Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij
4. Dolgoročne terjatve do drugih
5. Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital

#### **b) Kratkoročne poslovne terjatve (enako kot dolgoročne, samo da gre za kratkoročne)**

### **III. Kratkoročne finančne naložbe**

1. Kratkoročni deleži v podjetjih v skupini razen v pridruženih podjetjih
2. Kratkoročni deleži v pridruženih podjetjih
3. Lastni deleži
4. Kratkoročne finančne naložbe do drugih

### **IV. Dobroimetja pri bankah, čeki in gotovina**

## **C. AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE**

Vir: SRS 24.4.

V prenovljenem SRS 24 predpisana oblika bilance stanja ni bistveno drugačna od predpisane oblike bilance stanja po starem SRS 24; spremembe so le posledica zahtev iz ZGD, v katerem je določena oblika bilance stanja. **Novost je predpisana oblika bilance stanja, ki se uporablja pri javni objavi računovodskih izkazov (SRS 24.8).**

Sredstva se še vedno delijo na stalna in gibljiva sredstva in so razvrščena po naraščajoči likvidnosti. **Popravek kapitala se ne izkazuje več med stalnimi sredstvi, ampak je po novem odbitna postavka pri kapitalu. Aktivne časovne razmejitve niso več del gibljivih sredstev, ampak so samostojna postavka. Novo je tudi, da se učinki iz prevrednotenja sredstev, ki izhajajo iz njihove okrepitve, izkazujejo med prevrednotovalnimi popravki kapitala.** To so neuresničeni dobički, ki še niso zunanje potrjeni. S tega vidika ima bilanca stanja večjo izrazno moč za njene uporabnike.

#### **4.10 RAZKRITJA**

Bilanca stanja po SRS 24 mora zadovoljevati splošne potrebe večine uporabnikov, zato tudi ne daje vseh informacij, ki bi jih uporabniki morebiti potrebovali pri poslovnem odločanju. Zaradi tega razloga in popolnejšega informiranja je treba bilanci stanja dodati pojasnila, ki njenim uporabnikom zagotavljajo dodatne podatke in informacije, potrebne za pošteno predstavitev sredstev. Mednje med drugim štejemo predvsem razkritja o sredstvih, ki niso izkazana v bilanci stanja (na primer podatke o izdanih menicah za zavarovanje plačil in o vpisanih hipotekah na premoženju).

Izrazna moč bilance stanja pa se bo še dodatno povečala zaradi razkritij, katerim je v prenovljenih SRS dan bistveno večji poudarek kot v starih SRS. Sicer pa morajo podjetja, ki niso zavezana reviziji, razkrivati le zakonsko določene podatke in informacije. Preostala podjetja pa morajo zadostiti zahteve po razkrivanju v skladu s posameznimi standardi. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

Pri opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih je treba razkriti uporabljene podlage pri ugotavljanju njihovih nabavnih vrednosti, dalje nabavne vrednosti in nabrane popravke vrednosti na začetku in koncu obračunskega obdobja ter vse spremembe knjigovodske vrednosti, ki so posledica pridobitev ali odtujitev sredstev.

Pri finančnih naložbah se med drugim razkrivajo informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja, o obsegu in vrstah finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem ter o v plačilo zapadlih, pa še ne udenarjenih naložbah.

Pri sredstvih, ki so bila prevrednotena, se razkrivajo podlaga za prevrednotenje, datum prevrednotenja, knjigovodska vrednost prevrednotenega sredstva in morebitno sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti.

## 5. SKLEP

Prenovljeni SRS dajejo, tako kakor MRS, veliko večji poudarek vrednotenju sredstev po pošteni vrednosti. Ta je opredeljena kot znesek, za katerega je mogoče sredstvo zamenjati med dobro obveščanim in voljnim kupcem ter dobro obveščanim in voljnim prodajalcem. Stari SRS pa so izhajali iz uporabe podlage za merjenje postavk v računovodskih izkazih po izvorni vrednosti. Na tej podlagi se je po pridobitvi sredstva dopuščalo le ohranjanje njegove realne vrednosti, kar se je dosegalo z uporabo postopkov revalorizacije; ni pa se dopustila morebitna okrepitev sredstev.

Prenovljeni SRS ukinjajo revalorizacijo in jo nadomeščajo s prevrednotenjem, ki je vsako ponovno ovrednotenje sredstev po njihovem začetnem pripoznanju. V tej zvezi se lahko pojavi okrepitev, oslabilitev ali odprava oslabilite sredstev. Upoštevanje okrepitve sredstev je dopustno, upoštevanje oslabilite sredstev pa je obvezno. Ker je upoštevanje okrepitve sredstev dopustno, se bodo podjetja sama odločala, ali bodo okrepila sredstva in v katerih primerih. Učinki iz prevrednotenja sredstev, ki izhajajo iz njihove okrepitve, se izkazujejo med prevrednotovalnimi popravki kapitala. Učinki iz oslabilite sredstev pa so postavka prevrednotovalnih odhodkov. Zaradi posamičnega obravnavanja sredstev pa je treba tudi vse učinke iz prevrednotenja spremljati v okviru posameznega sredstva. Z uveljavljanjem načela poštene vrednosti se računovodske usmeritve približujejo temeljnemu pravilu ocenjevalcev vrednosti podjetij.

Na področju prikazovanja sredstev v bilanci stanja ni velikih novosti. Sredstva se delijo na stalna in gibliva sredstva, aktivne časovne razmejitve pa so po novem samostojna postavka v bilanci stanja in niso več del gibljivih sredstev. Popravek kapitala se ne izkazuje več med stalnimi sredstvi, ampak je odbitna postavka pri kapitalu. Največja novost v prenovljenih SRS so izpeljani finančni instrumenti in z njimi povezano vrednotenje postavk, ki so varovane s temi instrumenti. Za slovenske razmere gre za popolnoma nova in izvorna pravila vrednotenja teh instrumentov. Podobno kot MRS tudi prenovljeni SRS zahtevajo večjo delitev med poslovnimi in finančnimi sredstvi, s katerimi se dosegajo poslovni oziroma finančni prihodki. Določena je tudi natančnejša delitev med dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami, ker njihovo razvrščanje vpliva na vrednotenje. Tako med kratkoročne finančne naložbe sodijo vse naložbe v finančne instrumente, ki jih ima podjetje v lasti za trgovanje, zato bo potrebno večje sodelovanje med poslovdstvom in računovodstvom, da bi se opredelil namen pridobitve finančnih naložb. Med denarna sredstva pa se po novem razvrščajo takoj unovčljive vrednostnice in depoziti na odpoklic, kar je bližje poslovno-finančnemu razumevanju denarnih sredstev.

Zaradi navedenih sprememb tako na področju vrednotenja kot na področju prikazovanja aktivnih postavk bilance stanja se bosta povečali izrazna moč bilance stanja in njena vloga pri sprejemanju poslovnih odločitev, med njimi tudi naložbenikov ter posojilodajalcev in posojilojemalcev.

## LITERATURA

1. Bregar Katarina: **Razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi**. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 61 str.
2. **Četrta smernica Evropske skupnosti**. Revizor - revija za revizijo, Ljubljana, 1991, 1, str. 6- 34.
3. Čuček Renata: **Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti**. Revizor - revija za revizijo, Ljubljana, 2001, 1, str. 28- 43.
4. Epstein Barry J., Ali Mirza Abbis: **Interpretation and Application of International Accounting Standards**. New York: John Wiley & Sons, 1999, 858 str.
5. Hieng Romana: **Denarna sredstva v prenovljenem SRS 7**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 57-58.
6. Hieng Romana: **Podrobnejša predstavitev novosti v osnutkih prenovljenih SRS 5, 9, 11, 7 in 18**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVII (2000), 12, str. 62- 76.
7. Horvat Tatjana: **Novi standardi ne bodo povzročili večjih težav v tehniki računovodenja**. Finance, Ljubljana, 2001, 206, str. 18.
8. Horvat Tatjana: **Prehod na nove računovodske standarde ni tako zapleten**. Finance, Ljubljana, 2001a, str. 18.
9. Horvat Tatjana: **Slovenski računovodski standardi**. Gospodarski vestnik, Ljubljana, XLIX (2000), 22, str. 72-73.
10. Kavčič Slavka: **Prenova bilance stanja in izkaza uspeha ter uvedba izkaza gibanja kapitala po MRS 1, 14, 33 in 34**. Zbornik referatov XXXI. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, str. 111- 127.
11. Kranjec Samo: **Vlagatelji naj si za ocenjevanje podjetij pridobijo dovolj podatkov**. Finance, Ljubljana, 2002, 52, str. 30.
12. **Kodeks računovodskih načel**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXI (1994), 12, str. 9- 52.
13. Koletnik Franc: **Vrednotenje ekonomskih kategorij v računovodstvu na podlagi mednarodnih računovodskih standardov**. Naše gospodarstvo, Maribor, 1991, str. 384- 392.

14. Korošec Bojana: **Mednarodni računovodski standard o rezervacijah, pogojnih obveznostih in pogojnih sredstvih**. Zbornik referatov XXXII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 193- 205.
15. Koželj Stanko: **Novosti v SRS 4-Zaloge**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 50-52.
16. Koželj Stanko: **Oslabitev sredstev**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVII (2000), 12, str. 13- 23.
17. Koželj Stanko: **Oslabitev sredstev po mednarodnem računovodskem standardu 36**. Zbornik referatov XXXII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000a, str. 177- 192.
18. Koželj Stanko: **Spreminjanje in prenavljanje sedanjih slovenskih računovodskih standardov**. Denar, Ljubljana, X (2000b), 17, str. 25- 27.
19. Maigs Robert F., Maigs Walter B., Maigs Mary A.: **Financial Accounting**. Eight edition. B. k.: McGraw- Hill, 1995. 685 str., pril.
20. Mayr Branko: **Prenovljeni slovenski računovodski standardi**. Podjetnik, Ljubljana, 2001, 1, str. 68- 71.
21. **Mednarodni računovodski standardi**. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999.
22. Odar Marjan: **Finančne naložbe po novem**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 43- 49.
23. Odar Marjan: **Najpomembnejše spremembe uvoda v slovenske računovodske standarde**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001a), 12, str. 13- 23.
24. Odar Marjan: **Prenova slovenskih računovodskih standardov**. Zbornik referatov XXXII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 377- 392.
25. Odar Marjan: **Prevrednotenje gospodarskih kategorij v osnutku sprememb slovenskih računovodskih standardov**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVII (2000a), 9, str. 20- 43.
26. Odar Marjan: **Finančni instrumenti**. Zbornik referatov XXXI. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, str. 51- 68.



27. Pučko Danijel, Rozman Rudi: **Ekonomika podjetja**. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 344 str.
28. **Slovenski računovodski standardi** (Uradni list Republike Slovenije, št. 107/01).
29. **Slovenski računovodski standardi**. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993.
30. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: **Poslovodno računovodstvo**. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
31. Turk Ivan et al.: **Finančno računovodstvo**. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.
32. Turk Ivan, Melavc Dane: **Uvod v računovodstvo**. Kranj: Moderna organizacija, 1994. 492 str.
33. **Ugotovitve in priporočila 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 9, str. 91- 107.
34. Vrankar Mateja: **Novosti pri konsolidiranju (uskupinjevanju)**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 160- 169.
35. Zupančič Vera: **Osnovna sredstva v prenovljenih standardih**. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXVIII (2001), 12, str. 28- 42.

## **VIRI**

1. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah. (Uradni list RS, št. 45/01).