

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

PRENOVA SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIИH STANDARDOV

Ljubljana, januar 2002

MAJA KOROŠEC

IZJAVA

Študent-ka _____ izjavljam, da sem avtor-ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal-a pod mentorstvom _____ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1. PRENOVA SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV (SRS).....	1
1.1 Prvi SRS	1
<i>1.1.1 Sestava</i>	<i>2</i>
<i>1.1.2 Pojmovanje kapitala.....</i>	<i>2</i>
<i>1.1.3 Inflacija.....</i>	<i>3</i>
<i>1.1.4 Sestavljanje skupinskih računovodskih izkazov</i>	<i>3</i>
<i>1.1.5 Razkritja</i>	<i>5</i>
1.2 Nujnost prenove	5
<i>1.2.1 Prevzeti MRS ali obdržati SRS</i>	<i>6</i>
<i>1.2.2 Spremembe SRS</i>	<i>7</i>
<i>1.2.2.1 Razvrščanje</i>	<i>8</i>
<i>1.2.2.2 Pripoznavanje in odprava pripoznanj</i>	<i>10</i>
<i>1.2.2.3 Začetno računovodsko merjenje</i>	<i>11</i>
<i>1.2.2.4 Pojasnila</i>	<i>13</i>
2. PREVREDNOTEVANJE GOSPODARSKIH KATEGORIJ	13
2.1 Dileme pred sprejetjem novih SRS	13
<i>2.1.1 Revalorizacija</i>	<i>13</i>
<i>2.1.1.1 Razlogi za ohranitev</i>	<i>14</i>
<i>2.1.1.2 Razlogi in načini odprave</i>	<i>17</i>
<i>2.1.2 Evro ali indeks cen življenjskih potrebščin.....</i>	<i>19</i>
<i>2.1.3 Davčna obravnava prevrednotevanja</i>	<i>21</i>
2.2 Iz načela previdnosti v načelo poštene vrednosti	22
2.3 Splošno prevrednotenje	23
2.4 Prevrednotenje zaradi spremembe cen gospodarskih kategorij	24
<i>2.4.1 Okrepitev sredstev in dolgov</i>	<i>24</i>
<i>2.4.2 Oslabitev sredstev in dolgov</i>	<i>26</i>
<i>2.4.2.1 Denar ustvarjajoča enota</i>	<i>27</i>
<i>2.4.2.2 Vzroki in ugotavljanje oslabitev.....</i>	<i>27</i>
<i>2.4.2.3 Računovodska obravnava v SRS in MRS.....</i>	<i>29</i>
<i>2.4.2.4 Rešitve v nekaterih SRS</i>	<i>29</i>

3. USKUPINJEVANJE IN RAČUNOVODSKI IZKAZI	31
3.1 Uskupinjevanje	31
3.1.1 Popolno uskupinjevanje	31
3.1.1.1 Prvo uskupinjevanje	32
3.1.1.2 Nadaljna uskupinjevanja	35
3.1.1.3 Razmejitev davkov	35
3.1.2 Kapitalska metoda	36
3.1.3 Sorazmerno uskupinjevanje	36
3.2 Prenova računovodskih izkazov	37
3.2.1 Dopolnitve bilance stanja	37
3.2.2 Dopolnitve izkaza poslovnega izida	37
3.2.3 Izkaz finančnega izida	38
3.2.4 Izkaz gibanja kapitala	38
3.2.5 Razkritja v računovodskih izkazih	39
3.2.5.1 Opredmetena osnovna sredstva	40
3.2.5.2 Neopredmetena dolgoročna sredstva	41
3.2.5.3 Dolgoročne finančne naložbe	42
3.2.5.4 Terjatve	43
3.2.5.5 Kapital	43
SKLEP	44
LITERATURA	46
VIRI	49
PRILOGA	

UVOD

Podjetje z računovodskimi izkazi nudi uporabnikom določene informacije o svojem finančnem položaju in o uspešnosti poslovanja. Računovodski izkazi morajo biti predstavljeni razumljivo, vsebovati morajo bistvene zadeve, biti morajo zanesljivi in medsebojno primerljivi (Uvod v SRS, 1997, str. 5). To pa zagotavljajo računovodski standardi.

Prvi računovodski standardi v osamosvojeni Sloveniji so več let omogočali in soustvarjali realne računovodske izkaze kljub začetniškim "napakam", vendar jih je zaradi razvoja računovodske stroke treba nekoliko spremeniti in dopolniti. V ospredje prihaja poštena vrednost gospodarskih kategorij, ki izpodriva do sedaj uporabljeno izvirno vrednost.

Vprašanje je, ali je sprememb veliko in ali prenovljeni slovenski računovodski standardi (v nadaljnjem besedilu SRS) predvidevajo podobne rešitve kot mednarodni računovodski standardi (v nadaljnjem besedilu MRS). Namen diplomskega dela je primerjati nedavno veljavne in prenovljene SRS ter ugotoviti podobnosti in razlike z MRS.

Diplomsko delo vsebuje tri poglavja. V prvem predstavljam nastanek in sestavo prvih SRS, ter pojme kot so kapital, inflacija, skupinski računovodski izkazi in razkritja. Zanimajo me razlogi prenove SRS in dileme, s katerimi se stroka srečuje, ter spremembe nekaterih SRS. Drugo poglavje je posvečeno prevrednotevanju, ki zavzema pomemben del v prenovi standardov. Najprej bom obrazložila ozadje, ki je pripeljalo do sedaj veljavnega prevrednotevanja, potem pa bom bolj podrobno opisala vrste in načine le-tega. Prenova računovodskih izkazov in uskupinjevanja pa sestavljata tretje poglavje.

1. PRENOVA SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV (SRS)

1.1 Prvi SRS

SRS so obvezna pravila strokovnega ravnanja (Turk, 1999, str. 6) in podrobneje obravnavajo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij (Uvod v SRS, 1997, str. 5).

Prvi SRS so bili zasnovani na kodeksu računovodskih načel, ki ga je računovodska stroka sprejela leta 1989 (Uvod v SRS, 1997, str. 3), na MRS in na 4. ter 7. smernici Evropske skupnosti (Turk et al., 1996, str. 284). Sprejeti so bili leta 1993, uporabljati pa so se začeli 1.1.1994 (Odar, 2000b, str. 377-378). Tedanje organizacije združenega dela so morale opraviti lastninsko preoblikovanje, tako da so dobile natančno lastniško sestavo kapitala na pasivi bilance stanja (Koželj, 2000, str. 25).

1.1.1 Sestava

Poznamo 30 splošnih SRS, ki so bili sprejeti naenkrat, zaporedje pa je posledica njihovega nastanka (Bregar, 1999, str. 6). Standardi od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, standardi od 24 do 26 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, medtem ko se standardi od 20 do 23 ter 28 do 30 ukvarjajo z metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: predračunavanju, obračunavanju, nadziranju, analiziranju in informiranju.

Poleg splošnih SRS obstajajo še posebni in sicer od SRS 31 dalje, ki se ukvarjajo s posebnostmi računovodenja v bankah, zavarovalnicah, zadrugah, društvih, javnih podjetjih, nepridobitnih organizacijah, itd. (Turk, 1999, str. 6-7).

1.1.2 Pojmovanje kapitala

Kapital izraža lastniško financiranje podjetja; je tista obveznost podjetja do virov sredstev, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg. Sestavljen je iz vpisanih delnic po njihovih nominalnih vrednostih, iz presežka vplačanega kapitala ter raznih rezerv.

SRS poznajo finančno pojmovanje kapitala; kapital so denarna ali druga sredstva, ki jih lastniki vložijo v podjetje. Podjetje ustvari čisti dobiček samo takrat, ko je denarno izraženi znesek čistega premoženja ob koncu obračunskega obdobja večji od denarno izražene zneska čistega premoženja v začetku tega obdobja. Ohranjanje finančno pojmovanega kapitala se lahko meri ali v nominalnih denarnih enotah ali v enotah nespremenjene kupne moči denarja (Uvod v SRS, 1997, str. 9).

Stroka se je odločila za pojmovanje kapitala v enotah nespremenjene kupne moči denarja, ki jo merimo z indeksom cen življenjskih potrebščin. Čeprav SRS govorijo o revalorizaciji, gre dejansko za indeksacijo, saj se vrednost premoženja le prilagaja novi, manjši kupni moči denarja. Za nominalno merjenje kapitala se odločajo le države z relativno nizko inflacijo (Odar, 1999, str. 54).

Poznamo tudi stvarno pojmovanje kapitala, ki pa se v SRS ne uporablja. Kapital je proizvodna zmogljivost podjetja; podjetje ustvari čisti dobiček takrat, ko je njegova stvarna proizvodna zmogljivost na koncu obračunskega obdobja večja od proizvodne zmogljivosti ob začetku obračunskega obdobja.

Velja, da podjetje ohranja kapital, če ima ob koncu obračunskega obdobja vsaj toliko kapitala kot na začetku tega obdobja. Vsak znesek nad ravnijo, potrebno za ohranjanje kapitala, je čisti dobiček (Uvod v SRS, 1997, str. 9-10). Če se v nekem obdobju kapital nominalno ne poveča, dobička ni.

Osnovni kapital se izkazuje v nominalnem znesku, ki je vpisan v sodnem registru in se ne spreminja zaradi padanja kupne moči denarja. To slabost odpravlja revalorizacijski popravek osnovnega kapitala (Odar, 1999, str. 55).

1.1.3 Inflacija

V SRS je zastopano stališče, da dnevne vrednosti, manjše od knjigovodsko izraženih vrednosti, že povzročajo potrebo po zmanjšanju le-teh kljub temu, da ni inflacijskih gibanj. To je načelo manjše vrednosti, ki se ga uporablja pri sredstvih. Pri dolgovih pa je po načelu večje vrednosti v nekaterih primerih treba popraviti dotedanje vrednosti po knjigah navzgor, če so dnevne vrednosti večje od njih. Povečanje knjigovodskih vrednosti sredstev ni dopustno.

V inflacijskih razmerah se knjigovodske vrednosti preračuna glede na novo kupno moč denarja na podlagi indeksa cen življenjskih potrebščin, ter se jih nato primerja z dnevnimi vrednostmi. Pri sredstvih se upošteva manjšo vrednost, pri obveznostih do virov sredstev pa v določenih primerih večjo vrednost, edino pri dolgovih le-ta ne more biti večja od dnevne vrednosti (Uvod v SRS, 1997, str. 11). Ta način obravnavanja sredstev in obveznosti do virov sredstev imenujemo načelo previdnosti (Čuček, 2001, str. 29).

V pogojih inflacije, nižje od 40 %, mora gospodarska družba po sistemu revalorizacije iz SRS učinke inflacije izkazovati v poslovnih knjigah in v računovodskih izkazih. Dodatne ukrepe pa mora gospodarska družba uporabiti v razmerah hiperinflacije; z indeksom cen življenjskih potrebščin mora revalorizirati prihodke in odhodke od meseca, v katerem so nastali, pa do konca poslovnega leta in take učinke prikazati le v dodatnem računovodskem izkazu. Običajen izkaz uspeha je v hiperinflaciji neuporaben.

Po SRS revalorizacija ni obvezna, razen za kapital. Vsi učinki revalorizacije (razen tistih v hiperinflaciji) vplivajo na oblikovanje in črpanje revalorizacijskega izida. Revalorizacijski izid povečujejo učinki revalorizacije neodpisane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, amortizacije, zalog, stroškov materiala, finančnih naložb, ipd. Na drugi strani pa revalorizacijski izid črpajo: revalorizacija finančnih obveznosti ali njihov del revalorizacijskih obresti in njihove negativne tečajne razlike, revalorizacijske obresti od dolgoročnih obveznosti iz poslovanja ali njihove tečajne razlike ter celotni znesek kapitala, ki ohranja njegovo dotedanjo realno vrednost (Turk et al., 1996, str. 285-286).

1.1.4 Sestavljanje skupinskih računovodskih izkazov

Vsak SRS ima tudi posebno poglavje, v katerem je opisan primer uskupinjevanja. Skupinski (konsolidirani) računovodski izkazi so izkazi, ki dajejo informacije o skupini povezanih podjetij, kot da bi bilo eno samo podjetje. Matično podjetje je podjetje, ki ima eno ali več

odvisnih podjetij, skupino podjetij pa tvorijo matično in odvisna podjetja. V pridruženem podjetju ima vlagatelj pomemben vpliv, vendar to ni odvisno podjetje. Matično podjetje ima večinski vpliv v odvisnem podjetju, če ima absolutno večino glasov delničarjev, če ima pravico imenovanja večine članov upravnega, poslovnega in nadzornega odbora, če ima pravico večinskega odločanja na podlagi pooblastila drugih delničarjev in če ima prevladujoč vpliv ne glede na lastništvo.

Matično podjetje, ki je hkrati tudi odvisno podjetje, ni dolžno sestavljati skupinskih računovodskih izkazov, vendar pa mora pojasniti razloge, zaradi katerih tega ni naredilo. V uskupinjevanje se ne vključuje računovodskih izkazov odvisnega podjetja, katerega bo matično podjetje kmalu odtujilo in pa odvisnega podjetja, ki posluje v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki zmanjšujejo možnost prenosa sredstev na matično podjetje.

V skupinskih računovodskih izkazih ne upoštevamo saldov iz poslov v okviru skupine podjetij. Če računovodske izkaze podjetij v skupini sestavimo na različne datume, je treba učinke poslovnih dogodkov, ki nastanejo od omenjenih datumov do datuma sestave računovodskih izkazov matičnega podjetja, preračunati. Razlika med datumi sestave izkazov je lahko največ tri mesece. V skupinskih računovodskih izkazih je treba uporabljati enotne računovodske usmeritve, jim priložiti seznam pomembnih odvisnih podjetij ter pojasniti razloge, zakaj računovodski izkazi nekaterih odvisnih podjetij niso upoštevani pri uskupinjevanju.

Pri uskupinjevanju se izpusti finančne naložbe matičnega v odvisno podjetje ter kapital odvisnega podjetja, ki je v lasti matičnega. Kapital odvisnega podjetja, ki ni tudi kapital matičnega, se prikaže ločeno kot manjšinski kapital.

Finančne naložbe se obračunavajo po kapitalski ali po naložbeni metodi (Uvod v SRS, 1997, str. 14-16).

a) Kapitalska metoda

Obračun po kapitalski metodi se uporabi v primeru, ko imamo v matičnem podjetju finančne naložbe v odvisna podjetja, katerih računovodski izkazi so vključeni v skupinskih izkazih. V tem primeru se finančna naložba evidentira po nabavni vrednosti, vlagatelj pa je tako prisoten pri dobičku ali izgubi (Uvod v SRS, 1997, str. 16). Dobiček, ki ga matično podjetje prejme kot posledico naložbe, zmanjša znesek finančne naložbe v odvisno podjetje, hkrati pa se evidentira kot prihodek od financiranja (Štendler, 1999, str. 9). Višina knjigovodskega zneska se spremeni tudi v primeru, če revaloriziramo opredmetena osnovna sredstva ali finančne naložbe, ter če pride do tečajnih razlik (Uvod v SRS, 1997, str. 16).

b) Naložbena metoda

Naložbeno metodo pa uporabimo v primeru, če imamo finančne naložbe v pridružena podjetja ali pa v tista odvisna podjetja, katerih računovodske izkaze ne vključimo v uskupinjevanje. Matično podjetje evidentira finančno naložbo v odvisno podjetje po nabavni vrednosti (Uvod v SRS, 1997, str. 16). Prihodki od financiranja so samo tisti deli čistega dobička, ki jih matično podjetje prejme na svoj žiro račun po opravljeni finančni naložbi. Izplačani zneski, ki presegajo pripadajoči dobiček, se obravnavajo kot vračilo nabavne vrednosti finančne naložbe, zato se jih evidentira kot zmanjšanje le-te. Če vlagatelj vlaga v podjetje, ki ugotovi izgubo, to ne vpliva neposredno na izkazovanje finančne naložbe vlagatelja (Štendler, 1999, str. 10).

1.1.5 Razkritja

Razkritja so navedena le v standardu 24, ki obravnava oblike izkaza uspeha (SRS 24). V posebni evidenci je treba navesti hipoteke na osnovna sredstva, dana jamstva, zaloge v lasti drugih podjetij in možne obveznosti (SRS 24.7.). Nabavno vrednost (dejansko in revalorizirano) in popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev ob koncu poslovnega leta prikažemo v prilogi bilance stanja. V prilogi tudi pojasnimo, katera opredmetena osnovna sredstva so v finančnem najemu (SRS 24.8.). Za nekatere kategorije stalnih sredstev razkrijemo tudi njihove začetne neodpisane vrednosti, amortizacijo, pridobitve, prekvalifikacije in odtujitve v poslovnem letu ter revalorizacijska doknjiženja (SRS 24.9.).

1.2 Nujnost prenove

Računovodske sisteme lahko v grobem delimo na dve smeri (Koletnik, 2000, str. 6):

- na sisteme, ki so grajeni na rimskem pravu; računovodska pravila so opredeljena s predpisi posameznih držav, kar jim onemogoča fleksibilnost.
- na anglosaški pravni in računovodski sistem, kjer se pravila postavljajo na podlagi individualnih odločitev s precedenčnim značajem; tak sistem se uspešneje prilagaja spremembam.

V centralni Evropi je osrednja pozornost namenjena realni bilanci stanja, zaradi česar prevladujejo računovodske postavke, kot so previdnost, realizacija in izvirna nominalna vrednost. V ZDA in Veliki Britaniji so posojilodajalci v manjšini, ker se podjetja financirajo večinoma s prodajo vrednostnih papirjev. Investitorji prevzemajo večja tveganja, zato jim je pomembnejši realen izkaz uspeha. Prevladujejo pa naslednje računovodske usmeritve: stalnost, upravičenost in poštena predstavitev (Koletnik, 2000, str. 6-7).

Kljub temu, da Evropska unija obstaja že kar nekaj časa, države, ki jo sestavljajo, še niso poenotile računovodskih standardov in pravil o računovodenju. S 4., 7. in 8. smernico Evropske skupnosti so se sicer poenotila številna pravila o računovodstvu v gospodarskih družbah v Evropi, vendar lahko vsaka članica še vedno upošteva svoje nacionalne posebnosti in razlike (Koletnik, 2000, str. 18).

V Evropi sta 4. in 7. smernica Evropske zveze edini listini, ki predpisujeta oblike računovodskih izkazov, vendar sta zastareli in se tudi precej razlikujeta od MRS, ki jih izdaja Svet za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee, IASC). Računovodski izkazi, pripravljene na podlagi obeh smernic, ne zadoščajo zahtevam Ameriške državne komisije za vrednostne papirje in borze (Securities and Exchange Commission, SEC) v ZDA. Velika evropska podjetja, ki želijo kotirati na kateri od svetovnih borz, morajo zato izdelati računovodske izkaze še po US GAAP. Poleg tega smernici ne predpisujeta računovodskih izkazov za nekatere oblike podjetij, ki so se pojavile v zadnjem času, kljub temu, da dopuščata možnost štirih oblik izkazov uspeha in dveh oblik bilanc stanja (Odar, 2000b, str. 379-380).

Mednarodna zveza računovodij ima popolno avtonomijo pri izdelavi računovodskih izkazov (Koletnik, 2000, str. 12). Razvoj naj bi šel v smeri poenotenja pravil za računovodske izkaze tako, da bi bili le-ti sprejeti na vseh svetovnih kapitalskih trgih. Poleg tega prevladuje prepričanje, da se bo morala Evropa prilagajati MRS in ne nasprotno (Odar, 2000b, str. 380).

Če želi Evropska unija uspešno konkurirati ostalim razvitim državam, mora zaradi globalizacije in naraščajočega vpliva trga kapitala zagotoviti harmonizacijo računovodstva znotraj te zveze. To ni lahka naloga, saj so različne računovodske rešitve posledica zgodovinskih, socialnoekonomskih, kulturnih razlik in dogodkov (Koletnik, 2000, str. 5-9).

V zadnjem desetletju je razvoj slovenske računovodske teorije in SRS pod velikim vplivom anglo-ameriške računovodske šole. Zaradi tega vpliva so se pomembno spremenili tudi MRS. Nova teoretična spoznanja računovodske stroke spreminjajo in opuščajo nekatere klasične predpostavke, na katerih je temeljila zasnova računovodskih standardov (Odar, 2000b, str. 378).

1.2.1 Prevzeti MRS ali obdržati SRS

Kljub temu, da se MRS praviloma neposredno ne uporabljajo, se nekateri zavzemajo za njihovo uporabo v Sloveniji in v Evropski uniji (Odar, 2000b, str. 379). Pojavlja se vprašanje, ali bodo slovenske standarde zamenjali mednarodni (Bregar, 1999, str. 2).

Sistematika MRS, ameriških (v nadaljevanju US GAAP) in angleških (v nadaljevanju UK GAAP) računovodskih standardov je popolnoma drugačna od SRS (Odar, 2000b, str. 381).

MRS so nastajali po potrebi in so zato v primerjavi s slovenskimi brez logičnega zaporedja. Le redki obdelujejo posamezno ekonomsko kategorijo (opredmetena sredstva) in le bankam je namenjen samostojen standard (MRS 30) (Bregar, 1999, str. 6). Pojavilo se je vprašanje, ali bi bilo treba sistematiko SRS zato spremeniti.

V strokovnih razpravah so ocenili, da je najpomembnejši del standardov uvod, v katerem so določena osnovna pravila. Prednost sedanje sistematike in ustroja je dejstvo, da ju uporabniki že poznajo ter da SRS sistematično pokrivajo vsa področja računovodstva. MRS, UK GAAP in US GAAP obravnavajo veliko ožja področja, praviloma jih sestavljajo le kategorijski standardi in standardi osnovnih oblik računovodskih izkazov. Ravno zato nekateri menijo, da pravila notranjega računovodskega poročanja ne sodijo v SRS, ker tudi MRS takih pravil nimajo, saj so usmerjeni predvsem v zunanje poročanje. Poleg tega je v US GAAP in v UK GAAP hierarhija standardov natančno določena, SRS pa je skorajda ne poznajo (Odar, 2000b, str. 381-382).

Razlike so tudi v sami zasnovi standarda. Posamezen SRS je sestavljen iz: A. uvodnega dela, ki pojasnjuje predmet dela in njegovo razsežnost; B. sklopa s podpoglavji, ki vsebujejo merjenja, konsolidacijo in revalorizacijo; C. sklopa z razlagami pojmov; Č. sklopa s potrebnimi pojasnili; D. sklopa z datumom sprejetja. MRS so nasprotno sestavljeni predvsem iz primerjalnih preglednic sprememb členov, ciljev, področij, opredeljevanja pojmov, vsebinskih poglavij in datuma uveljavitve (Bregar, 1999, str. 6).

Odar (2000b, str. 381) meni, da sta na mednarodnih kapitalskih trgih dolgoročno možni le dve opciji: računovodski izkazi v svetovnem merilu bodo morali biti izdelani po MRS (pod močnim vplivom ameriških) ali pa po ameriških računovodskih standardih. V Sloveniji sta se pojavili dve poti razvoja in sicer lahko spremenimo in dopolnimo SRS z novostmi iz MRS ali pa dopustimo uporabo MRS v celoti oz. samo za področja, ki so v SRS urejena drugače.

Stroka se je odločila SRS spremeniti in dopolniti z najnovejšimi teoretičnimi spoznanji ter rešitvami iz MRS; uporaba MRS je možna le za dopolnilno poročanje. Taka odločitev je posledica prevelike ohlapnosti MRS in neprejemljivosti nekaterih rešitev, predvsem glede vrednotenja posameznih kategorij. Poleg tega ni zanemarljivo tudi znanje slovenske računovodske stroke.

1.2.2 Spremembe SRS

Prenovljeni SRS bi se morali začeti uporabljati v praksi s 1. januarjem 2001, vendar se to ni zgodilo, saj še nismo imeli spremenjenega zakona o gospodarskih družbah, Slovenije še niso sprejeli v Evropsko unijo, poleg tega imamo še vedno relativno visoko inflacijo (Koželj, 2000, str. 27).

Po objavi novega zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001) je bilo pričakovati sprejetje novih SRS pred letom 2002. Osnutki SRS so bili do 15. septembra 2001 v javni obravnavi, uradno pa so bili objavljeni 22. decembra 2001 (Uradni list RS, št. 107/2001) in se uporabljajo od 1. januarja 2002 dalje.

V osnovi se novosti v SRS nanašajo na rešitve, sprejete v stališčih in pojasnilih Slovenskega inštituta za revizijo, na podrobnejša razkritja, na nova pravila prevrednotovanja in uskupinjevanja, na dopolnjene ali nove opredelitve pojmov. Spremenjena je tudi sestava standardov, poglavje B se deli na (Štrekelj, 2000, str. 134): razvrščanje, pripoznavanje in odpravo pripoznanja, začetno računovodsko merjenje, prevrednotovanje, uskupinjevanje in razkritja. Ta delitev spominja na rešitve v MRS.

V tem poglavju bom predstavila spremembe v podpoglavjih razvrščanja, pripoznavanja in odprave pripoznanj, začetnega računovodskega merjenja in pojasnil, ki se nanašajo na nekatere računovodske standarde. Prevrednotovanje, uskupinjevanje in razkritja pa bom obravnavala v naslednjih poglavjih.

1.2.2.1 Razvrščanje

V naslednjih standardih najdemo razne spremembe glede razvrščanja:

a) Neopredmetena dolgoročna sredstva

Nova je opredelitev neopredmetenega dolgoročnega sredstva: je sredstvo, dolgoročno namenjeno poslovanju podjetja, dajanju v najem ali pisarniškim potrebam, fizično pa ne obstaja (Turk et al., 2000c, str. 20).

Dane predujme za neopredmetena dolgoročna sredstva obravnavamo kot terjatve (Turk et al., 2000c, str. 21), v doslej veljavnih SRS je bilo določeno le, da ni dovoljeno uvrščanje predujmov med neopredmetena dolgoročna sredstva (SRS 2.16).

Novi standard je dolgoročne razmejene organizacijske stroške, stroške razvijanja in druge dolgoročne razmejene stroške združil v dolgoročne odložene stroške (Turk et al., 2000c, str. 21). Med te stroške spadajo tudi stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, ki se v dobi koristnosti zmanjšujejo z obračunom amortizacije (Uradni list RS, št. 107/2001). Postavlja se vprašanje, ali med te dolgoročno razmejene stroške spadajo tudi za več let vnaprej plačane najemnine, saj nikjer niso ne navedene, ne prepovedane (Štrekelj, 2000, str. 136).

b) Dolgoročne finančne naložbe

Novi SRS podobno kot MRS poznajo finančne instrumente za trgovanje in instrumente za doseganje donosov (Odar, 2001, str. 43).

Dolgoročne finančne naložbe so del dolgoročnih finančnih instrumentov podjetja, ki niso posledica rednega poslovanja ter podjetje z njimi ne namerava trgovati, temveč jih ima z namenom investiranja v druga podjetja (Uradni list RS, št. 107/2001). Kot posebne vrste dolgoročnih finančnih naložb se štejejo finančne naložbe v naložbene nepremičnine, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem, naložbe v plemenite kovine in drage kamne. Te vrste dolgoročnih finančnih naložb se obravnavajo ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb, še posebej od opredmetenih osnovnih sredstev oz. od denarnih sredstev. Pojem naložbena nepremičnina v nedavno veljavnih standardih ni omenjen, najdemo pa ga v MRS 25, kjer pomeni, da podjetje vloži v zemljišče ali zgradbo, čeprav je ne potrebuje ali uporablja pri svojem poslovanju. Če da podjetje naložbeno nepremičnino v finančni najem, kar pomeni, da je dalj časa ne misli uporabljati, potem naj to obravnava kot dolgoročno finančno naložbo. Če pa podjetje zemljišča ali zgradbe trenutno ne potrebuje, gre za poslovni najem, zgradbo ali zemljišče pa naj izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Naložbe v plemenite kovine in drage kamne bi po nekdanjih standardih uvrstili med opredmetena osnovna sredstva, terjatve iz poslovanja ali zaloge, po novem SRS 3 pa jih lahko uvrščamo med posebne dolgoročne finančne naložbe, ker jih podjetje ne potrebuje pri normalnem delovanju.

Prenovljeni SRS 3 obravnava tudi izpeljane finančne instrumente; v starem standardu niso bili omenjeni. Ti instrumenti so pomembni za varovanje pred tveganjem, kateremu je poslovanje podjetja dnevno izpostavljeno (Odar, 2000a, str. 31-33).

c) Terjatve

Terjatve so v prenovljenih SRS še zmeraj drugače obravnavane kot v MRS, saj finančna sredstva in obveznosti še zmeraj obravnavajo v več standardih, kot so dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe, terjatve, denarna sredstva, kapital in dolgovi. MRS pa poznajo finančne instrumente, obravnavane v MRS 32 in 39, ki zajemajo vsa možna finančna sredstva in obveznosti, vendar omenjena standarda nista uporabna za naše inflacijske razmere.

V tem podpoglavju se srečamo z izrazi, ki jih v nedavno veljavnih SRS ni bilo. To so odložene terjatve za davek, prejeti vrednostni papirji za poravnavo terjatev in izpeljani finančni instrumenti. MRS 12 opredeljuje odložene terjatve za davek kot del davka iz dobička, ki ga bo država vrnila podjetju v prihodnjih obdobjih glede na odbitnečasne razlike ali prenos neizrabljenih davčnih izgub in "dobičkov" v naslednja obdobja. Ker je davčni dobiček ponavadi različen od računovodskega, je le-tega potrebno prevrednotiti, pri tem pa nastanejo odložene terjatve ali obveznosti za davek. Glede na davčno zakonodajo v

Sloveniji, je trenutno možno oblikovati le odložene terjatve za davek iz naslova prenosa neizrabljenih davčnih izgub. Prejeti vrednostni papirji za poravnavo terjatev po novem ne spadajo med terjatve, temveč med denarna sredstva ali kratkoročne finančne naložbe, odvisno od ročnosti. Izpeljani finančni instrumenti se v SRS 5 pojavljajo le kot instrumenti za varovanje vrednosti terjatev pred tveganjem, sicer pa jih uvrščamo med kratkoročne finančne naložbe oz. obveznosti (Hieng, 2000, str. 62-65).

Prenovljeni SRS podobno kot MRS zahtevajo ločeno obravnavo terjatev, nastalih v podjetju, od terjatev, pridobljenih za prodajo ali trgovanje, kar je smiselno tudi zaradi različnega vrednotenja. Terjatve, namenjene trgovanju, so tako sestavni del kratkoročnih finančnih naložb (Hieng, 2001, str. 54).

d) Kapital

Postavka nevplačani (nevpoklicani) vpisani kapital, ki je del popravka kapitala, poslej ne bo več na aktivni strani bilance stanja, temveč bo odbitna postavka kapitala. Presežek kapitala bomo po novem imenovali kapitalna rezerva (Koželj, 2000, str. 26). Spremenjen zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001) v kapitalno rezervo uvršča vplačani presežek kapitala, pridobljene zneske pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo, dodatne zneske družbenikov za pridobitev dodatnih pravic iz deležev, zneske drugih vplačil na podlagi statuta in zneske z umikom deležev na podlagi zmanjšanja osnovnega kapitala.

V skupini rezerv iz dobička pa bo poleg zakonskih, statutarnih in drugih tudi posebna vrsta rezerv za odkup lastnih delnic in obveznic (Turk et al., 2000c, str. 66). Revalorizacijski popravek kapitala bosta zamenjali dve novi podskupini (Turk, 1999, str. 11):

- splošni prevrednotevalni popravek kapitala, sestavljen iz prevrednotevalnega popravka osnovnega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička in prenesenega čistega poslovnega izida prejšnjih let;
- posebni prevrednotevalni popravek kapitala, sestavljen iz prevrednotevalnega popravka za opredmetena osnovna sredstva, dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe, dolgoročne in kratkoročne dolgove. Ta popravek bo začasnega značaja.

1.2.2.2 Pripoznavanje in odprava pripoznanj

Novosti v podpoglavjih pripoznavanja bom obravnavala v naštetih standardih:

a) Opredmetena osnovna sredstva

Sredstvo se v računovodskih izkazih pripozna, če lahko pričakujemo večje gospodarske koristi zaradi njega oz. če je njegova nabavna cena zanesljivo izmerljiva, pripoznanje pa

odpravimo, če sredstvo odtujimo ali ga ne uporabljamo več (Turk et al., 2000c, str. 10-11). Podobno določbo najdemo tudi v MRS 16 (16.7.). Odprava pripoznanja je v starih SRS 1 omenjena (SRS 1.13), začetno pripoznanje pa ne.

b) Neopredmetena dolgoročna sredstva

Med stroški razvijanja, ki spadajo v neopredmetena dolgoročna sredstva, po novem najdemo postavko, da so neopredmetena dolgoročna sredstva tudi stroški, ki nastajajo med razvijanjem sredstva in ki se jih da zanesljivo izmeriti. Med neopredmetena dolgoročna sredstva ne spadajo dobro ime in blagovne znamke, naslovi publikacij ter sezname odjemalcev, ustvarjeni v podjetju (Turk et al., 2000c, str. 22). Teh zahtev v starih SRS ni bilo.

c) Terjatve

Poleg že omenjenih odloženih terjatev za davek se tu pojavlja tudi pojem sprotnih terjatev za davek, ki nastane v primeru, če sedaj ali predhodno plačani davek preseže odmerjenega (Hieng, 2000, str. 65).

d) Kapital

V nedavno veljavnem SRS 8 pripoznanje ni posebej opredeljeno, razen za osnovni kapital (SRS 8.2.). Celotni kapital ponavadi ni enak celotni tržni vrednosti delnic. Osnovni kapital se tako kot v doslej veljavnem SRS 8 pripozna v trenutku, ko so delnice vpisane v register. Kapitalsko rezervo je treba v vsakem primeru pripoznati ob prvi prodaji delnic oz. vpisu kapitala, rezerve iz dobička pa takrat, ko se sprejme sklep o njihovem oblikovanju. Posamezno sestavino kapitala se odpravi takrat, ko se postavko utemeljeno porabi (Turk et al., 2000c, str. 67-69).

1.2.2.3 Začetno računovodsko merjenje

V naštetih in opisanih standardih so omenjene naslednje spremembe glede začetnega računovodskega merjenja:

a) Opredmetena osnovna sredstva

Novost je, da se v nabavno vrednost všteva tudi vstopni davek na dodano vrednost, vendar le v primeru, če ni povrnjen (Turk et al., 2000c, str. 11). Popravila ali vzdrževanje sredstev ohranjajo pričakovane prihodnje gospodarske koristi ter se pripoznajo kot odhodki. Oblikovanje dolgoročnih rezervacij za kritje investicijskega vzdrževanja sredstev ni več možno. Metodo amortiziranja izberemo glede na časovno pojavljanje gospodarskih koristi, če se tega ne da ugotoviti, pa sredstvo enakomerno časovno amortiziramo. Amortizacija se po

novem začne prvi dan naslednjega meseca po začetku uporabe (Uradni list RS, št. 107/2001). Preostalo vrednost upoštevamo le pri pomembnih postavkah in v primeru, če so stroški likvidacije sredstva nižji od nje (Turk et al., 2000c, str. 13). Po novem gredo morebitni dobički ali izgube iz naslova odtujitve med prevrednotevalne poslovne prihodke ali prevrednotevalne poslovne odhodke (Uradni list RS, št. 107/2001), medtem ko so doslej taisti dobički ali izgube spadali med izredne prihodke ali izredne odhodke (SRS 1.13.).

b) Neopredmetena dolgoročna sredstva

Preostanka vrednosti sredstva načeloma ni, razen če obstaja kupec, ki se je obvezal sredstvo kupiti in če obstaja trg za tako sredstvo (Turk et al., 2000c, str. 24). Nekaj novosti je glede obračunavanja amortizacije, saj se po novem neopredmeteno dolgoročno sredstvo amortizira v dobi koristnosti, ki se lahko podaljša tudi do dvajset let, medtem ko se dobro ime načeloma amortizira v petih letih. Zmanjševanje dolgoročno razmejenih stroškov je treba prikazati na temeljnem kontu in ne na kontu popravka vrednosti (Uradni list RS, št. 107/2001).

c) Dolgoročne finančne naložbe

Po začetnem pripoznanju je treba dolgoročne finančne naložbe ponovno izmeriti po pošteni vrednosti, razen če so to instrumenti, ki jih bo podjetje držalo do zapadlosti. V tem primeru se jih izkazuje po odplačni vrednosti, katero je treba preveriti, ali je oslABLJENA (Odar, 2000a, str. 34).

d) Terjatve

Terjatve se še zmeraj izkazujejo v zneskih iz verodostojnih listin, če lahko pričakujemo da bodo poplačane, ni pa omenjeno, kako naj se obravnava terjatev, za katero že ob nastanku obstaja dvom, da bo poplačana (Hieng, 2000, str. 65-66). Novosti so glede kasnejših povečanj ali zmanjšanj terjatev v istem in v naslednjem obdobju, saj novi standard določa, da so to spremembe vrednosti terjatev zaradi naknadnih popustov, vračil prodanega blaga, priznanih reklamacij ter kasneje ugotovljenih napak (Uradni list RS, št. 107/2001).

e) Kapital

Če je osnovni kapital sestavljen tudi iz stvarnih vložkov, treba le-tega obravnavati po pošteni vrednosti (Turk et al., 2000c, str. 69).

Če lastne delnice odkupimo in umaknemo, moramo za njihovo nominalno vrednost zmanjšati osnovni kapital, v primeru brezplačne pridobitve pa za zmanjšanje osnovnega kapitala povečamo kapitalske rezerve. Dividend ni mogoče oblikovati iz osnovnega kapitala,

kapitalskih rezerv ter njihovih splošnih prevrednotevalnih popravkov (Uradni list RS, št. 107/2001).

1.2.2.4 Pojasnila

Pojasnila v novih standardih so večinoma le dopolnjena s stališči Slovenskega inštituta za revizijo. Spremembe v podpoglavjih pojasnil bom predstavila z naslednjim standardom:

Opredmetena osnovna sredstva

Novost je pojasnilo, ki obravnava nadomestne dele, saj nekatere med njimi celo uvršča med opredmetena osnovna sredstva, ki se amortizirajo bodisi ne glede na začetek uporabe bodisi v dobi koristnosti sredstva. To so verjetno različna orodja, brez katerih uporaba sredstva ne bi bila mogoča, zato bi bil primernejši drug izraz (Štrekelj, 2000, str. 142-143).

2. PREVREDNOTEVANJE GOSPODARSKIH KATEGORIJ

Do sedaj znani sistem revaloriziranja bo nadomestilo prevrednotevanje sredstev in dolgov. Ne gre le za zamenjavo besede, temveč za vsebinske spremembe (Odar, 2000b, str. 384). Prevrednotevanje pomeni ponovno vrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju (Odar, 2000e, str. 1210). Vrednost sredstev in obveznosti do virov sredstev se lahko poveča nad ali zmanjša pod svojo knjigovodsko vrednost (Odar, 2000c, str. 30).

2.1 Dileme pred sprejetjem novih SRS

O prevrednotevanju je bilo v strokovni javnosti podanih veliko različnih mnenj. Nekatera izmed le-teh podajam v naslednjih podpoglavjih.

2.1.1 Revalorizacija

V strokovni javnosti so mnenja glede revalorizacije precej deljena. Nekateri zagovarjajo odpravo revalorizacije v računovodskih izkazih in temeljne obrestne mere (v nadaljevanju TOM-a), drugi so proti temu. Revalorizaciji računovodskih izkazov se v slovenskem prostoru težko izognemo, saj so posloводства gospodarskih družb dolžna resnično in pošteno prikazovati stanje in poslovni izid. To pomeni, da če imamo inflacijo, jo moramo tudi nekje prikazati. Z inflacijskim računovodstvom nevtraliziramo vpliv spremembe kupne moči domače valute tako, da je čisti dobiček ugotovljen čimbolj realno.

Višina dobička in njegovo ugotavljanje je pomembna informacija za potencialne lastnike in investitorje, saj se dividende izplačujejo na podlagi knjigovodsko ugotovljenega dobička.

Pomembno je tudi, v kakšnih enotah je izkazan kapital. Nominalno ugotovljen kapital ne kaže dejanskega stanja, ker izhaja iz izvirnih vrednosti, ki so bile merjene v različnem času v preteklosti in v trenutku obračunavanja niso več enake (Odar, 1999, str. 49-51).

Ker je v povezavi s spremembami SRS največ govora o inflaciji in revalorizaciji, se bom nekoliko bolj posvetila tej temi. Že prej sem omenila, da se pojavljajo tako argumenti za kot tudi proti odpravi revalorizacije. V nadaljevanju bom predstavila dve "struji" v slovenski strokovni javnosti.

2.1.1.1 Razlogi za ohranitev

Najpomembnejši razlogi so sledeči:

a) Pojem revalorizacije

Revalorizacija je le orodje, s katerim podjetja izničijo vplive spremembe kupne moči na dobiček oz. posledično na kapital podjetja. Revalorizacijski primanjkljaj je izguba, nastala zaradi inflacije. Pri ugotavljanju dobička je pomemben njegov izvor. SRS predpisujejo zgolj način zapisa posledic poslovnih odločitev, zato je smiselno razpravljati le o izboljšanju računovodske ocene inflacijskih vplivov, ne pa o njeni odpravi (Bergant, 2000, str. 15-16), saj je le-ta mogoča le, če najprej odpravimo inflacijo.

S poslovnega vidika je revalorizacija domena pogodbenih strank. Kreditodajalec bo v inflacijskih razmerah želeni donos povečal za stopnjo inflacije. Tudi konkurenčni položaj se zaradi revalorizacije ne more spremeniti, saj le-ta skrbi le za realnejše prikazovanje donosnosti vložka v neko podjetje. Brez revalorizacije bi težko primerjali poslovne rezultate v različnih obdobjih ter ne bi imeli pregleda nad tem, koliko smo dejansko zaslužili in koliko smo "zaslužili" na račun inflacije (Bergant, 1999, str. 7-11).

Ko bomo odpravili inflacijo, tudi revalorizacija ne bo več potrebna. V praksi bo to takrat, ko bo inflacija relativno nizka (ko jo bomo zanemarili, kar pa teoretično ni povsem pravilno) oz. primerljiva z evropsko. Takrat bomo lahko začeli uporabljati tako revalorizacijo, kot jo poznajo MRS (Odar, 1999, str. 56-58).

b) Primerjava MRS in SRS

MRS dovoljujejo revalorizacijo kapitala tako, da se ohrani finančno ali stvarno pojmovani kapital, ne predpisujejo pa pravil prevrednotovanja; s tem odločitev prepuščajo poslovodstvu podjetja. Osnutek prenove SRS se razlikuje v tem, da zahteva ohranitev finančnega kapitala v evrih, v prehodnem obdobju do vstopa v Evropsko unijo pa z indeksom cen življenjskih potrebščin (Anadolli, 2000, str. 14-15).

Nekateri menijo, da bi se podjetja morala sama odločiti, ali bodo kapital pojmovala stvarno ali finančno. To ni dobra ideja iz več razlogov: če želi podjetje kotirati na ameriških borzah, potem mora uporabljati finančno pojmovanje kapitala, prosta izbira bi onemogočila primerljivost med podjetji ter zakomplicirala davčni sistem (Bergant, 1999, str. 8-11).

Finančno pojmovanje kapitala je teoretično pravilno, saj s postopki ohranjanja kapitala nevtralizira inflacijo in omogoči primerljivost računovodskih izkazov v različnih obdobjih. Z revalorizacijo kapitala le ugotavljamo poslovni izid, ne moremo pa vplivati na dejansko višino kapitala. Odločitev, ali bomo kapital revalorizirali ali ne, ne vpliva na višino obrestnih mer. Zgolj z odpravo revalorizacije v SRS se obresti in inflacija ne bosta znižali.

V sedanjih SRS s postopki "revalorizacije" le nevtraliziramo vplive spremembe cen na sredstva, dolgove in kapital, kar bi lahko imenovali tudi indeksacija. V osnutku sprememb SRS je sistem revalorizacije podoben tistemu v MRS. MRS že kar nekaj časa poznajo revalorizacijo opredmetenih osnovnih sredstev v smislu realnega povečanja vrednosti le-teh in ne kot ohranjanje njihove vrednosti. Prevrednotenje izvornih vrednosti na višjo pošteno vrednost je v bistvu revalorizacija (okrepitev) sredstev in dolgov (Odar, 2000, str. 27-28).

c) Davčni vidik

Računovodstvo ne določa poslovnega izida, ampak ga le izračunava. Revalorizacija in spreminjanje le-te vpliva zgolj na informacijski sistem podjetja, nima pa vpliva na finančni položaj, izjema je le primer, ko se zaradi tega spremeni osnova za davek od dobička.

Podjetje v razmerah padanja splošne kupne moči denarja izgublja ali dobiva samo prek terjatev in obveznosti. Velikost kapitala in struktura sredstev ter dolgov nič ne vplivajo na revalorizacijski izid, saj je le-ta vsebinsko izredni prihodek ali odhodek, nikakor pa ne prihodek ali odhodek iz financiranja. Koristno bi bilo uvesti posebno postavko revalorizacijskega izida v izkazu uspeha. Če pravilno ugotovimo znesek revalorizacijskega izida, potem bomo pravilno izračunali tudi dobiček.

Pomanjkljivost sedaj veljavnih SRS je ta, da revalorizacijo kratkoročnih terjatev in obveznosti ter negativne in pozitivne tečajne razlike obravnavajo kot prihodek oz. odhodek od financiranja, kar zmanjša izrazno moč revalorizacijskega izida ter onemogoča analizo odhodkov financiranja. Revalorizacijski učinek posameznega sredstva je najprej finančni tok, šele nato pa poslovnoizidni, ki se obdavčuje prek davčne osnove. Tudi MRS ne omogočajo natančne ugotovitve vpliva inflacije na poslovni izid podjetja.

Nekateri menijo, da se lahko pojavijo težave pri zagotavljanju kratkoročne plačilne sposobnosti, če so izdatki zaradi revalorizacijskih odhodkov večji od prejemkov zaradi revalorizacijskih prihodkov, vendar namen revalorizacijske bilance ni v tem, da načrtuje ali izravnava denarne tokove (Bergant, 1999, str. 8-11).

Podjetja, ki opredmetena osnovna sredstva financirajo pretežno z izposojenimi viri (osnovna sredstva so manjša od kapitala), lahko del revalorizacije teh osnovnih sredstev prelijejo v čisti dobiček podjetja v delu, ki se nanaša na financiranje le-teh s posojili. Predpostavljati tudi moramo, da je podjetje dobilo posojila pod ugodnejšimi pogoji, kot je indeks cen življenjskih potrebščin in da je revalorizacija osnovnih sredstev nižja od revalorizacije kapitala. Podjetje se mora zadolžiti za plačilo davka od dobička oz. za razdelitev dobička, saj obračun revalorizacije ni pokrit z denarnimi tokovi.

V primerih, ko so podjetja nabavila osnovna sredstva v tujini, jih morda sploh niso mogla revalorizirati. To se je dogajalo v primeru, ko je tečaj tuje valute naraščal počasneje od rasti cen življenjskih potrebščin (Odar, 1999, str. 56-58).

Revalorizacija kapitala bi morala biti davčno priznani strošek, kakor je to praksa v sedanji zakonodaji, sicer bi lastniki težili k odpravi revalorizacije, saj ne bi mogli prosto razpolagati z delom dobička, ker bi bil znesek davka na dobiček zaradi tega višji. Tudi v MRS revalorizacijski prihodki niso predmet obdavčitve (Anadolli, 2000, str. 14-15).

d) Vpliv na dobiček bank

Spremembe SRS načeloma ne bodo pomembneje vplivale na izkaze uspeha bank, razen v primeru splošnega znižanja cen nepremičnin, ki lahko povzročijo izgubo velikega dela vira za revalorizacijo kapitala. Banke, ki imajo velik delež opredmetenih osnovnih sredstev, bodo na slabšem, če ne bodo opravljale splošnega prevrednotenja osnovnih sredstev (Anadolli, 2000, str. 15).

Ni res, da banke nasprotujejo odpravi revalorizacije zaradi zaslužka, saj revalorizacija ustvarja visoke prihodke, vendar tudi visoke odhodke (Čibej, 2000, str. 20).

Banke imajo zaradi revalorizacije višje prihodke, zato bi ob morebitni odpravi le-te uvedle višje nominalne obrestne mere, kar pa ne bi odpravilo problema revalorizacije, ampak bi le spremenilo izračun inflacije. Za odpravo revalorizacije je nujno potrebna ustrezna denarna in fiskalna politika (Košak, 2000, str. 23-24).

e) Revalorizacija in TOM

Trg sprejema TOM kot kazalnik pričakovane inflacijske stopnje v prihodnjem obdobju kljub temu, da je izračunan na podlagi cen v preteklem letu. Na dolgi rok pa TOM sledi gibanju inflacije, zato zagotavlja ohranjanje vrednosti kapitala. Način izračunavanja TOM-a je stabiliziral nominalne obrestne mere, ne pa tudi inflacijske stopnje (Košak, 2000, str. 23-24).

Pri pogodbenih strankah, pri katerih ni asimetrije informacij, bi revalorizacija morala biti stvar pogodbe ali pogajanj (Čibej, 2000, str. 19-20). TOM-a ne moremo ukiniti čez noč, sploh pa ne tako, da ga "prepovemo". Poleg tega ga ni možno preračunavati na letno raven na linearni način, saj če hočemo ohraniti kupno moč neke vsote denarja, ki ga indeksiramo, moramo uporabiti eksponentno metodo, tj. logiko naraščanja cen. Podobno se dogaja, če pri depozitih uporabimo navadni obrestni namesto obrestno obrestni račun. Pri prvemu se obresti računajo samo od začetne glavnice, kar v razmerah relativno visoke inflacije destimulira varčevalce in lastnike kapitala. Poleg tega v prvem letu navadne obresti rastejo hitreje od konformnih, kar viša ceno denarja pri kratkoročnih obveznostih (Čibej, 1999, str. 14-16). Nekateri trdijo, da pri bančnih poslih, krajših od 30 dni, ne uporabljamo več revalorizacije. Revalorizacijski del v obrestni meri sicer ni posebej prikazan, se ga pa upošteva (Čibej, 1997, str. 34).

Uporaba TOM-a je določena zakonsko in ne s SRS, zato ga le-ti tudi ne morejo odpraviti (Odar, 1999, str. 58).

2.1.1.2 Razlogi in načini odprave

Del strokovne javnosti zagovarja ukinitve revalorizacije iz več razlogov, navaja pa tudi možne načine odprave:

a) Upad inflacije

Od uvedbe revalorizacije v nekdanji Jugoslaviji do danes, ko živimo v samostojni Sloveniji, ki se pripravlja na vstop v Evropsko unijo, se je marsikaj spremenilo, zato revalorizacija ni več potrebna, saj celo povzroča splošno nestabilnost v gospodarstvu (Cetinski, 2000, str. 17). Ker inflacija ni več dvomestna številka, revalorizacije ne potrebujemo več. Banke so to dejstvo že nakazale s tem, da ne revalorizirajo več kratkoročnih posojil in depozitov z zapadlostjo do enega meseca (Cetinski, 1997, str. 8).

b) Pomanjkljivosti revalorizacije

- V primeru, da je podjetje imelo več dolgoročnih sredstev kot kapitala, je bil dobiček posledica revaloriziranja sredstev in ne uspešnosti poslovanja.
- Dolgoročna sredstva so podjetja revalorizirala nad tržno vrednostjo, saj se glede višine tržne vrednosti sredstev v podjetju niso ukvarjali.
- Sistem revalorizacije, kot ga poznamo v Sloveniji, je zapleten za tujce (Kordež, 2000, str. 21-22).
- Banke morajo opravljati zelo zapletene izračune obresti, kar jim povzroča dražje poslovanje. Rešitev bi bila določitev nominalnih obrestnih mer ter linearni izračun obresti (Nemec, 2000, str. 22-23).

- Različni načini revaloriziranja povzročajo nepreglednost v finančnem poslovanju in posledično višje tveganje. To se predvsem dogaja v podjetjih, ki veliko poslujejo s tujino. Ker sredstva in vire revaloriziramo z indeksom cen življenjskih potrebščin, jih precenimo, saj cene življenjskih potrebščin rastejo hitreje od splošne rasti cen osnovnih sredstev. Podobno velja za terjatve, obveznosti in kapital. Precenjenost povzroča višje stroške, nižji dobiček ter posledično nižji davek na dobiček (Cetinski, 2000, str. 17-18).
- Revalorizacija povzroča razlike med SRS in MRS, zaradi česar je bilanca stanja, sestavljena po obeh, medsebojno neprimerljiva (Cetinski, 1997, str. 8-13).
- SRS revalorizacijskih obresti ne vključujejo med prihodke in odhodke, čeprav jih uvrščajo v izkaz uspeha, zaradi česar primerjava s tujimi računovodskimi izkazi ni mogoča (Nemec, 2000, str. 22-23).

Novi SRS bodo odpravili večino slabosti, lahko pa se zgodi, da bodo rešitve novih standardov prezapletene zaradi upoštevanja tuje inflacije. Uporaba slovenskih standardov je smiselna le do vstopa v Evropsko monetarno unijo (v nadaljevanju EMU), potem pa bomo prevzeli MRS oz. standarde, ki jih bo prevzela celotna EMU (Kordež, 2000, str. 21-22).

c) TOM

TOM je zaenkrat uporaben, ker omogoča preglednost in ne vodi v nenormalna odstopanja obrestne mere. Slabost TOM-a je le v tem, da je izračunan kot povprečje rasti cen v predhodnem letu, zato lahko generira inflacijo. Pri izračunu TOM-a na letni ravni bi lahko opustili konformni izračun, ter mu samo prišteli realno obrestno mero. Uvedli bi torej navadni obrestni račun, s čimer bi se približali rešitvam v svetu ter bi omogočili tujcem razumevanje naših rešitev. TOM bi lahko uporabljali do vstopa v EMU (Kordež, 2000, str. 21-22).

V bankah ugotavljajo upad tolarskega varčevanja takoj, ko tuje valute aprecirajo do višine temeljne obrestne mere. Zato se pojavljajo predlogi, da bi obrestne mere revalorizirali z višanjem vrednosti evra v primerjavi s tolarjem, vendar valutna klavzula ni primerna, saj ne odraža naših ekonomskih razmer (Nemec, 2000, str. 22-23).

d) Načini odprave revalorizacije

Odpraviti bi bilo treba obvezno revalorizacijo terjatev in obveznosti ter kapitala in sprejeti take rešitve, ki omogočajo ohranitev vrednosti kapitala. Predlog novih SRS še zmeraj ni primerljiv z računovodskimi rešitvami drugje kljub temu, da ukinja revalorizacijsko podbilanco.

Po odpravi revalorizacije obrestnih mer bo problematično področje pogodbenih razmerij med strankami. To so npr. depozitne in kreditne pogodbe v bankah. Zato bo nujna vključitev zakonodajne oblasti v postopek odprave revalorizacije (Nemec, 2000, str. 22-23).

Najboljša bi bila opustitev vseh oblik indeksacije razen revalorizacije kapitala. Del dobička, namenjen ohranjanju vrednosti kapitala naj ne bi bil več obdavčen. Revalorizirati pa ne bi smeli več z indeksom cen življenjskih potrebščin, temveč z indeksom cen proizvodjalnih sredstev ali z devizno klavzulo, vezano na evro. Ob odpravi revalorizacije bi se domača kreditna in depozitna obrestna mera popolnoma prilagodili tuji. Do uvedbe fiksnega deviznega tečaja evro-tolar bi uporabljali devizno klavzulo, potem bi jo počasi opustili. Predlog sprememb SRS bi bilo treba čimprej sprejeti. Zaskrbljujoče je le nasprotovanje Banke Slovenije glede odprave revalorizacije (Cetinski, 2000, str. 19).

Revalorizacijo bi bilo treba prenoviti tako, da ne bi več povzročala razlik v višini domače in tuje kreditne obrestne mere, da bi izboljšala kakovost računovodskih informacij ter povečala stopnjo primerljivosti med SRS in MRS. Odpraviti bi morali TOM in indeksacijo, s katero indeksiramo terjatve in obveznosti. Uvedli bi enotno obrestno mero - nominalizem oz. devizno klavzulo, temelječo na evru, s katero bi lahko revalorizirali. Uvožena osnovna sredstva naj bi revalorizirali največ za rast tečaja evra, pri v Sloveniji kupljeni opremi pa največ za rast cen proizvodjalnih dobrin. Revalorizacijski "popravek" bi pripisali kapitalu. Indeks cen življenjskih potrebščin bi torej opustili. Zalog načeloma ne bi revalorizirali, če bi jih, bi uporabili lifo cene. Kapital bi revalorizirali s koeficientom rasti cen proizvodjalnih dobrin oz. z rastjo tečaja evra. Dobiček pred obdavčitvijo bi zmanjšali za učinke revalorizacije (Cetinski, 1999, str. 2-6).

2.1.2 Evro ali indeks cen življenjskih potrebščin

Stroka se je v razpravah o prenovi SRS opredelila za ohranjanje vrednosti finančnega kapitala v enotah nespremenjene kupne moči, saj ta "metoda" izniči učinke inflacije in s tem omogoča primerljivost računovodskih izkazov v več različnih zaporednih obdobjih (Odar, 2000b, str. 383). Kapital naj se ne bi več revaloriziral z indeksom cen življenjskih potrebščin, temveč naj bi se vzporedno vrednostno izražal v evru kot skupni evropski valuti zaradi približevanja vstopu v Evropsko unijo. Ker pa tudi evro pozna inflacijo, bi kapital morali prevrednotiti (Turk, 1999, str. 7-8). V prehodnem obdobju do določitve stalnega razmerja med tolarjem in evrom, bomo splošno prevrednotenje obračunavali na podlagi indeksa cen življenjskih potrebščin (Turk et al., 2000, str. 29).

Evro kot merilo prevrednotevanja

Odar (1999, str. 53) meni, da indeks cen življenjskih potrebščin ni primeren kot merilo inflacije, ker ne zagotavlja realnih podatkov spremembe kupne moči denarja za podjetja, saj le-ta kupujejo drugačne dobrine od tistih, ki so zajete v tem indeksu cen.

Indeks cen življenjskih potrebščin namreč zajema časovne spremembe v višini cen življenjskih potrebščin, ki jih kupujejo gospodinjstva (Bregar et al., 1999, str. 101).

Banke se v osnovi strinjajo s splošnim prevrednotenjem kapitala, medtem ko so mnenja glede osnove obračuna deljena. Kot merilo prevrednotenja kapitala bi lahko takoj začeli uporabljati evro, saj naj bi novi SRS v najboljšem primeru prešli v uporabo leta 2002 (Anadolli, 2000, str. 14-15).

Teza, da je zaradi uporabe indeksa cen življenjskih potrebščin vrednost nekaterih gospodarskih kategorij precenjena, je napačna, saj sedanji SRS dovoljujejo revalorizacijo opredmetenih osnovnih sredstev le do njihove tržne vrednosti.

Osnutek sprememb SRS ne odpravlja splošne revalorizacije osnovnih sredstev, temveč le spreminja način ugotavljanja stopnje spremembe kupne moči denarja. Poleg tega uvaja tudi okrepitev in oslabitev sredstev. Kapital naj bi se revaloriziral tako kot osnovna sredstva. Indeks cen življenjskih potrebščin je bolj realno merilo kot evro, saj ni nujno, da bo gibanje tečaja tolarja glede na evro odražalo dejansko spremembo kupne moči denarja (Bergant, 2000, str. 15-16).

Vprašanje je, ali je evro primerno merilo splošnega prevrednotenja in ali naj se splošno prevrednotevanje opravlja samo pri kapitalu. Prevrednotevanje z evrom v praksi ne bo zaživelo, saj bomo stalni tečaj med evrom in tolarjem dobili šele po sprejetju v EMU, kar pa ne bo tako kmalu (Borak, 2000, str. 16-17).

Predlog revaloriziranja na osnovi tečaja evra ni najboljši, saj ne bo odseval dejanske kupne moči (Čibej, 2000, str. 19-20), poleg tega devizna klavzula prinaša tudi valutno tveganje (Čibej, 1997a, str. 29). Zanimivo bi bilo proučevanje posledic revalorizacije vezane na tečaj evra pri podjetjih, ki kupujejo svojo opremo na dolarskih trgih (Čibej, 2000, str. 19-20). Lastniki sami naj se odločajo o tem, ali sploh revalorizirati kapital (Čibej, 1997, str. 31).

Člani Sveta Banke Slovenije se zavzemajo za to, da bi se kot merilo splošnega prevrednotenja še naprej uporabljalo indeks cen življenjskih potrebščin in se ne strinjajo s stališčem stroke, ki bi kot mero prevrednotenja rada postavila evro. Menijo, da ko bomo pripravljeni na vstop v EMU in bomo s tem prevzeli evro, splošnega prevrednotenja sploh ne bomo več potrebovali.

Ker so se v zadnjih letih lastninska razmerja dokaj uredila, naj bi bili v prihodnje lastniki tisti, ki bi skrbeli za ohranjanje realne vrednosti svojega premoženja. Marjan Odar zagovarja stališče, da je evro primerno merilo, saj se približujemo vstopu v Evropsko unijo, poleg tega pa evro veliko uporabljajo podjetja, ki poslujejo s tujino. Da bi bilo prevrednotenje odločitev lastnikov, pa v praksi ne pride v poštev, saj gospodarskih družb med sabo sploh ne bi mogli več primerjati (Petrov, 2000, str. 5).

V prvi polovici leta 2001 so se na okrogli mizi, ki so jo sestavljali predstavniki Ministrstva za finance, Banke Slovenije, Združenja poslovnih bank, Gospodarske zbornice Slovenije,

Agencije za trg vrednostnih papirjev, Slovenskega inštituta za revizijo in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, odločili, da se bo kapital tudi v prihodnje ohranjal s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin in ne z razmerjem rasti dolar-evro (Koželj, 2001, str. 44-45).

Evro kot valuta

Vprašanje seveda je, koliko je evro sploh stabilna valuta in ali lahko pričakujemo njeno preživetje skozi čas. Velika Britanija, Danska in Švedska zaenkrat še niso pristale na članstvo v EMU. Tudi ostale države članice niso pretirano navdušene nad tem, da se bodo morale odpovedati svojim nacionalnim valutam.

Poleg tega je zaskrbljujoče tudi to, da se je vrednost evra v primerjavi z dolarjem od njegove uvedbe do danes zmanjšala za okoli 30% glede na dolar. Evro pa je po drugi strani povezal EMU, pospešil procese ekonomske integracije ter okreplil notranji trg (Lavrač, 2001, str. 1).

V letu 2001 lahko sicer pričakujemo bolj stabilno razmerje med dolarjem in evrom, vendar bo še naprej odvisno od priliva tujega (ameriškega) kapitala v EMU. Če bi vrednost delnic na borzi v ZDA vpadla, bi Američani usmerili finančne naložbe na evropski trg. Padec vrednosti dolarja bi pocenil uvoz nafte, surovin, opreme in transportnih sredstev, vendar bi hkrati zmanjšal konkurenčnost izvoza evropskih držav v ZDA, kar bi prizadelo tudi Slovenijo. Zaenkrat kaže, da evro ne bo valuta, enakovredna dolarju (Savin, 2001, str. 28).

Slovenija bo v prihodnje, ko bo članica Evropske unije in EMU, težave s stabilnostjo evra verjetno reševala tako, kot jih bodo reševale ostale države članice, zato to zaenkrat ni naš osrednji problem. Poleg tega bo evro pač moral biti najboljša rešitev, če bo Slovenija hotela postati enakovredna članica v EMU.

2.1.3 Davčna obravnava prevrednotevanja

V javnosti se pojavlja problem davčne obravnave splošnega prevrednotevanja, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute. Nekaterim strokovnjakom se zdi sporno to, da se učinki tega prevrednotevanja izkazujejo med davčnimi prihodki in odhodki. Podjetje, ki je zelo zadolženo, bo moralo plačati višji davek na dobiček zato, ker bo znesek, s katerim bodo ohranili vrednost kapitala zelo nizek ali celo neznamenit in zato ne bo vplival na zmanjšanje dobička pred obdavčitvijo. Po drugi strani pa bo podjetje, ki dobro posluje, plačalo manjši znesek davka od dobička, saj bo le-ta nižji zaradi visokega zneska iz naslova prevrednotevanja kapitala. Nekateri zato menijo, da prevrednotevanje kapitala sploh ne bi smelo biti vključeno v izkaz uspeha (Mayr, 2001, str. 18).

2.2 Iz načela previdnosti v načelo poštene vrednosti

Nedavno veljavni SRS narekujejo uporabo načela previdnosti, ki sem ga omenila že na začetku. Pri statičnem računovodstvu je to načelo njegov temelj. Načelo previdnosti se razdeli v tri podnačela: načelo manjše vrednosti sredstev, načelo večje vrednosti dolgov ter načelo neenakosti. Pri prvih dveh primerjamo izvirno vrednost sredstev (oz. obveznosti do virov sredstev) z dnevno vrednostjo ter pri sredstvih upoštevamo manjšo vrednost, pri obveznostih pa večjo. Pri načelu neenakosti različno obravnavamo dobiček in izgubo; izkazati moramo vse, tudi nerealizirane izgube, dobičkov pa ne smemo prikazovati, dokler niso dejansko realizirani. Bistvo poslanstva tega načela je zaščita upnikov, saj večja kot je razlika med vrednostjo sredstev in dolgov, več možnosti je, da se bo potencialna izguba pokrila s kapitalom (Čuček, 2001, str. 29-30).

Začetno pripoznanje sredstev in dolgov v nekdanjih in prenovljenih SRS ter MRS temelji na načelu izvirne vrednosti kljub temu, da le-ta ni zmeraj enaka tržni vrednosti (Odar, 2000d, str. 29-30). Izvirna vrednost je opredeljena kot znesek denarja, potrebnega v nekem trenutku, da podjetje lahko kupi neko sredstvo. V tem primeru je poštena vrednost enaka denarnemu nadomestilu. Če menjava ni bila denarna, potem velja pravilo, da je poštena vrednost diskontirani znesek prihodnjih denarnih tokov (Odar, 2000c, str. 21-22), oz. enaka sedanji vrednosti (Turk et al., 2000, str. 26). Poštena vrednost je znesek, za katerega se opravi menjava med dobro obveščenima strankama. Pojem tržne vrednosti je ožji od pojma poštene vrednosti, saj se le-ta lahko določi tudi neodvisno od trgovanja na plačilno sposobnem trgu (Odar, 2000c, str. 28-29), določimo jo lahko tudi z oceno, izračunano iz cen podobnih sredstev (Odar, 2000d, str. 33-34).

Čuček (2001, str. 30-31) ugotavlja, da se bo zaradi uporabe načela poštene vrednosti povečalo nihanje dobička v posameznih letih. Nekateri trdijo, da bodo podjetja zaradi tega ob dobro ime, kar naj bi destimulativno vplivalo na posloводства podjetij. Nasprotniki pa poudarjajo prednosti uporabe tega načela, saj naj bi bil izkazani dobiček bolj realen. Sama menim, da bi moralo biti bolj realno prikazovanje pomembnejše, saj se tako najbolje zaščitijo interese lastnikov podjetij.

Pošteno vrednost se težko določi predvsem pri kategorijah, pri katerih tržna menjava ne obstaja ali pa je zelo redka. Če pošteno vrednost uspemo določiti za vsa sredstva in obveznosti, potem dosežemo primerljivost med istovrstnimi gospodarskimi kategorijami, pridobljenimi v različnih časovnih obdobjih.

Načelo poštene vrednosti zahteva opustitev načela realizacije. MRS so to spremembo ublažili tako, da se okrepitev sredstev prikaže v poslovnem izidu šele, ko smo jo dejansko realizirali. Spremenjeni SRS primerjajo pošteno vrednost sredstev s knjigovodsko, ki izhaja iz nabavne vrednosti. Če je poštena vrednost večja, se vrednost sredstev poveča za to razliko, iz katere se

oblikuje posebni prevrednotevalni popravek kapitala, ki je sestavni del kapitala. Ta popravek omogoča kritje kasnejše oslabitve tistih sredstev, za katere je bil oblikovan, pri amortizirljivih sredstvih pa tudi kritje obračunane amortizacije iz razlike med prevrednoteno izvirno in nadomestljivo vrednostjo. Podobno velja tudi za dolgove.

V novih SRS najdemo posebno ureditev za prevrednotenje osnovnih sredstev, ki je podobna sedaj uporabljenemu načinu revaloriziranja (Odar, 2000c, str. 30). Splošno prevrednotenje bomo uporabili pri inflaciji, tj. pri zmanjšani kupni moči denarja, posebno prevrednotenje pa pri spremembah cen posameznih gospodarskih kategorij (Turk, 1999, str. 7).

2.3. Splošno prevrednotenje

Po spremembah SRS se bo splošno prevrednotenje opravljalo le pri kapitalu, pri drugih sredstvih in dolgovih pa ne, razen če so (bodo) pridobljeni v tujini. V tem primeru je prevrednotenje možno zaradi spremembe tečaja med tolarjem in evrom (Odar, 2000c, str. 31).

V spodaj naštetih standardih se bo splošno prevrednotenje opravljalo v naslednjih primerih:

a) Opredmetena osnovna sredstva

Prevrednotevanje opredmetenih osnovnih sredstev pomeni spremembo njihove knjigovodske vrednosti, ki ne nastane zaradi dodatnih naložb ali amortiziranja. Posebnost se pojavi pri nakupu opredmetenih osnovnih sredstev v tujini. Če dolga ob koncu leta še nismo poplačali in ga popravimo zaradi spremembe deviznega tečaja, lahko to razliko obravnavamo kot popravek nabavne vrednosti in kot popravek vrednosti dolga. Od te popravljene nabavne vrednosti kasneje obračunamo amortizacijo kot strošek (Turk et al., 2000a, str. 41-42).

b) Terjatve

Splošno prevrednotenje se opravlja samo v primeru, ko imamo terjatve v tuji valuti in pride do spremembe menjalnega tečaja ali če so izražene v domači valuti in je pogodbeno dogovorjeno prevrednotenje, kar pa vpliva le na redne finančne prihodke ali odhodke (Hieng, 2001, str. 55-56).

c) Kapital

Prevrednotenje vseh sestavin kapitala (razen dobička) bo zaradi spremembe kupne moči denarja potrebno, če se bo med letom spremenilo menjalniško razmerje med tolarjem in evrom za več kot 5,5%. Preračun je obvezen zato, da ne bi prišlo do nepojasnjenih odstopanj (povečanj ali zmanjšanj) kapitala. Odmiki, ki se bodo pri kapitalu pojavili zaradi inflacije, bodo prikazani kot povečanje splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala, razčlenjenega

po njegovih sestavinah, in kot zmanjšanje prevrednotevalnega popravka opredmetenih osnovnih sredstev, vendar le če je oblikovan iz postavk, za katere ni pričakovati oslabitve, ali kot zmanjšanje izkazanega dobička pred obdavčitvijo. Del dobička, namenjen ohranjanju kapitala, bo v tem primeru izkazan med izrednimi odhodki (Uradni list RS, št. 107/2001).

Če bo zaradi povečanja prevrednotevalnega popravka nastala izguba poslovnega leta, bomo to prikazali kot zmanjšanje na vseh kontih, ki sestavljajo kapital v bilanci stanja. Dobili bomo znesek celotnega kapitala pred prevrednotevanjem le-tega. S tem bi finančno pojmovani kapital resnično in pošteno predstavili (Turk et al., 2000, str. 30).

Z davčnega vidika bo splošno prevrednotenje kapitala obravnavano v novem zakonu od dobička pravnih oseb, kjer bo določeno, kolikšen del prevrednotenja in v katerih primerih se le-to vključuje v davčno osnovo podjetja (Fidermuc, 2001, str. 9).

2.4 Prevrednotenje zaradi spremembe cen gospodarskih kategorij

Prevrednotenje zaradi sprememb cen gospodarskih kategorij se bo opravljalo na koncu ali med poslovnim letom zaradi (Turk et al., 2000, str. 30-31):

- a) Okrepitev sredstev in dolgov, ki poveča njihovo do tedaj izkazano knjigovodsko vrednost. To pomeni, da se povečajo pričakovane prihodnje gospodarske koristi sredstev oz. da se povečajo pričakovani odlivi zaradi okrepitve dolgov.
- b) Oslabitev sredstev in dolgov, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost in s tem posledično zniža pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz sredstev in pričakovane odtoke obveznosti do dolžnikov.

2.4.1 Okrepitev sredstev in dolgov

V primeru povečanja vrednosti sredstev se prehodno poveča posebni prevrednotevalni popravek kapitala in njihova knjigovodska vrednost na pošteno vrednost. Končna rešitev je odvisna od dejanske prodaje, ki vpliva na poslovni izid. Posebni prevrednotevalni popravek kapitala je kot nekakšen popravek vrednosti gospodarskih kategorij, ki so na lastnem kontu izkazane po povečani vrednosti, kar ni skladno z načelom manjše vrednosti.

Okrepitev sredstev se opravi, če obstajajo verodostojni tržni podatki o povečanju vrednosti zemljišč, zgradb, opreme in finančnih instrumentov. Amortizacijo razlike med povečano in prvotno izkazano vrednostjo zgradb in opreme moramo pokriti iz tako ustvarjenega popravka kapitala.

Pri okrepitvi dolgov razliko knjižimo kot prevrednotevalni poslovni oz. finančni odhodek. Če pa okrepimo pred tem oslabiljene dolgove, se razlika obravnava kot zmanjšanje

prevrednotevalnega popravka kapitala. Upoštevanje okrepitve dolgov je obvezno, upoštevanje okrepitve sredstev pa dopustno (Turk et al., 2000, str. 30-32).

Okrepitve obravnavam v štirih standardih:

a) Opredmetena osnovna sredstva

Če je poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev večja od knjigovodske kljub temu, da vanje nismo vlagali, opravimo prevrednotenje zaradi okrepitve. V večini primerov bodo pošteno vrednost morali ugotoviti ocenjevalci vrednosti premičnin in nepremičnin (Turk et al., 2000a, str. 42). Pošteno vrednost lahko določi tudi podjetje, če ima v posebnem pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti (Uradni list RS, št. 107/2001).

Zaradi tehnološkega napredka in večje produktivnosti bomo le pri nekaterih opredmetenih osnovnih sredstvih povečevali njihovo vrednost, to so npr. zemljišča, umetniška dela, ipd. (Koželj, 2001a, str. 338). Glede na to, da je v Sloveniji še zmeraj relativno visoka inflacija, bomo opredmetena osnovna in neopredmetena dolgoročna sredstva na koncu leta praviloma okrepili in le redko oslabili (Koželj, 2000a, str. 53).

Praktični primeri prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve so prikazani v Prilogi 1.

b) Dolgoročne finančne naložbe

Dolgoročne finančne naložbe v podjetja, ki ne kotirajo na borzi, lahko prevrednotimo zaradi okrepitve v primeru spremembe vrednosti evra, če se opravlja splošno prevrednotenje kapitala (Uradni list RS, št. 107/2001).

Prevrednotenje zaradi okrepitve se bo pojavljalo pri delnicah in obveznicah ter podobnih finančnih inštrumentih. Poštena vrednost bo lahko cena vrednostnega papirja na borzi, nepristransko ocenjeni denarni tokovi ali podatki v reprezentativnem modelu vrednotenja. Potreba po okrepitvi se lahko pojavi tudi pri danih dolgoročnih posojilih, s katerimi se ne trguje, pri obveznicah, ki jih bo podjetje držalo do zapadlosti ter pri drugih vrednostnih papirjih, pri katerih se pošteno vrednosti ne da ugotoviti. Podjetje ne bo do zapadlosti posedovalo določeni vrednostni papir le v primeru, če nima zadostnih finančnih virov za financiranje dolgoročne finančne naložbe do zapadlosti ali če obstaja pravna ali kakšna druga omejitev.

Razlika zaradi prevrednotenja bo povečala posebni prevrednotevalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami (Turk et al., 2000a, str. 45-46).

c) Terjatve

Če bi se neke terjatve pojavile na trgu, kjer bi bila tržna vrednost takih terjatev večja od knjigovodske, bi morali terjatve okrepiti in to prikazati na kontu posebnega prevrednotevalnega popravka terjatve (Koželj, 2001a, str. 341). Določb, ki bi obravnavale prevrednotenje terjatev zaradi okrepitve, v novih standardih ni, kljub temu, da se bo prevrednotenje pojavljalo pri terjativah v posesti za trgovanje (Hieng, 2000, str. 68).

Primer okrepitve terjatev sem obrazložila v Prilogi 3.

d) Posebni prevrednotevalni popravek kapitala

Posebni prevrednotevalni popravek kapitala oblikujemo v primeru okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb ter z njim pokrivamo kasnejše oslabitve teh gospodarskih kategorij ter morebitno razliko v amortizaciji zaradi prevrednotenih vrednosti. Prikazovati ga moramo ločeno po posameznih skupinah sredstev. Pri odtujitvi sredstev ta popravek prenesemo med poslovne oz. finančne prihodke. Ta popravek je treba oblikovati tudi v primeru oslabitve dolgoročnih in kratkoročnih dolgov, z njim pokrivamo morebitne kasnejše okrepitve, pri končni poravnavi pa ga prenesemo med prevrednotevalne finančne prihodke.

Prevrednotevanje je tudi postopek, pri katerem na primer preneseno izgubo iz prejšnjih let pokrijemo z zmanjšanjem dobička ali rezerv ter splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala (Turk et al., 2000a, str. 57). Nominalno vrednost delnic osnovnega kapitala povečamo tako, da nanj prenesemo vse sestavine kapitala, razen zakonsko določenih rezerv in njihovih splošnih prevrednotevalnih popravkov (Uradni list RS, št. 107/2001).

2.4.2 Oslabitev sredstev in dolgov

Ko se zmanjša vrednost sredstev, se hkrati povečajo finančni ali poslovni odhodki iz prevrednotenja, razen če smo pred tem za ista sredstva že oblikovali posebni prevrednotevalni popravek kapitala. V tem primeru zmanjšamo slednjega. Oslabitev pokrivamo s finančnimi ali poslovnimi odhodki le v primeru, če prevrednotevalni popravek kapitala ne zadošča ali ga še nismo oblikovali (Turk et al., 2000, str. 30-31).

V prenovljenih SRS se predpostavlja, da lahko pride do oslabitve pri vseh vrstah sredstev in dolgov ter celo pri zalogah (materiala, surovin, drobnega inventarja ipd.). MRS pa nasprotno dopušča oslabitev le pri opredmetenih osnovnih sredstvih, neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, finančnih naložbah v odvisna podjetja in pridružena podjetja ter pri deležih v skupnih podvigih, ne obravnava pa oslabitve zalog, odloženih terjatev za davke, sredstev, ki

izvirajo iz pogodb o gradbenih delih, ki izhajajo iz povračil zaposlenim in večine finančnih sredstev.

Oslabitev sredstev je obvezno, oslabitev dolgov pa dopustno le v primeru, če upnik zniža terjatev do našega podjetja.

Podjetje naj ugotavlja oslabitev le pri sredstvih, ki so zanj pomembna, ne pa pri vseh. Tudi MRS 36 svetuje ocenitev vrednosti le pri sredstvih, za katera obstaja realno pričakovano večje oslabiljenje. Bolj pogosto bo do oslabilitve prišlo v primeru opredmetenega osnovnega sredstva, ki se ne amortizira, se ne maksimalno izrablja in ki ne daje pričakovanih učinkov, kot pa pri enakem sredstvu, ki se normalno amortizira in uporablja. Vendar pozor, do oslabilitve sredstev lahko pride tudi zaradi zniževanja njihove tržne cene.

Posebni prevrednotevalni popravek kapitala se lahko v nekaterih primerih uporabi za pokrivanje potreb po oblikovanju splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala. Tak primer nastane pri sredstvih, pri katerih v daljni prihodnosti ne pričakujemo njihove oslabilitve. To so zemljišča, katerim zaradi relativne redkosti cena neprestano narašča (Koželj, 2000a, 43-45).

2.4.2.1 Denar ustvarjajoča enota

Nedavno veljavni in osnutki prenovljenih SRS zahtevajo posamično obravnavanje gospodarskih kategorij, npr. sredstev. Podobno zahtevo najdemo tudi v MRS, vendar slednji dopuščajo možnost skupinske oslabilitve sredstev in skupinske ocene nadomestljive vrednosti. MRS temu pravijo denar ustvarjajoča enota, s čimer mislijo na najmanjšo možno zaokroženo organizacijsko enoto znotraj podjetja. Če bodo prenovljeni SRS dopuščali tudi to možnost, jo bomo v prakso lahko vpeljali le tako, da bomo podjetja spodbudili k zelo natančno oblikovanim organizacijskim strukturam (Koželj, 2000a, str. 46). Novi SRS dopuščajo skupinsko obravnavo sredstev (Uradni list RS, št. 107/2001).

2.4.2.2 Vzroki in ugotavljanje oslabilitev

Notranji viri informacij, ki nakazujejo možne oslabilitve sredstev so (Koželj, 2000a, str. 48):

- obstoj načrtov ustavitve ali reorganizacije podjetja oz. njegove poslovne enote;
- podjetje je ugotovilo, da je neko sredstvo zastaralo prej, kot je bilo predvideno;
- na sredstvu je ugotovljena izredna fizična poškodovanost;
- uspešnost izrabe sredstva bo manjša od prvotno pričakovane in načrtovane;
- podjetje bi moralo dodatno vložiti v obstoječe sredstvo, če bi želelo podaljšati njegovo dobo koristnosti.

Za ugotavljanje oslabitve (pa tudi okrepitve) sredstev moramo poznati dve kategoriji in sicer njegovo knjigovodsko ter pošteno vrednost, saj razlika med njima privede do oslabitve ali okrepitve sredstev. Knjigovodska vrednost pri osnovnih sredstvih, ki se ne amortizirajo, se razume kot vrednost, evidentirana na kontu, ki to sredstvo predstavlja. Če pa je sredstvo amortizirljivo, je knjigovodska vrednost razlika med revalorizirano nabavno vrednostjo ter revaloriziranim popravkom vrednosti na določen dan. Pri terjatvah je postopek podoben.

Nekoliko težje pa bo ugotoviti pošteno vrednost oslavljenih sredstev. Pojem poštene vrednosti lahko enačimo s pojmom nadomestitvene vrednosti, ki ga najdemo v MRS 36. MRS 36 pozna dve različici pojma nadomestitvene vrednosti in sicer je to lahko čista prodajna vrednost ali pa vrednost sredstva pri uporabi.

Čista prodajna vrednost je lahko prodajna cena na podlagi sklenjene pogodbe ali pa tržna cena; obe moramo zmanjšati za znesek stroškov odtujitve takega sredstva. Drug način ugotavljanja nadomestitvene vrednosti sredstev je s pomočjo metode vrednosti sredstva pri uporabi. Pri tej metodi ocenimo prihodnje denarne pritoke in odtoke, ki jih bomo ustvarili pri nadaljni uporabi sredstev in pri njihovi dokončni odtujitvi. Nadomestljiva vrednost sredstva je v tem primeru enaka diskontirani vrednosti denarnih tokov od prodaje sredstev. Donos, ki ga podjetje pričakuje od sredstva, naj bi bil enak tistemu, ki bi ga podjetje doseglo, če bi se odločilo za naložbo, ki bi prinašala enake denarne tokove v enakem časovnem obdobju ob enakih pogojih in tveganjih.

Diskontna mera naj bi izražala zahtevano stopnjo donosa, naj ne bi vsebovala inflacijskih gibanj, poleg tega pa njena višina naj ne bi bila odvisna od načina financiranja naložbe v osnovno sredstvo. Ugotavljali naj bi torej realne denarne tokove z realno diskontno mero, očiščeno vseh tečajnih in cenovnih nihanj. Problemu inflacije in tečajnega tveganja bi se izognili tako, da bi sredstva in prihodnje denarne tokove merili v evru, ki bi te učinke izničil. Podobno rešitev navaja tudi predlog prenove SRS. Pri ocenjevanju prihodnjih denarnih tokov ne smemo upoštevati denarnih tokov, ki bi nastali zaradi načrtovanih reorganizacij podjetja, zaradi prihodnjih naložb v osnovna sredstva, ki bi izboljšale učinkovitost sredstva, zaradi denarnih pritokov ali odtokov iz financiranja ter zaradi prejemkov ali izdatkov glede davka na dobiček pravnih oseb.

Pri vsej stvari je zelo pomembno skrbno in realno načrtovanje prihodnjega poslovanja ter prihodnjih denarnih tokov. Denarne tokove naj bi podjetje načrtovalo za največ pet let vnaprej.

Na koncu moramo primerjati čisto prodajno ceno sredstva z vrednostjo sredstva pri uporabi. Višjo od obeh potem primerjamo še s knjigovodsko vrednostjo, da ugotovimo, ali moramo sredstvo oslabiti ali okrepiti. Zelo verjetno je, da si bo moralo podjetje za izračun poštene vrednosti pomagati s pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti opreme, nepremičnin, ipd. (Koželj, 2000a, str. 46-51).

2.4.2.3 Računovodska obravnava v SRS in MRS

Glede računovodske obravnave oslabitve sredstev obstajajo razlike v MRS 36 in v novih SRS. V prenovljenih SRS oslabljena sredstva knjižimo kot prevrednotevalni poslovni oz. finančni odhodek samo v primeru, če le-to sredstvo predhodno ni bilo okrepljeno, da bi izgubo lahko pokrili iz posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala. Prevrednotevalni finančni oz. poslovni odhodek pa izkažemo v izkazu poslovnega izida med odhodki obdobja. MRS 36 pa nasprotno določa, da se izguba zaradi oslabitve sredstva takoj izkaže v izkazu poslovnega izida razen, če je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega MRS (Koželj, 2000a, str. 52).

2.4.2.4 Rešitve v nekaterih SRS

Oslabitev podrobneje predstavljam v standardih:

a) *Opredmetena osnovna sredstva*

Izguba zaradi oslabitve v nobenem primeru ne poveča stroškov amortizacije (Turk et al., 2000a, str. 42-43).

Posebni prevrednotevalni popravek kapitala, nastal zaradi okrepitve sredstev, lahko porabimo za pokritje oslabitve takih sredstev samo v primeru, da ne pričakujemo oslabitve predhodno okrepljenih sredstev (Koželj, 2001a, str. 342-343).

V Prilogi 2 sta predstavljena primera oslabitve sredstev.

Pred razveljavitvijo izgube zaradi oslabitve je treba še enkrat analizirati dobo koristnosti sredstva, način amortiziranja ipd. (Koželj, 2000a, str. 55). Pri tem povečana knjigovodska vrednost ne sme biti višja od knjigovodske vrednosti, ugotovljene v primeru, če do oslabitev sredstev v preteklosti ne bi prišlo. Če smo pri oslabitvi zmanjšali posebni prevrednotevalni popravek kapitala, ga moramo v primeru razveljavitve oslabitve ponovno oblikovati, če pa popravek nismo zmanjšali, moramo pa povečati prevrednotevalni prihodek. V obeh primerih pa moramo povečati knjigovodsko vrednost sredstva (Turk et al., 2000a, str. 43).

b) *Dolgoročne finančne naložbe*

Podobno se prevrednotenje zaradi oslabitve opravlja pri delnicah in obveznicah, namenjenih prodaji, za katere se da ugotoviti pošteno vrednost in pri dolgoročno danih posojilih ter obveznicah, ki niso namenjene trgovanju in za katere se pošteno vrednosti ne da zanesljivo izmeriti. V obeh primerih se zmanjša posebni prevrednotevalni popravek kapitala, če ga ni, je razlika zaradi prevrednotenja finančni odhodek, ki vpliva na poslovni izid.

Prevrednotenje zaradi odprave oslabitve opravimo v primeru, če je poštena ali odplačna vrednost finančnih inštrumentov višja od oslabiljene knjigovodske vrednosti. Za to razliko povečamo posebni prevrednotevalni popravek kapitala, ki je bil predhodno zmanjšan oz. odpravimo prevrednotevalni finančni odhodek, če nismo oblikovali posebnega popravka kapitala.

V primeru, da finančnega inštrumenta ne bomo držali do zapadlosti, kakor smo prvotno nameravali, ga je treba ponovno ovrednotiti po pošteni vrednosti, oz. če to ni mogoče, po odplačni vrednosti z uporabo metode veljavne obrestne mere. Vsako povečanje ali zmanjšanje vrednosti vpliva na povečanje ali zmanjšanje posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala oz. prevrednotevalnega finančnega prihodka ali odhodka.

Posebej je treba obravnavati pobotanje prevrednotenja inštrumentov za varovanjem pred tveganjem in pred tveganjem varovane postavke. Našteti je več vrst varovanja pred tveganjem: varovanje poštene vrednosti, denarnih tokov in čiste finančne naložbe v podjetje v tujini pred tveganjem. Pri varovanju poštene vrednosti pred tveganjem se dobiček oz. izguba iz prevrednotenja knjiži kot prevrednotevalni finančni prihodek ali odhodek, dobiček ali izguba pred tveganjem varovane postavke pa spremeni knjigovodsko vrednost in takoj povzroči prevrednotevalni finančni prihodek ali odhodek. Pri varovanju denarnega toka pred tveganjem se uspešni del dobička ali izgube šteje kot sprememba prevrednotevalnega popravka kapitala, neuspešni del pa povzroči prevrednotevalne finančne prihodke ali odhodke. Uspešni del je tisti, ki varuje pred tveganjem. Pri varovanju čistih finančnih naložb v tujino, se dobiček ali izguba, ki nastane zaradi uspešnega varovanja pred tveganjem, pripozna kot prevrednotevalni finančni prihodek ali odhodek (Turk et al., 2000a, str. 46-48).

c) Terjatve

Dvomljive so terjatve, ki verjetno ne bodo poravnane v rednem roku, sporne pa tiste, ki so v sodnem postopku. Pri terjatvah iz prodaje se najprej določi odstotek prihodkov od prodaje na kredit, pavšalni popravek vrednosti terjatev, ki povečuje prevrednotevalne odhodke, nato pa ustrezní popravek vrednosti terjatev. Odpisi posameznih terjatev se pokrivajo s tem popravkom vrednosti. Če je vnaprej vračunan popravek vrednosti manjši od vsote odpisa terjatev in ocenjenega popravka vrednosti, se razlika knjiži med prevrednotevalne poslovne odhodke (Turk et al., 2000a, str. 51). Podobno določbo lahko najdemo tudi v nedavno veljavnem SRS 5. V prenovljenih standardih ni sodil o tem, kdaj se lahko za terjatev šteje, da je oslabiljena. Standard prav tako ne razlikuje med prevrednotenjem po odplačni in po pošteni vrednosti, kljub temu, da to razlikovanje najdemo v MRS, kjer terjatve, nastale v podjetju obravnavamo po odplačni, ostale pa po pošteni vrednosti.

Oslabitev terjatev je obrazložena tudi s praktičnim primerom v Prilogi 4.

Odprava oslabitve se lahko pojavi v primeru, če je poštena oz. vnovčljiva vrednost večja od knjigovodske, kar se bo zgodilo v primeru, ko bodo vnaprej vračunani popravki vrednosti višji od dejanskih. Za to razliko se bo zmanjšalo prevrednotevalne poslovne odhodke, ki so se pojavili v istem poslovnem letu. Če pa bo ta razlika višja od v tem letu nastalih prevrednotevalnih odhodkov, bo obravnavana kot prevrednotevalni poslovni prihodek (Hieng, 2000, str. 67-68).

3. USKUPINJEVANJE IN RAČUNOVODSKI IZKAZI

3.1 Uskupinjevanje

Tudi v prenovljenih SRS se osnovne opredelitve glede uskupinjevanja nahajajo v uvodu v SRS ter podrobnejša predstavitev v vsakem posameznem SRS. Temeljne zasnove glede uskupinjevanja ostajajo enake, prenovljeni standardi le bolj podrobno opredeljujejo in uvajajo uporabo nekaterih dodatnih metod in postopkov. S tem se prenovljeni SRS približujejo rešitvam v MRS.

Skupino sestavljajo obvladujoče podjetje ter podjetja, odvisna od obvladujočega zaradi deleža v kapitalu ali zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov. Po novem se v skupino lahko vključijo tudi pridružena podjetja, v katerih ima prevladujoče podjetje pomemben vpliv in podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Kriteriji, katera odvisna podjetja se ne vključuje v uskupinjevanje, so v prenovljenih SRS enaki kot v sedaj veljavnih. Novi SRS le dodajajo nekaj novih: izključi se lahko tudi nepomembna pridružena podjetja ter pridružena in skupaj obvladovana podjetja, katerih vključitev bi terjala nesorazmerno veliko dela in stroškov (Vrankar, 2000, str. 60).

Skupina podjetij, ki skupaj ne dosega pogojev za razvrstitev med srednja podjetja, ni zavezana sestavljati skupinske računovodske izkaze, mora pa razkriti zakonsko določene podatke o podjetjih v skupini (Uradni list RS, št. 107/2001).

3.1.1 Popolno uskupinjevanje

Edino uskupinjevanje, ki smo ga poznali do sedaj, je popolno uskupinjevanje. Uporablja se za uskupinjevanje obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij. Metoda uskupinjevanja v nedavno veljavnih standardih ni točno določena; to slabost odpravljajo prenovljeni SRS (Vrankar, 2000, str. 61).

Pri popolnem uskupinjevanju se združuje računovodske izkaze obvladujočega in njegovih odvisnih podjetij tako, da se sešteje sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in

odhodkov. Najprej je treba izvesti določene postopke, da se skupina "združi" v eno podjetje (Turk et al., 2000, str. 33):

- uskupinjevanje kapitala (izločiti moramo finančne naložbe obvladujočega podjetja v kapital odvisnih podjetij ter druge medsebojne finančne naložbe ter obračunati razlike);
- izločiti medsebojne terjatve in dolgove;
- izločiti medsebojne prihodke in odhodke;
- izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, nastale znotraj skupine;
- izkazati manjšinske deleže v kapitalu in v čistem dobičku;
- obračunati davke in jih časovno razmejiti (ta postopek je v SRS novost).

Da pa je popolno uskupinjevanje sploh mogoče, moramo pri podjetjih v skupini uporabljati enotne računovodske usmeritve, gospodarske postavke moramo ovrednotiti po enakih metodah, biti morajo enako formalno predstavljene, poslovno leto se mora končati z enakim datumom, izkazi morajo biti predstavljeni v eni valuti. Če pa vse to ni mogoče, morajo biti na voljo vsaj zadostne informacije za ustrezne preračune oz. morajo odvisna podjetja sestaviti tudi posebne računovodske izkaze za potrebe uskupinjevanja.

Pri popolnem uskupinjevanju se razlika med knjigovodsko vrednostjo finančne naložbe obvladujočega podjetja in pridobljenim deležem v kapitalu odvisnega podjetja v skupinski bilanci stanja pripozna kot popravek sredstev in dolgov oz. kot dobro ali slabo ime. Presežek nabavne vrednosti nad deležem obvladujočega podjetja v pošteni vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev in dolgov se v skupinski bilanci stanja prikaže kot dobro ime, ki se ga uvrsti med sredstva. Dobro ime se izkazuje po nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek. Če je nabavna vrednost manjša od deleža v pošteni vrednosti pridobljenih sredstev in dolgov, se to pripozna kot slabo ime. Če slabo ime nastane zaradi pričakovanih prihodnjih izgub in odhodkov, prikažemo poslovne prihodke, ko te izgube in odhodki nastanejo (Turk et al., 2000, str. 34-35).

3.1.1.1 Prvo uskupinjevanje

Prvo uskupinjevanje se opravi na dan, ko podjetje postane neposredno ali posredno odvisno od obvladujočega podjetja. Postopek uskupinjevanja je odvisen od deležev obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega. Ob vsakem nakupu novih deležev je le-te treba prvič uskupiniti.

Pri prvem uskupinjevanju se nabavno vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja opredeli kot nakupno ceno, povečano za posredne nabavne stroške. Če nadomestilo ni bilo denarno, se ugotovi njegovo pošteno vrednost. Za vse postavke bilance stanja odvisnega podjetja moramo tudi ugotoviti njihovo pošteno vrednost. Če so poštene vrednosti sredstev večje od knjigovodskih vrednosti, so to preračunane pozitivne razlike. Preračunane negativne razlike dobimo v nasprotnem primeru. Te razlike se razporedijo k posameznim razpoznavnim sredstvom in dolgovom odvisnega podjetja. Odvisno podjetje v svojih

poslovnih knjigah ne spreminja knjigovodskih vrednosti svojih sredstev in dolgov; saj so razlike le del popravkov uskupinjevanja. Preračunane pozitivne in negativne razlike se upoštevajo samo do velikosti deleža obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnega, obračun letih pa je omejen tudi z velikostjo razlike med knjigovodsko vrednostjo kapitala odvisnega podjetja in nabavno vrednostjo deleža obvladujočega podjetja. Manjšinski kapital se prav tako evidentira v skupinski bilanci stanja in je definiran kot del kapitala odvisnih podjetij, ki ni last podjetij v skupini. Dobiček ali izguba, ki izvira iz manjšinskega kapitala, je tudi prikazana v posebni postavki (Turk et al., 2000, str. 35-36).

V naštetih standardih prvo uskupinjevanje poteka takole:

a) Opredmetena osnovna sredstva

Pri prvem uskupinjevanju odvisnega podjetja se ugotavlja, ali se pri opredmetenih osnovnih sredstvih pojavljajo preračunane pozitivne in negativne razlike. Pozitivne razlike povzročajo povečanje uskupinjene neodpisane vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, negativne razlike pa zmanjšanje. Prve privedejo do dobrega, druge pa do slabega imena. Razlike pri sredstvih in dolgovih odvisnega podjetja pa pri tem ne smejo biti večje od razlike med nabavno in knjigovodsko vrednostjo kapitalskega deleža v odvisnem podjetju (Turk et al., 2000b, str. 76).

b) Dolgoročne finančne naložbe

V skupini so dolgoročno dana posojila načeloma enaka dolgoročno dobljenim posojilom teh podjetij. Dolgoročno dana posojila izločimo iz uskupinjenih dolgoročnih finančnih naložb in iz dobljenih dolgoročnih posojil. Če znesek pri pobotanju ni enak, je treba ugotoviti vzrok in ga odpraviti. Neprave uskupinjevalne razlike so posledica napačnih knjižb, časovno neusklajenih obračunov, odprava takih razlik pa povzroča uskupinjene finančne prihodke ali odhodke. Prave uskupinjevalne razlike pa nastanejo zaradi različnih načinov prevrednotenja, odprava le-teh spremeni uskupinjevalni popravek kapitala.

Dobljene dolgoročne obveznice podjetij v skupini so enake ustreznim dolgoročnim dolgovom le ob njihovem nastanku. Vsak poznejši nakup povzroči, da se njihova nakupna vrednost razlikuje od nominalne vrednosti (Turk et al., 2000b, str. 80-81). Če se pri uskupinjevalnem pobotanju pojavi presežek, le-ta poveča uskupinjene finančne prihodke v tekočem letu in poveča uskupinjene zadržani čisti dobiček za presežke iz prejšnjih obdobj (Uradni list RS, št. 107/2001).

Dobljene delnice, ki jih eno podjetje izkazuje med dolgoročnimi finančnimi naložbami, drugo pa kot kapitalski delež, praviloma niso enake po vrednosti. Pri prvem uskupinjevanju dolgoročnih finančnih naložb se ugotavlja uskupinjevalna razlika pri delnicah tako, da se

nakupne vrednosti delnic zmanjša za knjigovodsko vrednost ustreznih sestavin kapitala podjetja v skupini. Če podjetje ni lastnik celotnega osnovnega kapitala drugega podjetja, se upošteva ustrezen odstotek. Aktivno uskupinjevalno razliko dobimo v primeru presežka nakupne vrednosti, pasivno pa v primeru primanjkljaja. Nadalje aktivno uskupinjevalno razliko zmanjšamo za znesek uskupinjenim sredstvom oz. dolgovom pripisanih preračunanih pozitivnih oz. negativnih razlik, ter jo povečamo za znesek uskupinjenim sredstvom oz. dolgovom pripisanih preračunanih negativnih oz. pozitivnih razlik. Pri pasivni uskupinjevalni razliki so popravki obratni. Ostanek pozitivne uskupinjevalne razlike je dobro, ostanek negativne pa slabo ime. Pri vseh naslednjih uskupinjevanjih se ponovi obračun pri prvem uskupinjevanju in se ugotavlja morebitne spremembe stanja oz. razlike, ki spremenijo uskupinjevalni popravek kapitala (Turk et al., 2000b, str. 81-82).

c) Terjatve

Preračunane pozitivne ali negativne razlike, ki se lahko pojavijo pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja, povečajo vrednost uskupinjenih terjatev in dobrega imena. Pri vnovčenju takih terjatev se spremenijo uskupinjeni poslovni prihodki ali odhodki (Uradni list RS, št. 107/2001).

d) Kapital

Izločiti je treba del kapitala odvisnih podjetij, ki je v lasti obvladujočega podjetja ter dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe v odvisna podjetja. V skupinski bilanci stanja se prikaže le preostali del kapitala odvisnih podjetij, ki je v lasti drugih podjetij in se obravnava kot manjšinski kapital odvisnih podjetij.

Znesek uskupinjenega kapitala ni odvisen od razlike med nakupno in knjigovodsko vrednostjo kapitala odvisnih podjetij. Ta razlika se pri prvem uskupinjevanju porabi za spremembo knjigovodske vrednosti pridobljenih sredstev in dolgov glede na preračunane pozitivne in negativne razlike pri le-teh, ter oblikuje dobro ime med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi oz. slabo ime med dolgoročnimi rezervacijami.

Če so morebitne izgube odvisnega podjetja višje od njegovega čistega premoženja, oblikujemo negativni manjšinski kapital. Le-tega pokrijemo z večinskim kapitalom samo, če so manjšinski lastniki to izgubo sposobni poravnati. V naslednjih letih se ta izguba povrne tako, da čisti dobiček odvisnega podjetja preide v last obvladujočega podjetja (Turk et al., 2000b, str. 88-89).

3.1.1.2 Nadaljna uskupinjevanja

Pri naslednjih uskupinjevanjih se najprej preveri morebitne spremembe lastnine deležev v kapitalu odvisnih podjetij. Prvo uskupinjevanje izvedemo, če so deleže dokupili, če pa so deleže prodali, pa uskupinimo zadnjič in dokončno. Poleg tega preverimo tudi, če so odvisna podjetja še zmeraj odvisna. Pri vsakem naslednjem uskupinjevanju ponovimo prvotne uskupinjevalne popravke in jih dopolnimo z novimi. Preračunane pozitivne in negativne razlike obravnavamo enako kot sredstva in dolgove. Pozitivne razlike pri amortizirljivih sredstvih amortiziramo med preostalo dobo koristnosti sredstev, pri trajni oslavitvi sredstev pa jih odpišemo. Če sredstva odtujimo, moramo izločiti tudi preračunane pozitivne razlike. Dobro ime amortiziramo v petih letih, razen če imamo razlog za amortiziranje v obdobju do največ dvajset let. Podobno moramo slabo ime vključiti med poslovne prihodke v petih oz. največ dvajsetih letih. Deleže manjšinskih lastnikov kapitala določimo vsako leto znova (Turk et al., 2000, str. 36-37).

Pri nadaljnih uskupinjevanjih opredmetenih osnovnih sredstev se obračuna amortizacijo preračunanih pozitivnih razlik pri zgradbah in opremi. Za velikost obračunane amortizacije se zmanjša uskupinjena neodpisana vrednost opredmetenih osnovnih sredstev in hkrati poveča uskupinjene stroške amortizacije ter uskupinjene odhodke.

Pri uskupinjevanju neodpisanih vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev se lahko v nekaterih primerih pojavljajo izključitve in vključitve iz drugih razlogov, zato je treba imeti podrobna pojasnila za vse izvedene postopke uskupinjevanja (Turk et al., 2000b, str. 76-77).

3.1.1.3 Razmejitev davkov

Namen razmejitve davka iz dobička je odpraviti razliko med davčno in računovodsko ugotovljenim dobičkom. Davčni stroški se ne izračunavajo na podlagi davčnih računovodskih izkazov, temveč so prikazani v poslovnih računovodskih izkazih in se tudi ugotavljajo na podlagi le-teh. Če je poslovni dobiček višji od davčnega, moramo oblikovati rezervacije za davke zaradi prihodnjih davčnih obremenitev, če pa je manjši, nastane terjatev do davčne uprave.

Pogoj za oblikovanje terjatev in obveznosti za davke sočasne razlike v višini obveznosti za davke med poslovnimi in davčnimi računovodskimi izkazi. Zčasne razlike v davčni obremenitvi lahko izhajajo iz razlik med uradnimi računovodskimi izkazi odvisnega podjetja in računovodskimi izkazi, prilagojenimi računovodskim predpisom obvladujočega podjetja ali pa iz uskupinjevalnih postopkov. Davčne stopnje, veljavne za posamezno podjetje, se uporabijo za obračun razmejenih davkov, ki izhajajo iz razlik med računovodskimi izkazi, povprečna stopnja davka iz dobička v skupini pa se uporabi pri razmejitvi zaradi uskupinjevalnih postopkov (Vrankar, 2000, str. 62-63).

3.1.2 Kapitalska metoda

V pridruženih podjetjih ima obvladujoče podjetje pomemben, a ne prevladujoč vpliv. Ta podjetja so v skupinskih računovodskih izkazih upoštevana po kapitalski metodi, razen če so deleži pridobljeni z namenom bližnje odtujitve, za kar se uporabi naložbeno metodo (Turk et al., 2000, str. 33).

Sredstva in obveznosti pridruženih podjetij se ne vključuje v skupinske računovodske izkaze, le delež obvladujočega v kapitalu odvisnega podjetja se vsako leto znova ovrednoti in izkaže kot samostojna postavka. Kapitalska metoda je posebna metoda vrednotenja pridruženih podjetij v skupinskih računovodskih izkazih.

Postopek prvega uskupinjevanja pridruženega podjetja je podoben postopku pri popolnem uskupinjevanju. V naslednjem obdobju se knjigovodsko vrednost finančne naložbe obravnava po nabavni vrednosti. Vrednost naložbe ugotavljamo takole (Vrankar, 2000, str. 63):

=nabavna vrednost na začetku poslovnega leta
+sorazmerni dobiček tega poslovnega leta
-sorazmerna izguba tega poslovnega leta
-prejeta izplačila dobička
-amortizacija pozitivnih razlik, pripisanih posameznim sredstvom
-amortizacija dobrega imena
+sprostitev slabega imena
=nabavna vrednost na koncu poslovnega leta

Če postane nabavna vrednost na koncu nekega poslovnega obdobja negativna, potem se jo v skupinskih računovodskih izkazih prikaže z vrednostjo nič, dokler prihodnji dobički ne pokrijejo neobračunane izgube (Vrankar, 2000, str. 63).

Pri naložbeni metodi se finančna naložba prikaže po nabavni vrednosti, ki se ne povečuje. Delež čistega dobička pridruženega podjetja se prenese v finančne prihodke in s tem v skupinske poslovne izkaze obvladujočega podjetja (Turk et al., 2000, str. 38).

3.1.3 Sorazmerno uskupinjevanje

Sorazmerno uskupinjevanje uporabimo v primeru, če ima v skupini odvisnih podjetij več podjetij večinski ali prevladujoč vpliv. Postopki sorazmernega uskupinjevanja so podobni postopkom popolnega, le da se vsa sredstva, dolgovi, prihodki in odhodki upoštevajo do velikosti sorazmernega deleža, ki pripada obvladujočemu podjetju (Vrankar, 2000, str. 63-64). Posebej se izkazujejo po metodi sorazmernega uskupinjevanja dolgoročne finančne naložbe v dolgove in kapital pridruženega podjetja, ki jih ne smemo pobotati med seboj (Turk et al., 2000b, str. 82).

3.2 Prenova računovodskih izkazov

Za vse gospodarske družbe sta obvezna računovodska izkaza po spremenjenem zakonu o gospodarskih družbah bilanca stanja in izkaz poslovnega izida. Izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala pa morajo izdelati srednje in velike gospodarske družbe, družbe, ki pripravljajo tudi uskupinjene računovodske izkaze in tiste, ki kotirajo na borzi (Turk, 2001a, str. 20). Vrednostni kriteriji (prihodki in vrednost aktive) glede tega, kdaj je gospodarska družba srednje velika in velika, so zvišani (Turk, 2001a, str. 15).

Spremenjen zakon o gospodarskih družbah določa obvezna minimalna razkritja v računovodskih izkazih, nove določbe o razkritjih v SRS pa morajo upoštevati podjetja, katerih izkaze so po zakonu dolžni revidirati zunanji revizorji (Horvat, 2001, str. 25).

3.2.1 Dopolnitve bilance stanja

Obstoječe rešitve oblike bilance stanja se ne bodo bistveno spremenile (Odar, 2000e, str. 1204). Spremembe so predvsem izrazoslovne narave, nekaj je tudi dopolnitev postavke kapitala. Prenovljeni SRS zopet razvrščajo sredstva na stalna in gibliva, s čimer se ne približujejo MRS, saj le-ti delijo sredstva na kratkoročna in dolgoročna. Poleg tega SRS obravnavajo dolgoročne poslovne terjatve kot gibliva sredstva; MRS pa bi jih uvrstili med dolgoročna sredstva (Turk, 1999, str. 10-11).

Dopoljnjeni Zakon o gospodarskih družbah predvideva v bilanci stanja nov pojem stavbne pravice, s katero lahko kupec le-te gradi na tujem zemljišču (Horvat, 2001, str. 27).

3.2.2 Dopolnitve izkaza poslovnega izida

Izkaz uspeha se po novem imenuje izkaz poslovnega izida, vendar sta si vsebinsko kljub temu precej podobna (Koželj, 2000, str. 27).

Med finančnimi prihodki bodo po novem tudi prevrednotevalni finančni prihodki in med finančnimi odhodki prevrednotevalni finančni odhodki. Pojavljali se bodo ne glede na to, kateri tip izkaza uspeha bomo pripravili. Prevrednotevalni finančni prihodki bodo nastali kot prenos iz posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala, ko bomo odtujili dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe. Prevrednotevalne finančne odhodke pa bomo oblikovali v primeru, če zmanjšanja vrednosti kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb oz. povečanja vrednosti kratkoročnih in dolgoročnih dolgov ne bomo pokrili s posebnim prevrednotevalnim popravkom kapitala (Turk, 1999, str. 12).

Pri angleški različici izkaza poslovnega izida bo treba v pojasnilih razkriti prevrednotevalne poslovne odhodke pri neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter pri

obratnih sredstvih, V nemški različici bodo razvidni iz samega izkaza poslovnega izida. Prevrednotevalnih poslovnih prihodkov do sedaj še nismo poznali, v prihodnje pa bodo možni v primeru, ko bomo odpravili vnaprej vračunani popravek vrednosti terjatev in bo pri tem nastala razlika glede na dejanski popravek vrednosti.

V obeh izkazih bodo izredni odhodki sestavljeni iz izrednih odhodkov brez prevrednotevalnega popravka kapitala in za prevrednotevalni popravek kapitala. V skupinskem izkazu poslovnega izida pa je nova postavka čistega poslovnega izida manjšinskih lastnikov (Uradni list RS, št. 107/2001).

Po spremenjenem zakonu o gospodarskih družbah francoske različice izkaza poslovnega izida ne bo več mogoče uporabljati. Poleg tega bo treba posebej prikazati davek od dobička, nastalega zaradi rednega in zunaj rednega poslovanja. V nasprotnem primeru se v prilogi računovodskih izkazov pojasni delež davka v dobičku zaradi dobička iz rednega in zunaj rednega poslovanja. Dopolnjeni zakon predvideva tudi uvedbo bilančnega dobička, ki je pravne narave, o njem pa odloča skupščina gospodarske družbe. Dobimo ga tako, da od seštevka čistega dobička ali izgube poslovnega leta, prenesenega čistega dobička ali izgube, zmanjšanja kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička, odštejemo povečanje rezerv iz dobička (Turk, 2001a, str. 21-22).

3.2.3 Izkaz finančnega izida

Prenovljeni SRS 26 - Izkaz finančnega izida združuje prej samostojna standarda izkaz finančnih tokov in izkaz denarnih tokov (Koželj, 2000, str. 27). Izkaz finančnega izida bo sestavljen iz dveh različic, podobno kot v MRS. Prva bo zajemala neposredno metodo njegovega sestavljanja (prejemki in izdatki), druga pa posredno metodo, tj. pritoke in odtok.

Po prvi različici bomo začetnemu stanju denarnih sredstev prišteli finančni izid v obdobju, da bomo dobili končno stanje denarnih sredstev. Finančni izid bodo sestavljali prejemki in izdatki pri poslovanju, investiranju in financiranju. Po drugi različici bomo končno stanje denarnih sredstev izračunali na enak način, finančni izid pa bo posledica pritokov in odtokov pri poslovanju, investiranju in financiranju. Iz finančnih tokov bodo izključeni vsi pritoki in odtoki, ki ne bodo povezani s prejemki in izdatki (Turk, 1999, str. 13).

Spremenjeni zakon prepušča obliko izkaza finančnega izida računovodski stroki (Turk, 2001a, str. 22).

3.2.4 Izkaz gibanja kapitala

Izkaz sprememb kapitala je računovodski izkaz, v katerem so prikazane spremembe sestavin kapitala v bilanci stanja na koncu poslovnega leta ali med njim (Turk et al., 2001, str. 359). Ta

računovodski izkaz so pred kratkim sprejeli MRS kot obvezen. Novi SRS bodo dopuščali izbiro med obliko (Turk, 1999, str. 13):

- ločenih razpredelnic gibanja za vsako sestavino kapitala;
- sestavljene razpredelnice, v kateri bodo zajete vse sestavine kapitala.

V sestavljeno razpredelnico bomo vpisali vse možne vrste kapitala: osnovni kapital, nevpoklicani kapital, kapitalsko rezervo, rezerve iz dobička, preneseni čisti poslovni izid prejšnjih let, splošni in posebni prevrednotevalni popravek kapitala in čisti poslovni izid poslovnega leta. V isti preglednici bomo označili pojave, ki vplivajo na omenjene gospodarske kategorije: začetno stanje, premiki v kapital in v kapitalu, premiki iz kapitala ter končno stanje.

Premiki v kapital so posledica vpisa in vplačila osnovnega kapitala, dodatnih vplačil kapitala, splošnega in posebnega prevrednotenja kapitala, čistega poslovnega izida tega poslovnega leta in drugih povečanj sestavin kapitala. Premiki v kapitalu so nastali zaradi razporeditve čistega dobička, oblikovanja dodatnih rezerv iz dobička ter rezerv za lastne deleže iz drugih delov kapitala, razpustitve rezerv za lastne deleže, poravnave izgube iz prejšnjih let, izplačila dividend v obliki delnic in drugih prerazporeditev kapitala. Premiki iz kapitala so povezani z izplačilom dividend, vračilom kapitala, zmanjšanjem posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala ter s prenosom posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala v poslovne ali finančne prihodke (Uradni list RS, št. 107/2001).

Kar se tiče oblike izkaza gibanja kapitala je v novem zakonu o gospodarskih družbah določeno le, da mora biti razvidno, kako družba razporeja čisti dobiček ali poravnava izgubo (Turk, 2001a, str. 22).

3.2.5 Razkritja v računovodskih izkazih

Velika pomanjkljivost nedavno veljavnih SRS je majhen obseg obveznih razkritij (Odar, 2000e, str. 1204). Osnutki prenovljenih SRS predvidevajo večji obseg razkritij, vendar še vedno ne tako velik kot MRS (Vezjak, 2000, str. 167).

Novi SRS določajo razkritja za podjetja, katerih izkaze je treba revidirati, ostali so dolžni razkrivati le zakonsko določene podatke in informacije (Uradni list RS, št. 107/2001).

Razkritja oz. pojasnila po SRS so razkrite informacije v letnih poročilih, ki dodatno pojasnjujejo nekatere podatke v računovodskih izkazih. Pojasnila so lahko vrednostna (dodatne preglednice) in opisna (opis metod vrednotenja kategorij) (Odar, 2000e, str. 1205).

V pojasnilih računovodskih izkazov se morajo nahajati vsaj (Odar, 2000e, str. 1205):

- informacije o uporabljenih metodah vrednotenja postavk v računovodskih izkazih, ki pojasnjujejo podlago za pripravo le-teh in posebne računovodske usmeritve;
- razčlenitve sintetičnih podatkov iz računovodskih izkazov;
- podatki o delu organizacijskih enot v tujini in trgovanju z lastnimi delnicami in deleži, ki razkrivajo informacije, ki niso predstavljene v računovodskih izkazih.

Poznamo več vrst pojasnil, to so (Odar, 2000e, str. 1205-1207):

- pojasnila o računovodskih usmeritvah;

Ponavadi so najbolj pomembna in obsežna. V njih so razkrite podlage za merjenje pri pripravi računovodskih izkazov (izvirna, dnevna, iztržljiva, sedanja vrednost ipd.) in vsaka računovodska usmeritev, potrebna za razumevanje računovodskih izkazov.

- razkritja posameznih postavk računovodskih izkazov;

Razkritja so odvisna od posamezne računovodske postavke. Minimalne zahteve po razkritjih so določene s standardom; posamezne računovodske kategorije ponavadi razčlenimo po vrstah. Npr. kapital ločeno prikazujemo po vrstah vplačanega kapitala, kapitalskih rezervah, rezervah, dobičku, izgubi ter po učinkih revalorizacije. Zaloge razdelimo na trgovsko blago, pomožne in osnovne materiale, na nedokončano proizvodnjo, ipd.

- razkritja zaradi sprememb računovodskih usmeritev;

Gospodarske družbe naj ne bi spreminjale računovodskih usmeritev, razen v izjemnih primerih, ko to zahteva zakon oz. spremenjeni računovodski standardi ali če s spremembo bolj nazorno predstavimo dogodke v računovodskih izkazih. V primeru spremembe računovodskih usmeritev je treba pojasniti vzrok spremembe, znesek preračuna za vsako predstavljeno obdobje in za predhodna nepredstavljena obdobja, ali je primerjalna informacija prevrednotena ali ne in če ni, zakaj ni.

- razkritja zaradi bistvenih napak;

Bistvene napake pomembno vplivajo na računovodske izkaze, zato jih moramo ob odkritju čimprej odpraviti. V tem primeru razkrijemo: vrsto bistvene napake, znesek popravka za tekoče in za predhodna predstavljena obdobja, znesek popravka za predhodna nepredstavljena obdobja, v katerih so oz. niso bile te navidezne informacije, ter ali so bile primerjalne informacije prevrednotene ali pa to ni bilo izvedljivo.

V spremenjenih SRS so razkritja obravnavana v vsakem standardu posebej. Razkritja v nekaterih standardih predstavljam v naslednjih podpoglavjih bolj podrobno.

3.2.5.1 *Opredmetena osnovna sredstva*

Razkritja v zvezi s SRS 1 se zelo približujejo zahtevam MRS 16 (Štrekelj, 2000, str. 140). Glede opredmetenih osnovnih sredstev je treba razkriti sledeče (Uradni list RS, št. 107/2001):

- podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju nabavne vrednosti;
- spremembe knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja;
- nabavno vrednost in nabrani popravek vrednosti na začetku in koncu obdobja;
- obstoj in znesek pravnih omejitev. To je nova zahteva, ki jo sicer najdemo v MRS 16 (Vezjak, 2000, str. 173).
- opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove. To razkritje že poznamo in zahteva prikaz takih sredstev v izvenbilančni evidenci (Vezjak, 2000, str. 173).
- računovodske usmeritve za ocenjene stroške obnavljanja prostora, kjer so opredmetena osnovna sredstva ter znesek finančnih obveznosti, prevzetih za nakup opredmetenih osnovnih sredstev. To je razkritje, ki ga še ne poznamo, nahaja pa se tudi v MRS 16 (Vezjak, 2000, str. 173).
- znesek stroškov graditve in izdelave sredstev.

V primeru prevrednotevanja moramo razkriti (Uradni list RS, št. 107/2001): podlago za prevrednotenje; dan, na katerega smo prevrednotevali; morebitno sodelovanje ocenjevalca vrednosti; knjigovodsko vrednost prevrednotenih opredmetenih osnovnih sredstev.

Obseg razkritij glede prevrednotevanja je v MRS dosti večji, osnutki SRS so sicer zahtevali več razkritij, vendar jih novi SRS nekatere opuščajo.

Med omenjena razkritja bi lahko uvrstili še zahtevo po razkritju sprememb računovodskih usmeritev in ocen z razlogi za spremembe ter vrednostnimi učinki sprememb (Vezjak, 2000, str. 173).

3.2.5.2 Neopredmetena dolgoročna sredstva

Potrebna so razkritja o nabavni vrednosti in nabranem popravku vrednosti v obdobju ter o spremembah knjigovodske vrednosti v obdobju po razlogih (Uradni list RS, št. 107/2001).

V računovodskih izkazih je treba razkriti tudi (Uradni list RS, št. 107/2001):

- razloge amortiziranja dobrega imena več kot pet let;
Nekaterim se to zdi nepotrebno, saj MRS to zahtevajo le, če je amortiziranje daljše od dvajset let (Vezjak, 2000, str. 173).
- knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega pomembnega neopredmetenega dolgoročnega sredstva;
- začetno pripoznano vrednost sredstva, pridobljenega z državno pomočjo;
- knjigovodsko vrednost sredstva, povezanega z omejeno lastninsko pravico in sredstva, danega kot poroštvo;
- znesek obveznosti za pridobitev sredstva.

Če neopredmetena dolgoročna sredstva prevrednotimo, moramo razkriti datum, na katerega smo prevrednotili ter knjigovodsko vrednost prevrednotenega sredstva (Uradni list RS, št. 107/2001).

3.2.5.3 Dolgoročne finančne naložbe

Razkritja o dolgoročnih finančnih naložbah so zelo obsežna in podrobna. Treba je oblikovati seznam odvisnih in pridruženih podjetij, v katera smo dolgoročno vlagali ter razkriti kapitalske deleže in obveze, razmerje med odvisnim in obvladujočim podjetjem, zakaj le-ta nima več kot polovice glasovalne moči oz. zakaj nima prevladujočega vpliva ter zakaj neko odvisno podjetje ni uskupinjeno (Turk et al., 2000c, str. 32).

Pri vseh dolgoročnih finančnih naložbah je treba razkriti (Turk et al., 2000c, str. 32-33):

- računovodsko usmeritev za določanje njihove nabavne vrednosti ter kasnejše knjigovodske, poštene in odplačne vrednosti;
- pogostost in datum zadnjega prevrednotenja ter morebitno sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti;
- gibanje prevrednotevalnega popravka kapitala ter prevrednotevalnih finančnih prihodkov in odhodkov;
- prenos prevrednotevalnega popravka kapitala med finančne prihodke ob odtujitvi dolgoročne finančne naložbe;
- morebitno izpostavljenost raznim vrstam tveganja;
- obseg in vrsto finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem;
- informacije o zapadlih, še ne vnovčenih naložbah.

Za dane dolgoročne finančne naložbe kot posojila se razkrije informacije (Turk et al., 2000c, str. 33):

- o izpostavljenosti obrestnemu tveganju (pogodbeni roki za popravek obrestne mere ali roki za plačilo ter dejanske obrestne mere);
- o izpostavljenosti kreditnemu tveganju (vrednost, ki najbolje predstavlja največjo izpostavljenost takemu tveganju na dan bilance stanja, brez upoštevanja poštene vrednosti poročila, če druge stranke ne bi mogle izpolniti obveznosti iz finančnih inštrumentov in pomembno kopičenje kreditnega tveganja).

Nekateri strokovnjaki menijo, da bi zadoščala razkritja o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja in o vrsti finančnih inštrumentov kot varovanje pred tveganjem (Vežjak, 2000, str. 174).

Informacije o pošteni vrednosti je treba razkriti za vsako vrsto dolgoročnih finančnih naložb, če pa je ni mogoče zanesljivo ugotoviti, moramo to razkriti skupaj z informacijami o glavnih značilnostih te naložbe. V primeru, da je poštena vrednost naložbe manjša od knjigovodske, je treba obe vrednosti razkriti ter pojasniti razloge, zakaj tega nismo popravili in kako se bo

knjigovodsko vrednost povrnilo (Turk et al., 2000c, str. 33). Del stroke meni, da bi se to lahko upoštevalo samo za pomembne naložbe (Vezjak, 2000, str. 174). Pojasniti je treba, zakaj se naložbo izkazuje po odplačni vrednosti, če smo jo predhodno izkazovali po pošteni.

Glede uskupinjevanja je treba razkriti pobotanje s postavkami kapitala in dolgov ter nastanek uskupinjevalnih razlik (Turk et al., 2000c, str. 33-34); nekateri menijo, da bi bilo dovolj pojasnilo pomembnih razlik (Vezjak, 2000, str. 175).

3.2.5.4 *Terjatve*

Zahtevajo se razkritja nezavarovanih in zavarovanih terjatev do kupcev ter terjatve do članov uprave, nadzornega sveta in notranjih lastnikov. Za pomembne terjatve je treba razkriti (Uradni list RS, št. 107/2001):

- računovodsko usmeritev za določanje njihove knjigovodske, poštene in vnovčljive vrednosti;
- datum prevrednotenja;
- gibanje pavšalnega popravka vrednosti terjatev in njegovo realno vrednost.

Nekateri bi ta zadnji zahtevek ukinili, saj ga tudi mednarodni standardi ne zahtevajo (Vezjak, 2000, str. 176).

Za vse vrste terjatev morajo biti znane informacije o izpostavljenosti različnim vrstam tveganja ter o uporabi finančnih inštrumentov za varovanje pred tveganjem. Terjatve je treba razčleniti po rokih zapadlosti. V primeru uskupinjevanja je treba razložiti njihovo pobotanje in morebitni nastanek uskupinjevalnih razlik (Uradni list RS, št. 107/2001).

3.2.5.5 *Kapital*

Posebej je treba razkriti poslovna izida, izračunana na podlagi splošnega prevrednotenja kapitala z evrom in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin tudi, če splošnega prevrednotenja podjetje ne opravlja (Uradni list RS, št. 107/2001).

O kapitalu moramo razkriti naslednje (Uradni list RS, št. 107/2001):

- število izdanih, vplačanih ter delno vplačanih delnic;
- lastnosti delnic (pravice, omejitve,..);
- izdaje novih delnic, združitve in razdružitve, umike ter spremembe lastnosti delnic;
- število odkupljenih lastnic delnic in delnic v lasti drugih podjetij v skupini;
- podatke o možnih pogojno izdanih delnicah (zamenljive obveznice in prednostna pravica do nakupa novih delnic);
- naravo in namen vseh vrst rezerv;
- znesek dividend nabiralnih in prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane;
- pomembne podatke o stanju in gibanju sestavin kapitala;

- pri uskupinjevanju kapitala se razloži njegovo pobotanje ter nastanek uskupinjevalnega popravka kapitala.

Nekateri strokovnjaki menijo, da bi se morala razkritja zahtevati tudi za družbe z omejeno odgovornostjo. Zahteva po razkritju podatkov o stanju in gibanju kapitala na tem mestu ni potrebna, saj se pojavlja že pri izkazu sprememb kapitala (Vezjak, 2000, str. 177).

SKLEP

Računovodska pravila znotraj Evropske unije še niso usklajena, čeprav bi bilo to nujno potrebno za uspešno konkurenčnost v svetu. MRS se po zgledu angleških in ameriških standardov odmikajo od načela previdnosti in približujejo načelu poštene vrednosti. Temu trendu želijo slediti tudi SRS, zato je slovenska računovodska stroka pripravila take spremembe in dopolnitve, ki ustrezajo najnovejšim ugotovitvam.

Ker so sredi leta 2001 sprejeli Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah, smo sprejetje prenovljenih SRS dočakali še pred letom 2002. Nekatero ekonomske kategorije so povsem na novo opredeljene, nekatere pa nekoliko spremenjene ali dopolnjene. Sestava samih standardov je spremenjena samo v tem smislu, da je poglavje B bolj razčlenjeno, s čimer se nekoliko približuje sestavi MRS. Bistvene razlike med doslej veljavnimi in prenovljenimi SRS pa se kažejo v revalorizaciji oz. prevrednotevanju, pri uskupinjevanju skupine podjetij, pri povsem novih ali zgolj prenovljenih računovodskih izkazih ter pri razkritjih.

Revalorizacija bo v spremenjeni obliki obstajala tudi v prihodnje, saj je edini razlog njenega obstoja ta, da tolar izgublja vrednost, nikakor pa ne povzroča inflacije in nekonkurenčne obrestne mere. Zamenjalo jo bo prevrednotevanje, ki bo pod določenimi pogoji omogočilo ohranjanje vrednosti kapitala ter poleg oslabitve sredstev in okrepitve dolgov tudi okrepitev sredstev in oslabitev dolgov glede na pošteno vrednost. Podjetja v Sloveniji bodo sredstva v večini primerov okrepila, le redkokdaj pa oslabila. Stroka je uvedla splošno prevrednotenje, ki bo spremembo kupne moči denarja popravljalo glede na menjalno razmerje med tolarjem in evrom, vendar le, če se le-to poveča za več kot 5,5%. Indeks cen življenjskih potrebščin se tako v zvezi s kapitalom ne bo več uporabljal kljub temu, da so nekateri zagovarjali njegovo uporabo tudi v prihodnje. Problem pa je bil tudi v tem, da ta indeks ni povsem primeren za podjetja, saj se ga izračunava iz sprememb cen osnovnih življenjskih dobrin. Računovodski izkazi bi brez kakršnega koli ponovnega vrednotenja izgubili na kredibilnosti, saj bi izkazovali nerealne dobičke oz. izgube. Kljub temu, da se bo prevrednotevanje v SRS in MRS še zmeraj razlikovalo, so spremembe SRS z uvedbo okrepitve sredstev in oslabitve dolgov pripomogle k zmanjšanju razlik med SRS in MRS.

Prenovljeni SRS so glede uskupinjevanja sprejeli nekaj novih postopkov, ki so podobni tistim v MRS. Bolje so obrazložene metode uskupinjevanja, po novem poleg popolnega poznamo tudi druge vrste, kot so kapitalna metoda in sorazmerno uskupinjevanje. Novost je tudi razmejevanje davkov, s čimer izničimo razliko med davčnim in računovodskim dobičkom.

Velika slabost SRS so bila do sedaj razkritja, saj je bilo obveznih premalo, da bi zunanji uporabniki računovodskih izkazov dobili realno sliko poslovanja nekega podjetja. V prenovljenih SRS je razkritij bistveno več, vendar še vedno premalo v primerjavi z MRS. To pomanjkljivost bo stroka verjetno v bližnji prihodnosti odpravila.

Nekaj manjših popravkov najdemo v prenovljeni bilanci stanja, ki kljub spremembam ostaja vsebinsko drugačna kot v MRS, in v izkazu poslovnega izida (prej znanem kot izkaz uspeha), ki sta obvezna za vse gospodarske družbe. Izkaz poslovnega izida bo odslej vseboval tudi prevrednotevalne poslovne in finančne prihodke oz. odhodke, davek od dobička zaradi in zunaj rednega poslovanja ter bilančni dobiček. Do sedaj samostojna standarda izkaz finančnih in izkaz denarnih tokov bosta združena v izkaz finančnega izida. Povsem nov pa bo izkaz gibanja kapitala, ki so ga nedavno sprejeli tudi MRS. Ta izkaz bo prikazoval vse, kar se je s kapitalom in njegovimi sestavinami dogajalo med poslovnim letom, kar bo dobrodošla novost za delničarje in druge uporabnike informacij. Vse štiri računovodske izkaze bodo morale izdelovati srednje in velike družbe, obvladujoče in obvladane družbe ter družbe, ki se pojavljajo na borzi.

Sprememb je kar precej in vse sledijo razvoju računovodske stroke pri nas in po svetu. Računovodski stroki in samim računovodjem postaja zmeraj bolj pomembno, da oblikujejo verodostojne računovodske izkaze, na podlagi katerih lahko čimbolje predvidevajo razvoj podjetij in poslovne dogodke v prihodnosti. Po drugi strani so tudi delničarji tisti, ki zahtevajo resničen in pošten prikaz stanja in poslovanja podjetja, da lahko sprejemajo čimbolj racionalne odločitve.

LITERATURA

1. Anadolli Sonja: Prevrednotenje kapitala, opredmetena osnovna sredstva in davek od dobička. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 14-15.
2. Bergant Živko: Nekateri vidiki revalorizacije. Bančni vestnik, Ljubljana, 48 (1999), 3, str. 7-11.
3. Bergant Živko: Nekatera odprta vprašanja o odpravi revalorizacije. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 15-16.
4. Borak Neven: Poenotenje standardov ali status quo ante? Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 16-17.
5. Bregar Katarina: Razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 61 str.
6. Bregar Lea, Ograjenšek Irena, Bavdaž Mojca: Ekonomska statistika 2000. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 291 str.
7. Cetinski Andrej: Kako se lotiti odprave revalorizacije. Bančni vestnik, Ljubljana, 46 (1997), 3, str. 8-13.
8. Cetinski Andrej: Revalorizacija-resen sistemski problem. Bančni vestnik, Ljubljana, 48 (1999), 3, str. 2-6.
9. Cetinski Andrej: Revalorizacija-resna sistemska napaka. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 17-19.
10. Čibej Jože Andrej: Inflacija, revalorizacija in druge -cije. Bančni vestnik, Ljubljana, 46 (1997), 5, str. 31-34.
11. Čibej Jože Andrej: Revalorizacijske tehnike v naši praksi. Bančni vestnik, Ljubljana, 46 (1997a), 6, str. 27-31.
12. Čibej Jože Andrej: Nevarna privlačnost leta 2000. Denar, Ljubljana, 9 (1999), 19-20, str. 14-19.
13. Čibej Jože Andrej: Revalorizacija-previdno slovo od nujnega zla? Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 19-20.
14. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. Revizor, Ljubljana, 12 (2001), 1, str. 28-43.
15. Fidermuc Katarina: Revalorizacija bo šla v pokoj. Delo, Ljubljana, 19.12.2001, str. 9.
16. Hieng Romana: Podrobnejša predstavitev novosti v osnutkih prenovljenih SRS 5, 9, 11, 7 in 18. Iks, Ljubljana, 27 (2000), 12, str. 62-76.
17. Hieng Romana: Terjatve v prenovljenem SRS 5. Iks, Ljubljana, 28 (2001), 12, str. 53-56.
18. Horvat Tatjana: Novi računovodski standardi zahtevajo precej več razkritij in uvajajo novo vrednotenje. Finance, Ljubljana, 23.10.2001, str. 25-27.

19. Koletnik Franc: Harmonizacija računovodstva v evropski zvezi. 15. Posvetovanje o računovodstvu, davščinah in financah. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 2000, str. 5-26.
20. Kordež Bine: O odpravi revalorizacije. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 21-22.
21. Košak Tomaž: TOM ni samo indeksacijski faktor obrestne mere. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 23-24.
22. Koželj Stanko: Spreminjanje in prenavljanje sedanjih slovenskih računovodskih standardov. Denar, Ljubljana, 10 (2000), 17, str. 25-27.
23. Koželj Stanko: Oslabitev sredstev po osnutku spremenjenih in prenovljenih SRS. Zbornik 3. Letne konference preizkušenih računovodij. Otočec: Slovenski inštitut za revizijo, 2000a, str. 39-58.
24. Koželj Stanko: Nekaj o spremembah in dopolnitvah slovenskih računovodskih standardov. Iks, Ljubljana, 28 (2001), 6, str. 43-46.
25. Koželj Stanko: Vprašanja okrepitve in oslabitve sredstev. Zbornik referatov 33. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001a, str. 333-347.
26. Lavrač Vladimir: Evro po dveh letih. Bančni vestnik, Ljubljana, 51 (2001), 3, str. 1.
27. Mayr Branko: Prevrednotenje in davek od dobička. Finance, Ljubljana, 21.3.2001, str. 17-18.
28. Nemeč Alenka: Zgodba o jari kači ali kako odpraviti revalorizacijo. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 22-23.
29. Odar Marjan: Indeksacija in revalorizacija v računovodstvu. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 2, str. 49-60.
30. Odar Marjan: Nekatere zmote in nerazumevanja revalorizacije. Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije-argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 27-28.
31. Odar Marjan: Podrobnejša predstavitev novosti v osnutkih prenovljenih SRS 3, 6 in 8. Iks, Ljubljana, 27 (2000a), 12, str. 30-47.
32. Odar Marjan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 32. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000b, str. 377-392.
33. Odar Marjan: Prevrednotevanje gospodarskih kategorij v osnutku sprememb slovenskih računovodskih standardov. Iks, Ljubljana, 27 (2000c), 9, str. 20-48.
34. Odar Marjan: Problematika uveljavljanja prenovljenih slovenskih računovodskih standardov v podjetjih. 15. Posvetovanje o računovodstvu, davščinah in financah. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 2000d, str. 27-42.

35. Odar Marjan: Računovodski izkazi in slovenski računovodski standardi. Podjetje in delo. Portorož: GV Založba, 26 (2000e), 6-7, str. 1203-1215.
36. Odar Marjan: Finančne naložbe po novem (SRS 3 in 6). Iks, Ljubljana, 28 (2001), 12, str. 43-49.
37. Petrov Sabina: BS: prevrednotevanje naj bo odločitev lastnikov. Finance, Ljubljana, 2000, 70, str. 5.
38. Savin Davor: Inflacija v evropski monetarni uniji in njen vpliv na evro. Zbornik referatov 33. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 25-33.
39. Štendler Mitja: Primerjava slovenskih, mednarodnih in ameriških računovodskih standardov o finančnih naložbah v kapital. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 39 str.
40. Štrekelj Vlado: Predstavitev novosti v predlogu prenovljenih SRS 1-Opredmetena osnovna sredstva, SRS 2-Neopredmetena dolgoročna sredstva, SRS 13-Stroški amortizacije in SRS 15-Stroški dela in drugih povračil zaposlencem. Zbornik 3. Letne konference preizkušenih računovodij. Otočec: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 133-146.
41. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Kokotec-Novak Majda: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 406 str., 13 pril.
42. Turk Ivan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 14. Posvetovanja društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 1999, str. 5-15.
43. Turk Ivan, Odar Marjan, Koželj Stanko: Osnutek sprememb uvoda v slovenske računovodske standarde. Iks, Ljubljana, 27 (2000), 5, str. 11-40.
44. Turk Ivan, Odar Marjan, Koželj Stanko: Osnutek sprememb določb o prevrednotevanju v splošnih standardih zaradi rešitev v novem uvodu vanje. Iks, Ljubljana, 27 (2000a), 5, str. 41-74.
45. Turk Ivan, Odar Marjan, Koželj Stanko: Osnutek sprememb določb o uskupinjevanju v splošnih standardih zaradi rešitev v novem uvodu vanje. Iks, Ljubljana, 27 (2000b), 5, str. 75-106.
46. Turk Ivan, Odar Marjan, Koželj Stanko, Kavčič Slavka: Osnutki sprememb SRS 1-19 (2001). Iks, Ljubljana, 27 (2000c), 7, str. 9-157.
47. Turk Ivan, Odar Marjan, Koželj Stanko, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Osnutki sprememb SRS 24-27 (2001). Iks, Ljubljana, 28 (2001), 1-2, str. 318-364.
48. Turk Ivan: Ob novem poglavju o poslovnih knjigah in letnem poročilu v ZGD. Iks, Ljubljana, 28 (2001a), 9, str. 13-29.
49. Vezjak Blanka: Obvezna razkritja po SRS. Zbornik 3. Letne konference preizkušenih računovodij. Otočec: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 167-189.

50. Vrankar Mateja: Uskupinjevanje po osnutku spremenjenih in prenovljenih SRS. Zbornik 3. Letne konference preizkušenih računovodij. Otočec: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 59-65.

VIRI

1. Mednarodni računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999.
2. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997.
3. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001).
4. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/2001).

PRILOGA

Priloga 1

Zgled 1

Podjetje ima 8.000 m² zemljišča, po 1.000 SIT za kvadratni meter. Tržna cena zemljišča v nekem okolišu je 1.200 SIT za m². Podjetje poveča vrednost zemljišča ter oblikuje splošni prevrednotevalni popravek kapitala, saj predvideva ponovno rast cene. Zemljišča seveda ne amortizira.

Zemljišče		Posebni prevredn. popravek zemljišča	
z.s. 8.000.000		2) 1.600.000	1.600.000 1)
1) 1.600.000			

Splošni prevredn. popravek kapitala	
	1.600.000 2)

Če obstaja možnost, da bo cena zemljišča v prihodnosti padla, zneska posebnega prevrednotevalnega popravka ne smemo knjižiti v dobro splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala (Koželj, 2001a, str. 338-339).

Zgled 2

Nabavna vrednost zgradbe, ki jo ima v lasti podjetje x, je 85.000.000 SIT, popravek vrednosti pa 35.000.000 SIT. Ocenjevalci vrednosti ugotovijo, da je vrednost za 10% prenizka, zato mora podjetje povečati nabavno vrednost in pa popravek vrednosti (Koželj, 2001a, str. 339):

$$85.000.000 * 10/100 = 8.500.000 \text{ SIT}$$

$$35.000.000 * 10/100 = 3.500.000 \text{ SIT}$$

$$\text{povečanje neopisane vrednosti zgradbe} = 8.500.000 - 3.500.000 = 5.000.000 \text{ SIT}$$

Nabavna vrednost zgradbe		Posebni prevredn. popravek zgradb	
z.s. 85.000.000		5.000.000	1)
1) 8.500.000			

Popravek vrednosti zgradbe

	35.000.000	z.s
	3.500.000	1)

Zgled 3

Nabavna vrednost opreme podjetja x je 5.000.000 SIT, popravek vrednosti pa 3.000.000 SIT. Za splošno prevrednotenje kapitala od te opreme je potrebno 5% učinka, poleg tega moramo okrepiti opremo za 4%. Učinki so naslednji:

Splošno prevrednotenje nabavne vrednosti: $5.000.000 \text{ SIT} * 5/100 = 250.000 \text{ SIT}$

Splošno prevrednotenje popravka vrednosti: $3.000.000 \text{ SIT} * 5/100 = 150.000 \text{ SIT}$

Splošno prevrednotenje opreme = $250.000 \text{ SIT} - 150.000 \text{ SIT} = 100.000 \text{ SIT}$

Posebno prevrednotenje nabavne vrednosti: $5.000.000 \text{ SIT} * 4/100 = 200.000 \text{ SIT}$

Posebno prevrednotenje popravka vrednosti: $3.000.000 \text{ SIT} * 4/100 = 120.000 \text{ SIT}$

Okrepitev opreme = $200.000 \text{ SIT} - 120.000 = 80.000 \text{ SIT}$

Nabavna vrednost opreme	
z.s.	5.000.000
1)	250.000
2)	200.000

Posebni prevredn. popravek opreme	
	80.000 2)

Popravek vrednosti opreme	
	3.000.000 z.s.
	150.000 1)
	120.000 2)

Splošni prevredn. popravek kapitala	
	100.000 1)

Neodpisana vrednost opreme pred prevrednotenjem je 2.000.000 SIT, po prevrednotenju pa 2.180.000 SIT (= $(5.000.000 + 250.000 + 200.000) - (3.000.000 + 150.000 + 120.000)$). Knjigovodska vrednost se je povečala za 9% (= $180.000 / 2.000.000 * 100$) (Koželj, 2001a, str. 339-340).

Priloga 2

Zgled 4

Podjetje ima leta 2001 zgradbo v nabavni vrednosti 85.000.000 SIT, popravek vrednosti pa znaša 35.000.000. Zgradbo mora prevrednotiti za 10% navzgor (okrepiti). V letu 2002 obračuna 2% amortizacijo (amortizacijo zaradi okrepitve leta 2001 pokrije iz posebnega prevrednotevalnega popravka zgradbe). Na koncu leta 2002 vrednost zgradbe zmanjša za 5% zaradi oslabitve.

Nabavna vrednost zgradbe		Posebni prevredn. popravek zgradbe	
z.s. 85.000.000	4.675.000 3)	2) 170.000	5.000.000 1)
1) 8.500.000		3) 2.656.500	

Popravek vrednosti zgradbe		Stroški amortizacije zgradbe	
3) 2.018.500	35.000.000 z.s.	2) 1.700.000	
	3.500.000 1)		
	1.870.000 2)		

Iz posebnega prevrednotevalnega popravka zgradbe se krije del amortizacije, povzročene zaradi okrepitve vrednosti zgradbe. To pravilo najdemo v prenovljenih SRS v primerih, ko prihaja enkrat do okrepitev, drugič do oslabitev, posebnega prevrednotevalnega popravka ne smemo uporabljati za pokrivanje oslabitev (Koželj, 2001a, str. 343).

Zgled 5

Nabavna vrednost opreme nekega podjetja znaša 5.000.000 SIT, popravek vrednosti pa 3.000.000 SIT. Vrednost opreme je treba oslabiti za 8% (Koželj, 2001a, str. 343-344).

Nabavna vrednost opreme		Prevrednotevalni poslovni odhodek	
z.s. 5.000.000	400.000 1)	1) 160.000	

Popravek vrednosti opreme	
1) 240.000	3.000.000 z.s.

Priloga 3

Zgled 6

Podjetje ima terjatev za 250.000 SIT, znesek obresti na koncu leta znaša 15.000 SIT, tržna ocenjena vrednost take terjatve pa je 272.000 SIT (Koželj, 2001a, str. 341).

Terjatev		Finančni prihodki	
z.s. 250.000		15.000	1)
1) 15.000			
2) 7.000			

Posebni prevrednotevalni popravek terjatve	
7.000	2)

Priloga 4

Zgled 7

Podjetje ima na koncu leta terjatve v višini 600.000 SIT, stanje posebnega prevrednotevalnega popravka terjatev pa je dne 31.12. 30.000 SIT. Terjatve zmanjšajo za 20.000 SIT zaradi nižje vrednosti, vnovčijo ter prenesejo preostanek posebnega prevrednotevalnega popravka terjatve na splošni prevrednotevalni popravek kapitala (Koželj, 2001a, str. 344).

Terjatev		Posebni prevrednotevalni popravek terjatve	
z.s. 600.000	20.000 1)	30.000	z.s.
	580.000 2)		

Žiro račun		Splošni prevrednoteval. popravek kapitala	
2) 580.000		10.000	3)