

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA MED RAČUNOVODENJEM OPREDMETENIH OSNOVNIH  
SREDSTEV PO SLOVENSKIH IN MEDNARODNIH RAČUNOVODSKIH  
STANDARDIH**

Ljubljana, junij 2006

SUZANA KOVAČIČ

## **IZJAVA**

Študentka Suzana Kovačič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 6.6.2006

Podpis: Suzana Kovačič

## KAZALO

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2. OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV</b> .....	<b>2</b>
2.1. OPREDELITEV SREDSTEV .....	2
2.2. TEMELJNA RAZVRSTITEV SREDSTEV .....	3
2.3. OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	4
<b>3. SPLOŠNE RAZLIKE MED SLOVENSKIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI IN MEDNARODNIMI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA</b> .....	<b>6</b>
3.1. RAZVOJ STANDARDOV .....	7
3.1.1. Slovenski računovodski standardi .....	7
3.1.2. Mednarodni standardi računovodskega poročanja .....	8
3.2. BISTVENE RAZLIKE MED STANDARDI .....	10
3.2.1. Namen in postopek sestavljanja standardov .....	10
3.2.2. Obseg, ureditev ter ustroj standardov .....	11
3.2.3. Temeljne računovodske predpostavke .....	12
<b>4. MSRP IN SRS V OKVIRU EU</b> .....	<b>13</b>
4.1. UREDBE O UPORABI MSRP .....	13
4.2. UPORABA MSRP V SLOVENIJI .....	14
<b>5. PRIMERJAVA MEDNARODNIH IN SLOVENSКИH STANDARDOV NA PODROČJU OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV</b> .....	<b>15</b>
5.1. PODROČJE IN NAMEN STANDARDOV .....	16
5.2. PRIPOZNAVANJE IN ODPRAVLJANJE PRIPOZNAVANJ OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	16
5.2.1. Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev .....	16
5.2.2. Odprava pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev .....	17
5.3. ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	18
5.3.1. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena z nakupom .....	18
5.3.2. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena z lastno izdelavo .....	20
5.3.3. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena z menjavo .....	21
5.3.4. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena na podlagi najema .....	21
5.3.4.1. Finančni najem .....	22
5.3.4.2. Poslovni najem .....	22
5.3.5. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena z državno podporo .....	23
5.4. AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	23
5.4.1. Amortizacijska osnova .....	25
5.4.2. Doba koristnosti .....	26
5.4.3. Amortizacijska metoda .....	27
5.5. PREVREDNOTOVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	28
5.5.1. Prevrednotovanje zaradi oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev .....	29
5.5.1.1. Nekateri pomembni pojmi v MRS 36 .....	30

5.5.1.2. Znamenja, ki nakazujejo, da utegne biti sredstvo oslajljeno.....	31
5.5.1.3. Ugotavljanje poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje .....	32
5.5.1.4. Ugotavljanje vrednosti pri uporabi.....	33
5.5.1.5. Pripoznavanje in merjenje izgube pri oslajbitvi.....	35
5.5.1.6. Denar ustvarjajoče enote.....	35
5.5.2. <i>Prevrednotovanje zaradi okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev.....</i>	36
5.5.3. <i>Razveljavitev izgube zaradi oslajbitve .....</i>	37
5.6. RAZKRIVANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV .....	38
<b>6. SKLEP.....</b>	<b>41</b>
<b>LITERATURA .....</b>	<b>43</b>
<b>VIRI.....</b>	<b>44</b>
<b>PRILOGE .....</b>	<b>1</b>
SLOVAR UPORABLJENIH TUJIH IZRAZOV .....	1

## 1. UVOD

Vstop Slovenije v Evropsko Unijo (odslej EU) prinaša tudi uporabo obstoječega pravnega reda in zakonskih aktov EU. Od 1. maja 2004 naprej je začela veljati pri nas uredba (ES) št. 16006/2002 Evropskega parlamenta o obvezni uporabi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (odslej MSRP). Kljub uredbi, ki za poročanje po MSRP s 1.1.2005 zavezuje samo družbe, ki pripravljajo konsolidirane računovodske izkaze, njihovi vrednostni papirji pa kotirajo na borzah članic EU, bodo številnim podjetjem narekovala uporabo MSRP matična podjetja za potrebe konsolidacije. Zato je poznavanje omenjenih standardov toliko bolj ključnega pomena tako za računovodje kot za revizorje.

Mednarodna primerljivost računovodskih izkazov pa se ne dosega le z neposredno uporabo MSRP, ampak tudi posredno, tako da se nacionalni računovodski okviri približujejo rešitvam v MSRP. To nakazuje tudi prenova Slovenskih računovodskih standardov (odslej SRS). Le-ta izhajata iz temeljnega izhodišča, da morajo biti SRS (2006) skladni z zahtevami 4. in 7. direktive EU, hkrati pa naj bi bila zapisana pravila vrednotenja in merjenja računovodskih postavk enaka pravilom, ki jih določajo MSRP. S soglasjem ministra za finance oziroma ministrstva za gospodarstvo Republike Slovenije veljajo prenovljeni SRS (2006) od 1. januarja 2006.

Razlike med MSRP in SRS sem želela predstaviti s čimbolj aktualnega vidika. Zato sem za izhodišče izbrala SRS (2006) ter MSRP (2005). Razlike med obema zbirkama standardov bom prikazala na primeru opredmetenih osnovnih sredstev. Zakaj ravno opredmetena osnovna sredstva? Slednja predstavljajo pomemben del aktive v bilanci stanja večine podjetij. Zato je prikaz poštene in resnične slike stanja sredstev v računovodskih izkazih toliko bolj pomemben za vse uporabnike računovodskih izkazov.

Namen diplomskega dela je tako osvetliti razlike med SRS (2006) ter MSRP (2005) na primeru opredmetenih osnovnih sredstev ter predstaviti rešitve, ki jih predstavljata obe zbirki standardov na tem področju.

V nadaljevanju predstavljam vsebinski pregled diplomskega dela. Uvodu sledi poglavje, kjer so prikazana sredstva, njihova delitev ter vloga v poslovnem procesu. Nadalje podrobneje opredelim opredmetena osnovna sredstva.

Precej razlik med SRS in MSRP je pogojeno s samim razvojem standardov, zato ga osvetlim v tretjem poglavju. Pojasnim pa tudi bistvene razlike med obema zbirkama standardov, njun namen ter ureditev.

V četrtem poglavju se posvečam uredbam, ki jih je v zvezi z uvedbo MSRP sprejela EU ter dodam, kaj to prinaša slovenskim podjetjem.

Peto poglavje se osredotoča na primerjavo računovodenja opredmetenih osnovnih sredstev po slovenskih in mednarodnih standardih. Primerjava izhaja iz ureditve SRS, tako da najprej predstavim pripoznavanje in odpravljanje pripoznavanj opredmetenih osnovnih sredstev. Sledi začetno računovodsko merjenje glede na različne načine pridobitve opredmetenih osnovnih sredstev. Sledi primerjava na področju amortizacije, nadaljevanje pa predstavlja obravnava razlik na področju prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev. Poglavje zaokrožajo obvezna razkritja na obravnavanem področju.

Diplomsko delo zaključim s sklepom, kjer povzamem ključne razlike. Navajam še seznam literature, virov ter slovar tujih izrazov, ki so bili uporabljeni v diplomskem delu.

## 2. OPREDELITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV

Na začetku poglavja bo tekla beseda o opredelitvi sredstev na splošno. V nadaljevanju bom predstavila delitve sredstev na podlagi različnih kriterijev. Poglavje pa zaokroža predstavitev opredmetenih osnovnih sredstev, kot jih opredeljujejo različni avtorji.

### 2.1. Opredelitev sredstev

Sredstva spadajo med temeljne računovodske kategorije. S sredstvi oziroma premoženjem poslovne enote imamo v mislih stvari, pravice, denar ter aktivne časovne razmejitve (odloženi stroški ali odhodki in nezaračunani prihodki) ( Kodeks računovodskih načel, 1998).

Sredstva lahko opredelimo tudi kot ekonomske dejavnike, s katerimi upravlja podjetje in katerih vrednost je mogoče objektivno določiti v trenutku pridobitve. Bistveni elementi v opredelitvi so (Hočevar, Igličar, 1997, str. 81):

- **sredstva morajo biti ekonomski dejavniki**, kar pomeni, da morajo zagotavljati trenutne oziroma prihodnje koristi podjetju<sup>1</sup>.
- **Upravljanje ekonomskih dejavnikov** pomeni, da podjetje prosto razpolaga z njimi. Pri sredstvih je potrebno posvetiti pozornost predvsem gospodarski stvarnosti, in ne zgolj pravni obliki. Pri ugotavljanju obstoja posameznega sredstva lastninska pravica ni bistvena<sup>2</sup>. To še posebej velja za finančni najem.

---

<sup>1</sup> Sredstva zagotavljajo trenutne oziroma prihodnje koristi podjetju če (Hočevar, Igličar, 1997, str. 81): so v obliki denarja oziroma jih lahko zamenjamo v denar, jih je mogoče prodati ali je predvidena uporaba v prihodnjem poslovanju podjetja.

<sup>2</sup>Pri finančnih najemnih sta na primer bistvo in gospodarska stvarnost, da najemnik pridobiva gospodarske koristi, in to v zameno za obveznost plačati za to pravico znesek, ki je približno enak vsoti poštene vrednosti v najem vzetega sredstva in z najemom povezanih stroškov financiranja (Uradni list RS 118/2005, 2005).

- **Sredstvom je praviloma razmeroma lahko določiti ceno ozirom vrednost ob njihovi pridobitvi.**

## **2.2. Temeljna razvrstitev sredstev**

Sredstva lahko delimo na podlagi različnih kriterijev (Turk, Melavc, 2001, str. 95):

1. Glede na to ali se sredstva neposredno uporabljajo v podjetju oz. kako prenašajo svojo vrednost na proizvode in storitve, ločimo:

- osnovna sredstva,
- obratna sredstva,
- finančne naložbe.

Z osnovnimi sredstvi razumemo stvari in pravice, ki zaradi sodelovanja v poslovnem procesu postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke. V svojo prvotno pojavno obliko se vračajo praviloma v obdobju, daljšem od leta dni.

Z obratnimi sredstvi razumemo stvari, pravice in denar, ki se zaradi sodelovanja v poslovnem procesu porabijo, prehajajo iz ene pojavne oblike v drugo praviloma v obdobju, krajšem od leta dni.

Finančne naložbe (v nasprotju z naložbami v osnovna in obratna sredstva) obsegajo: dana kratkoročna posojila, dana dolgoročna posojila in naložbe v kapital drugih poslovnih sistemov. Za razliko od osnovnih in obratnih sredstev, ki so povezana z nastajanjem prihodkov iz poslovanja, so finančne naložbe povezane z nastajanjem prihodkov iz financiranja.

2. Glede na hitrost preoblikovanja sredstva jih lahko razdelimo na:

- gibljiva sredstva,
- stalna sredstva.

Z gibljivimi sredstvi razumemo stvari, pravice in denar, ki se zaradi sodelovanja v poslovnem procesu porabijo ter prehajajo iz ene pojavne oblike v drugo v obdobju krajšem od enega leta. Stalna sredstva se preoblikujejo v obdobju daljšem od enega leta (Hočevar, Igličar, 1997, str. 48).

Pojem stalna sredstva je ožji od pojma dolgoročna sredstva, saj so dolgoročne terjatve iz poslovanja zajete med gibljiva sredstva. Hkrati pa je pojem stalna sredstva širši od pojma osnovna sredstva, saj vsebujejo stalna sredstva poleg opredmetenih osnovnih sredstev tudi neopredmetena dolgoročna sredstva ter dolgoročne finančne naložbe (Turk et al., 1999, str. 58).

3. Glede na čas trajanja delimo sredstva na :

- dolgoročna,
- kratkoročna.

Dolgoročna sredstva so v podjetju prisotna več kot leto dni, sestavljajo pa jih: opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva, dolgoročne finančne naložbe in dolgoročne poslovne terjatve. Dolgoročnim sredstvom lahko pripišemo tudi naslednje značilnosti (Needles, Powers, 1998, str. 444):

- njihova doba koristnosti je daljša od leta dni;
- pridobljena so za opravljanje dejavnosti;
- niso namenjena nadaljnji prodaji.

Kratkoročna sredstva se praviloma preoblikujejo v obdobju krajšem od enega leta. Sestavljajo jih zaloge, kratkoročne poslovne terjatve, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva ter aktivne časovne razmejitve.

### **2.3. Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev**

Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov, opravljanju storitev, dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju (Zupančič, 2006, str. 25). Predpisana sta še dodatna pogoja za pripoznavanje opredmetena osnovnega sredstva:

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

Opredmetena osnovna sredstva pa obsegajo:

- zemljišča,
- zgradbe,
- opremo,
- dolgoletne nasade,
- osnovno čredo.

Zaradi pričakovane uporabe opredmetenih osnovnih sredstev v daljšem časovnem obdobju se evidentirajo kot sredstvo in ne kot strošek v obdobju njihove pridobitve (Weygandt, Kieso, 1995, str. 93).



V nadaljevanju sledi podrobnejši opis opredmetenih osnovnih sredstev (Hočevar, Igličar, 1997, str. 88):

- *Zemljišče* daje prostor, na katerem podjetje posluje podjetje. Podjetje ga lahko neposredno uporablja za opravljanje svoje dejavnosti (na primer kmetijstvo) oziroma posredno tako, da na njem stojijo zgradbe.
- *Zgradbe* predstavljajo objekte visoke gradnje (stavbe), nizke gradnje ( ceste, telefonski vodi), vodne gradnje (jezovi, kanali) ter druga gradbena dela.
- *Z opremo* imamo v mislih stroje, naprave in napeljave, prevozna sredstva, laboratorijsko opremo, orodja, drobni inventar ter drugo opremo.
- *Večletni nasadi* imajo biološko dobo trajanja daljšo od enega leta in zajemajo sadovnjake, hmeljnike, vinograde ter druge dolgoletne nasade. Kot opredmeteno osnovno sredstvo pojavljajo pri kmetijskih podjetjih.
- *Osnovna čreda* je vsa živina razen tiste, ki se pita. Osnovno čredo sestavljata plemenska in delovna živina.

Glede na fazo, v kateri se opredmetena osnovna sredstva nahajajo, pa ločimo (Turk, Melavc, 2001, str. 97-98):

- *Osnovna sredstva v uporabi* so stvari, ki pripravljene za uporabo ne glede na to, ali so dejansko uporabljene v poslovnem sistemu.
- *Osnovna sredstva v pripravi* so stvari, ki so v stopnji usposabljanja za uporabo in za katere je mogoče utemeljeno pričakovati, da bodo usposobljena za uporabo.
- *Osnovna sredstva zunaj uporabe* so stvari, ki so trajno izgubile perspektivo uporabe v podjetju.
- *Osnovna sredstva, ki so dana v poslovni najem*, so izkazana ločeno od drugih skupin osnovnih sredstev.

Med opredmetenimi osnovnimi sredstvi pa ne izkazujemo samo sredstev, ki so v naša last, ampak tudi osnovna sredstva, pridobljena na podlagi pogodb o finančnem najemu.

Pri finančnem najemu se pomembna tveganja in koristi, povezani z lastništvom nad prejetim opredmetenim sredstvom, prenesejo na najemnika. Mednarodni računovodski standard (odslej MRS) 17 - Najemi<sup>3</sup> nadalje navaja možna tveganja in koristi. Kot tveganja omenja možnost izgube zaradi neizrabljene zmogljivosti ali tehnološke zastarelosti ter nihanja donosa zaradi spreminjanja gospodarskih okoliščin. Koristi pa so lahko povezane s pričakovanjem, da bo uporaba sredstva prinašala dobiček v njegovi dobi gospodarske uporabe, in pričakovanje dobička iz povečane vrednosti ali iz trženja preostale vrednosti.

Lastninska pravica pri finančnem najemu lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Takega najema praviloma ni mogoče enostransko razveljaviti.

---

<sup>3</sup>Ang. IAS 17 –Leases.

O finančnem najemu govorimo, če je izpolnjen eden od sledečih pogojev (Zupančič, 2006, str. 25):

- a) na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika. Pogoj je izpolnjen, če prenos lastništva nedvoumno izhaja iz najemne pogodbe.
- b) Najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi. Na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil.
- c) Trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo prenese ali ne. Za dobo koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva se šteje doba koristnosti sredstva pri najemodajalcu. V primeru, ko je najemno obdobje enako 75 % dobe koristnosti v najem vzetega sredstva ali daljše, se šteje, da gre za finančni najem. Če je najemno obdobje krajše, vendar se lahko v skladu z najemno pogodbo podaljša najmanj do 75% dobe koristnosti, in je pričakovati, da bo do takšnega podaljšanja tudi prišlo, gre prav tako za finančni najem.
- d) Na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin večja ali skoraj enaka kot celotna poštena vrednost sredstva, ki je predmet najema. Upoštevamo pošteno vrednost sredstva, ki je že zmanjšana za državne podpore in dobropise na račun plačila davkov, ki jih ima tedaj najemodajalec. Na koncu se lahko izkaže prenos lastništva ali pa ne.
- e) Na podlagi najemne pogodbe daje najemodajalec v najem sredstvo, ki je zgrajeno ali izdelano izključno za potrebe najemnika in ima po preteku najema gospodarski pomen le zanj.

Stvari, ki so predmet finančnega najema, so najemodajalčeva pravna last. Najemnik ima samo ekonomsko lastništvo. Le-to pa daje uporabniku neomejeno pravico do uporabe oziroma koriščenja. Sredstva v finančnem najemu izkazuje med sredstvi najemnik.

### **3. SPLOŠNE RAZLIKE MED SLOVENSKIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI IN MEDNARODNIMI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA**

Namen tega poglavja je predstaviti nekatere osnovne značilnosti Slovenskih računovodskih standardov ter Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Podala bom pregled zgodovinskega razvoja standardov in trenutno stanje. Navedla bom njihove temeljne značilnosti in bistvene medsebojne razlike. Le-te so posledično tudi vzrok razlik v samih standardih, ki zadevajo opredmetena osnovna sredstva.

### 3.1. Razvoj standardov

#### 3.1.1. Slovenski računovodski standardi

Od oblikovanja prvih SRS je preteklo že več kot 13 let. Odar v predgovoru k SRS (2006) zapiše, da je že pred osamosvojitvijo v slovenski strokovni javnosti dozorelo spoznanje, da bodo spremembe zajele vsa tista področja, ki še niso usklajena s 4. in 7. smernico Evropske unije in da bo potrebno v veliko večji meri upoštevati računovodske standarde.

SRS, ki so bili sprejeti leta 1993 so podjetja začela uporabljati 1. januarja 1994. Idejni tvorec in oblikovalec prvih SRS je bil prof. dr. Ivan Turk. Predvsem po njegovi zaslugi je Slovenija zelo hitro prešla na uporabo računovodskih standardov in da so le-ti na visoki strokovni ravni. Prvotno je bilo sprejetih 32 SRS; tem pa so postopno sledili novi, tako da je bilo v uporabi 38 SRS. Je pa Slovenski inštitut za revizijo, ki ima zakonska pooblastila za sprejemanje SRS, sprejel k SRS (1993) 23 stališč in 14 pojasnil<sup>4</sup> v zvezi z njihovo uporabo. Z Zakonom o gospodarskih družbah, Zakonom o gospodarskih javnih službah, Zakonom o društvih, Zakonom o zadrugah, Zakonom o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji ter končno z Zakonom o računovodstvu, ki določanje pravil o vodenju poslovnih knjig in izdelovanju računovodskih izkazov delno ali v celoti prepuščajo SRS, je bilo stroki prepuščeno odločanje o vseh pomembnih vprašanjih, najširše povezanih z računovodstvom (Odar, 2000, str. 378).

V zadnjem desetletju je razvoj slovenske računovodske teorije in s tem seveda tudi SRS pod velikim in vodilnim vplivom anglo-ameriške računovodske šole. Pod vodstvom prof. dr. Ivana Turka je Strokovni svet inštituta v letu 2001 sprejel nove SRS (2002). Sestavljalo jih je 40 SRS, strokovni svet pa je od sprejetja do konca leta 2005 sprejel še 18 pojasnil k SRS.

Prenova SRS (2002), ki jo je strokovno vodil dr. Marjan Odar, pomeni uskladitev z zahtevami 4. in 7. direktive EU ter določbami MSRP. Prenovo SRS je bilo potrebno izpeljati na tak način, da so v SRS zapisana pravila vrednotenja in merjenja računovodskih postavk enaka pravilom, ki jih določa MSRP. To temeljno izhodišče moramo razumeti tako, da je bilo potrebno v prenovljenih SRS postaviti taka pravila merjenja postavk v računovodskih izkazih, da bi bil v hipotetičnem in tudi praktičnem primeru poslovni izid, ugotovljen po SRS in MSRP, popolnoma enak<sup>5</sup>, pojasnjuje Odar v predgovoru k SRS (2006).

Konec decembra 2005 so novi SRS (z izjemo SRS 24 in SRS 25<sup>6</sup>) pridobili soglasje ministra za finance oziroma ministra za gospodarstvo Republike Slovenije in veljajo od 1. januarja

---

<sup>4</sup> Sprejeta stališča obravnavajo zadeve, ki jih SRS niso obravnavali, pojasnila pa dodatno pojasnjujejo posamezna določila SRS.

<sup>5</sup> Seveda velja isto pravilo za vrednotenje postavk v bilanci stanja oziroma za sestavitev bilance stanja sredstev, kapitala in obveznosti.

<sup>6</sup> Standarda SRS 24 - Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje ter SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje sta vezana na sprejetje novega zakona o gospodarskih družbah.

2006 dalje. S tem so novi SRS pridobili legitimnost in legalnost. V nadaljevanju diplomskega dela se bom tako opirala na aktualne veljavne SRS (2006), v kolikor ni izrecno zapisano drugače.

### **3.1.2. Mednarodni standardi računovodskega poročanja**

Že sam razvoj Mednarodnih standardov računovodskega poročanja se precej razlikuje od razvoja Slovenskih računovodskih standardov.

Zaradi razlik v kulturi in tradiciji, davčni politiki, virih financiranja, pomembnosti računovodske stroke, naravi računovodskih predpisov ipd, je prišlo do razlik v obliki in vsebini med objavljenimi standardi računovodskega poročanja v posameznih državah (Stolowy, 2002, str. 17).

Na kapitalskih trgih se pojavljajo podjetja z različnih koncev sveta; da se zagotovi primerljivost, je potrebna enaka podlaga za pripravo računovodskih izkazov, s katerimi se podjetja predstavljajo na borzi. Uporaba enotnih standardov naj bi tudi poenostavila pripravo poročil in s tem zmanjšala z njo povezane stroške. Mednarodno podjetje, ki ima odvisna podjetja v različnih državah, se lahko sooča s pripravo računovodskih izkazov na podlagi več zbirk računovodskih standardov. Posamezna podjetja v skupini morajo pripraviti svoje računovodske izkaze v skladu z nacionalnimi standardi oziroma predpisi (na primer slovenskimi). Nato so dolžna te izkaze sestavljati tudi v skladu z državnimi standardi oziroma predpisi obvladujočega podjetja za potrebe sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov (na primer nemškimi). V kolikor to podjetje kotira na ameriški borzi, mora svoje konsolidirane izkaze pripraviti še v skladu z tako imenovanimi ameriškimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli, US GAAP<sup>7</sup>.

Zaradi zgoraj navedenih razlogov obstaja močna težnja k uporabi ene same zbirke standardov, ki pa naj bi bila čim širše sprejeta tako v državah kot na borzah po svetu.

Vezjakova opredeljuje tri obdobja razvoja MSRP (Vezjak, 2004a, str. 98):

- v prvem obdobju od **1973 do 1989** so bila obravnavana glavna računovodska vprašanja, kot so zaloge, najemi in dolgoročna sredstva, ter bili sprejeti ustrezni standardi. Dovoljena je bila uporaba različnih računovodskih načel za podobne situacije.
- V drugem obdobju od **1989 do 1995** so se pojavile težnje po primerljivosti in izboljšavah ter zoženju razpona sprejemljivih računovodskih obravnav.
- Najpomembnejše je tretje obdobje od leta **1995 do danes**, ki ga zaznamuje dogovor z Mednarodno organizacijo komisij vrednostnih papirjev, IOSCO (International

---

<sup>7</sup> United States Generally Accepted Accounting principles.

Organisation of Securities Commissions) o potrditvi MSRP za namene borznih kotacij v mednarodnem prostoru do sredine leta 1999<sup>8</sup>. Za Slovenijo pa je še posebej pomembna odločitev Evropske unije, da bodo morala podjetja na trgih vrednostnih papirjev v EU svoje konsolidirane izkaze sestavljati v skladu z MSRP. S tema dvema mejnikoma so MSRP postali svetovno priznani standardi.

Vlogo sestavljanja MSRP je leta 2001 prevzel Odbor za mednarodne računovodske standarde, (International Accounting Standards Board, IASB) s sedežem v Londonu. Na začetku svojega delovanja je IASB prevzel od predhodnika Sveta za mednarodne računovodske standarde, IASC (International Accounting Standards Committee) mednarodne računovodske standarde, MRS (International Accounting Standards, IASs), skupno s pripadajočimi pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje, SOP (Standing Interpretations Committee, SIC). Naslednje leto se je preoblikoval tudi njen odbor, ki sprejema pojasnila k standardom, iz prejšnjega Strokovnega odbora za pojasnjevanje (SIC) v sedanji Svet za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC). Od leta 2001 naprej pa IASB izdaja Mednarodne standarde računovodskega poročanja (International Financial Reporting Standards, IFRS), novi odbor za pojasnjevanje pa je ob svoji ustanovitvi prevzel takrat veljavna pojasnila SIC in pričel izdajati pojasnila IFRIC (Vežjak, 2004, str. 10).

Zbirka MSRP, ki jo izdaja IASB vključuje (Vežjak, 2004a, str. 101):

- mednarodne računovodske standarde, MRS (IASs) izdane do aprila 2001;
- pojasnila SOP (SIC) izdana do marca 2002;
- mednarodne standarde računovodskega poročanja, MSRP (IFRSs), izdane od aprila 2002;
- pojasnila IFRIC izdana od marca 2002 naprej.

Uporaba pojmov MRS in MSRP pa večkrat povzroča nejasnosti. Oznaka MRS se namreč večkrat uporablja kot sopomenka MSRP, torej v širšem smislu, spet drugič kot oznaka posameznega standarda, izdanega do aprila 2001, torej v ožjem smislu. Hkrati se oznaka MSRP uporablja za celotno zbirko mednarodnih računovodskih standardov, sprejetih pred aprilom 2001 (MRS) in po aprilu 2001 (MSRP).

V nadaljevanju diplomskega dela bom v izogib zmedi v izrazoslovju za zbirko mednarodnih standardov uporabljala izraz MSRP, izraz MRS pa bom uporabljala zgolj v povezavi s posameznimi standardi (npr. MRS 16).

---

<sup>8</sup> Na podlagi tega dogovora so bili v obdobju treh let in pol popravljene oziroma izdani naslednji MRS (našteti so kronološko glede na datum izdaje): 12, 32, 39, 33, 14, 1, 38, 19, 34, 37 in 36.

### **3.2. Bistvene razlike med standardi**

Razlik med SRS in MSRP ni mogoče kar preprosto nanizati. Najprej sledi primerjava uvoda v SRS in standardov, ki določajo oblike računovodskih izkaz, z določbami zbirke MSRP. Za osnovo izhajam iz SRS (2006) ter MSRP (2005). Pri tem sem uporabljala tiskano izdajo IFRS 2004<sup>9</sup>. Naknadno so bili objavljeni še IFRS 2005, vendar se standardi, ki jih bom obravnavala, niso bistveno spreminjali, veljajo pa za obdobje poročanja od 1.1.2005 naprej. Spremembe, ki so objavljene v IFRS 2005 sem črpala iz internega gradiva GAAIT (Global Accounting and auditing information tool).

#### ***3.2.1. Namen in postopek sestavljanja standardov***

Posebnost SRS je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. SRS se nanašajo se predvsem na gospodarske družbe, lahko pa jih uporabljajo tudi druga podjetja, zavodi ter celo državne organizacije.

Za razliko od SRS so MSRP namenjeni računovodskemu spremljanju poslovanja in poročanju o njem zunanjim uporabnikom računovodskih izkazov, še posebej vlagateljem. Oblikovani so predvsem za profitne organizacije, vendar jih lahko, tako kot SRS, uporabljajo tudi neprofitne, če so zanje primerni.

SRS so bili oblikovani z namenom, da bi jih uporabljala vsa podjetja - mala, srednja in velika; prvotno so namenjeni sestavljanju posamičnih računovodskih izkazov, dodatno pa predpisujejo tudi zahteve glede konsolidiranih računovodskih izkazov. MSRP pa so nastali zaradi potreb konsolidacije in so posledično bistveno bolj podrobni in obširni. Razviti so bili za konsolidirane računovodske izkaze velikih mednarodnih skupin podjetij<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> International Financial Reporting Standards (IFRSs™)2004 including International accounting standards (IASs™) and Interpretations as at 31st March 2004, The full text of all international Financial Reporting Standards extant at 31 March 2004, International Accounting Standards Board®, 2004. V nadaljevanju slovenskokratico oziroma skrajšan naziv zbirke standardov, ki sem jo uporabljala pri primerjavi.

<sup>10</sup> Večina podjetij v razvitih državah je malih ali srednjih (Small and Medium-sized Entities, SME's). Za lažjo uporabo MSRP v teh podjetjih, je IASB pričel projekt razvoja manj obsežnih in bolj enostavnih računovodskih standardov za mala in srednja podjetja.

### 3.2.2. Obseg, ureditev ter ustroj standardov

Prva očitna razlika med zbirkami standardov je poleg obsega (SRS obsegajo 273 strani, MSRP 2004 pa kar 2250 strani), tudi v sklopih, ki jih vsebujeta zbirki standardov. SRS vsebujejo uvod v SRS, sledijo pa mu posamezno standardi od številke 1 naprej. MSRP pa vsebujejo več vsebinskih sklopov. V zaporednem vrstnem redu so navedene: spremembe v izdaji, predstavitev, statut fundacije IASC, uvod v MSRP, okvirna navodila za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov, MSRP od 1-7, MRS od 1 do 41, pojasnila SIC, pojmovnik ter kazalo.

Prav tako je razlika v sami ureditvi standardov. SRS so urejeni v skladu z zaporedjem iz kodeksa računovodskih načel. Takšnega logičnega zaporedja pri MSRP ni. MSRP oziroma njihovi predhodniki MRS so nastajali na podlagi potreb po računovodski ureditvi na posameznih področjih, in ne v enem sklopu kot SRS. Zaradi preimenovanja pa se pojavlja še dodatna nerodnost; kar dva standarda iz iste zbirke nosita isto številko. Prvi je MRS in drugi MSRP, tako da pokrivata različni področji, sodita pa v isto zbirko MSRP.

**Primer:** MRS 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov in MSRP 1 - Prvi prevzem MSRP ter MRS 2 – Zaloge in MSRP 2 – Izplačila v deležih družbe.

Razlike pa obstajajo tudi med samimi standardi. SRS sledijo v uvodu opredeljenem ustroju standarda, zato so vsi standardi strukturirani enako. Vsak SRS, tako kot je določeno v Uvodu k SRS (2006), obsega naslednja poglavja:

- a) uvodno poglavje, kjer so pojasnjeni namen in področje SRS, teoretska podlaga zanj pa tudi povezava z ostalimi SRS, MSRP ter direktivami Evropske unije;
- b) standard v ožjem pomenu obsega poglavje B;
- c) v poglavju C so predstavljeni nekateri pojmi oziroma razlage izrazov uporabljenih v standardu;
- d) poglavje Č vsebuje potrebna pojasnila standarda;
- e) poglavje D pa nakazuje datum sprejetja in začetek uporabe.

Ker se SRS po potrebi spreminjajo, je potrebno za njihovo oznako in številko zadevnega standarda v oklepaju pripisati leto začetka veljavnosti standarda (na primer SRS 1 (2006); to pomeni SRS 1 z veljavnostjo od 2006).

Ustroj MSRP se od zgoraj predstavljenega delno razlikuje. Predvsem je razlika v sestavinah, ki največkrat niso del standarda, a olajšujejo njegovo uporabo. Standardi nimajo osnovne določene oblike, ampak so poglavja prilagojena vsebini.

Kot primer navajam ustroj SRS 1 in MRS 16. Iz tabele je razvidno, da SRS sledi zahtevam ustroja iz Uvoda v SRS (2006) in vsebuje vsa zahtevana poglavja in podpoglavja. MRS 16 pa vsebuje tudi poglavja, ki so specifična zgolj za njegovo vsebino, kot so na primer kasnejši stroški.

**Tabela 1: Primerjava ustroja SRS 1 (2006) in MRS 16 (2005)**

<b>SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva</b>	<b>MRS 16 Opredmetena osnovna sredstva</b>
Ime standarda	Ime standarda in kazalo
Razvrščanje opredmetenih osnovnih sredstev	Namen
Pripoznavanje in odpravljanje pripoznavanj OOS	Področje
Začetno računovodsko merjenje OOS	Oprelitev pojmov
Prevrednotovanje OOS	Pripoznavanje
Uskupinjevanje OOS	Začetni stroški
Razkrivanje OOS	Kasnejši stroški
Oprelitev ključnih pojmov	Odprava pripoznanja
Pojasnila	Razkrivanje
Datuma sprejetja in začetka uporabe	Prehodna določba
	Datum uveljavitve
	Razveljavitev drugih določil
	Dodatek
	Potrditev MRS 16 s strani odbora

Vir: SRS (2006), Uredba komisije (ES) št. 2238/2004.

### **3.2.3. Temeljne računovodske predpostavke**

Izraz računovodski izkazi je smiselno enako opredeljen tako v SRS kot v MSRP. Vključuje štiri temeljne računovodske izkaze: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala.

Tako SRS kot MSRP predpisujejo dve temeljni računovodski predpostavki:

- a) upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov pomeni, da se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu. Zapisujejo se v računovodske razvide in o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo.
- b) Upoštevanje časovne neomejenosti delovanja pomeni, da je računovodske izkaze treba sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo.

Prejšnji SRS (2002) so predpisovali še tretjo temeljno računovodsko predpostavko in sicer upoštevanje resnične in poštene predstavitev v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa tudi hiperinflacije.



SRS podjetja tudi opominjajo, na kaj morajo biti pozorni pri oblikovanju računovodskih usmeritev, to je pravil in postopkov, ki jih je treba upoštevati in uporabljati pri sestavljanju računovodskih izkazov. SRS (2006) in MSRP navajata enake kakovostne značilnosti računovodskih izkazov, vendar jih pojasnjujeta z manjšimi razlikami. Sledi opis razlik v opisu posameznih kakovostnih značilnosti (Vežjak, 2004b, str. 35):

- **razumljivost:** po SRS značilnost, ne samo da uporabniki računovodskih izkazov lahko razumejo postavke v njih, temveč tudi, da je mogoče ugotoviti pomen kontov in knjižb na njih. Prenovljeni SRS še dodajajo, da so računovodski izkazi razumljivi, če jih uporabniki razumejo brez težav. Slednje poudarjajo tudi MSRP, vendar pa le-ti ne omenjajo knjižb in kontov.
- **Ustreznost:** postavke v računovodskih izkazih imajo zaželeno, potrebne in koristne lastnosti. Prav tako pa tudi konti in knjižbe na njih ustrezajo določenemu namenu in pravilom. V MSRP je dodaten poudarek na tem, kdaj so informacije bistvene.
- **Zanesljivost:** SRS (2006) zahteva, da postavke v računovodskih izkazih ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter da so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi. V MSRP pa morajo biti informacije popolne glede bistvenosti in stroškov, kar predpisuje tudi SRS (2006).
- **Primerljivost:** SRS zahtevajo primerljivost tudi na ravni kontov in knjižbe, pri primerljivosti iz te zahteve sledi obveznost enotnega kontnega načrta, česar MSRP ne predpisuje.

#### 4. MSRP in SRS v okviru EU

Zakaj je sploh prišlo do zahtev glede uporabe MSRP? EU želi zagotoviti učinkovito delovanje kapitalskega trga Skupnosti in notranjega trga. Pri tem sta usklajevanje računovodskih informacij družb ter zagotavljanje visoke stopnje preglednosti in primerljivosti računovodskih informacij bistvenega pomena. EU se je tako morala odločiti, kateri računovodski okvir bo priznala kot ustrezen za borzne družbe; biti mora tudi mednarodno priznan, saj prihajajo naložbeniki tudi iz drugih okolij ne samo iz EU.

##### 4.1. Uredbe o uporabi MSRP

Evropski svet je na zasedanju marca 2000 v Lizboni poudaril potrebo po hitrejšem oblikovanju notranjega trga finančnih storitev ter določil rok (leto 2005) za izvedbo Akcijskega načrta Komisije v zvezi s finančnimi storitvami (Commission's Financial Services Action Plan). Izražena je bila zahteva po sprejetju ukrepov za izboljšanje primerljivosti računovodskih izkazov, ki jih sestavljajo javne družbe (Odar, 2003, str. 53).

Za dosego ciljev je bilo potrebno posodobiti Direktivo Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih družb, Direktivo Sveta 83/349/EGS z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih in Direktivo Sveta 86/635/EGS z dne 8. decembra 1986 o letnih računovodskih izkazih ter konsolidiranih računovodskih izkazih bank in drugih finančnih inštitucij (Odar, 2003, str. 53).

Zahteve za poročanje, določene v naštetih direktivah, pa kljub posodobitvi niso mogle zagotoviti visoke stopnje preglednosti in primerljivosti poročanja o finančnem položaju vseh javnih družb v Skupnosti, kar je pogoj za oblikovanje povezanega kapitalskega trga. Zato je bilo potrebno dopolniti pravni okvir, ki se uporablja za javne družbe. To je bilo storjeno z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov (Odar, 2003, str. 53). Z njo je neposredno predpisano, da bodo morala podjetja v državah EU, ki sestavljajo skupinske računovodske izkaze in so uvrščena na organizirane trge vrednostnih papirjev EU, od leta 2005 pripravljati računovodske izkaze v skladu z MSRP, ki jih izdaja IASB in so odobreni za uporabo v EU (odslej MSRP(EU)) (Vezjak, 2003, str. 31).

Potrebno je omeniti, da zgoraj navedene direktive niso neposredno predpisale MSRP, ki jih izdaja IASB. EU namreč z uredbo ni prevzela celotne zbirke standardov, temveč je predpisala pogoje, ki jih morajo le-ti izpolnjevati, da se lahko sprejmejo. Določila je tudi način njihovega prevzemanja. MSRP se lahko prevzamejo le, če niso v nasprotju z direktivami EU in prispevajo k evropskemu javnemu dobru, ter če zadoščajo merilom razumljivosti, pomembnosti, zanesljivosti ter primerljivosti, ki se zahtevajo za računovodske informacije, potrebne za ekonomsko odločanje in ocenitve vodstva (Vezjak, 2004, str. 12).

## **4.2. Uporaba MSRP v Sloveniji**

Zavezanci za pripravo skupinskih računovodskih izkazov v skladu z MSRP (EU) so podjetja katerih vrednostni papirji kotirajo na organiziranem trgu vrednostnih papirjev katerekoli države članice EU. Uredba se nanaša samo na podjetja v EU in to le na tista, za katera je predpisano sestavljanje skupinskih računovodskih izkazov. Zahteva v skladu z uredbo velja od 1.1.2005 naprej. V določenih primerih se lahko začne izvajati tudi kasneje, za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2007 ali po njem, in sicer za (Vezjak, 2004, str. 12):

- družbe, ki imajo na organiziranem trgu vrednostnih papirjev samo obveznice;
- družbe, katerih vrednostni papirji so namenjeni javnemu trgovanju v državi nečlanici in kateri so za te namene uporabljali mednarodno sprejete standarde (US GAAP) od poslovnega leta, ki se je začelo pred objavo Uredbe v Uradnem listu Evropske skupnosti.

Na podlagi uredbe morajo vse slovenske družbe, ki jim Zakon o gospodarskih družbah (odslej ZGD) predpisuje konsolidiranje letnih računovodskih izkazov, in so na dan bilance stanja

uvrščene na organizirani trg vrednostnih papirjev v EU<sup>11</sup>, prvič za poslovno leto 2005 sestaviti izkaze v skladu z MSRP, prevzetimi v EU.

## **5. PRIMERJAVA MEDNARODNIH IN SLOVENSКИH STANDARDOV NA PODROČJU OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV**

Namen tega poglavja diplomskega dela je primerjati računovodenje opredmetenih osnovnih sredstev po SRS (2006) ter MSRP. Pri tem se bom opirala na določila v naslednjih standardih:

SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva

SRS 13 – Stroški amortizacije

MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva

MRS 17 -Najemi

MRS 36 – Oslabitev sredstev

Pri primerjavi bom sledila strukturi Slovenskih računovodskih standardov iz več razlogov: sistematika SRS je pregledna in enaka že več kot deset let, standardi strnjeno obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja in oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, nenazadnje pa so mi tudi boljše poznani. Najprej bom opredelila pripoznavanje in odpravljanje pripoznavanj opredmetenih osnovnih sredstev. Sledi začetno računovodsko merjenje na podlagi različnih načinov pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva. Naslednje poglavje predstavlja obravnavanje amortizacije. Nadaljujem s prevrednotovanjem, ter zaključujem poglavje z razkrivanjem opredmetenih osnovnih sredstev za namene zunanjega poročanja.

Pri obravnavi se nisem dotaknila uskupinjevanja opredmetenih osnovnih sredstev. Kot že omenjeno, so MSRP v prvi vrsti namenjeni sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov. Podjetje sestavi svoje posamične računovodske izkaze, če jih k temu zavezujejo predpisi v državi ali borzna pravila; v MSRP te zahteve ni. Zakon o gospodarskih družbah pa na drugi strani predpisuje sestavljanje in javno objavljanje (posamičnih) letnih računovodskih izkazov gospodarskih družb, ki so tudi podlaga za ugotovitev bilančnega dobička in odločanje o izplačilih dobičkov (Vezjak, 2004b, str. 36). SRS so namenjeni sestavljanju posamičnih računovodskih izkazov, dodatno pa predpisujejo tudi zahteve glede sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov, torej ravno nasprotno kot MSRP.

V nadaljevanju se bom velikokrat sklicevala na posamezne člene določenih standardov. To bom označila tako, da bom navedla standard, njegovo zaporedno številko, s piko pa bom ločila zaporedni člen standarda (npr. SRS 1.35 ali MRS 16.7).

---

<sup>11</sup> Družbe, uvrščene s svojimi delnicami ali obveznicami na borzni trg in v prosto kotacijo Ljubljanske borze.

## 5.1. Področje in namen standardov

V uvodnem poglavju SRS 1 je opredeljeno, da se standard uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zemljišč, zgradb in drugih opredmetenih osnovnih sredstev. Enako področje pokriva MRS 16, razen če kak drug standard zahteva ali dovoljuje drugačne računovodske rešitve. MRS 16 še posebej določa, da se standard ne sme uporabljati za:

- a) dolgoročna sredstva za prodajo in ustavljene dejavnosti, ki jih obravnava IFRS 5<sup>12</sup>;
- b) biološka sredstva, povezana s kmetijsko dejavnostjo (to področje ureja MRS 41 – kmetijstvo<sup>13</sup>). V SRS ne obstaja standard, ki posebej obravnava kmetijstvo, zato se za biološka sredstva uporablja SRS1;
- c) priznanje in merjenje raziskovanja in vrednotenja rudnin, ki ga zajema IFRS 6<sup>14</sup>;
- d) rudarske pravice in zaloge rudnin, kot so nafta, zemeljski plin ali podobne neobnovljive dobrine.

Se pa standard MRS 16 uporablja za opredmetena osnovna sredstva, ki se uporabljajo za razvijanje in ohranjanje sredstev iz točk b), c) in d). Poleg tega pa ga mora podjetje uporabiti tudi za nepremičnine, ki se gradijo ali razvijajo za prihodnjo uporabo kot naložbene nepremičnine, vendar v tistem trenutku še ne ustrezajo opredelitvi naložbene nepremičnine v skladu z MRS 40 – Naložbene nepremičnine.

## 5.2. Pripoznavanje in odpravljanje pripoznavanj opredmetenih osnovnih sredstev

### 5.2.1. Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev

S pojmom pripoznavanje razumemo določena merila oziroma sodila, ki jih mora opredmeteno osnovno sredstvo izpolniti, da ga je mogoče prikazati v bilanci stanja. Tako SRS 1.7 kot MRS 16.7 določata, da podjetje pripozna posamezno opredmeteno osnovno sredstvo v knjigovodskih razvidih<sup>15</sup> in bilanci stanja če:

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

Pri ugotavljanju, ali kakšna postavka izpolnjuje prvo merilo pripoznavanja, mora podjetje oceniti stopnjo gotovosti, ki jo pripisuje toku prihodnjih gospodarskih koristi na podlagi

---

<sup>12</sup> IFRS 5 – Non-current assets held for sale and discontinued operations .

<sup>13</sup> IAS 41 – Agriculture.

<sup>14</sup> IFRS 6 Exploration for and evaluation of Mineral resources.

<sup>15</sup> Knjigovodski razvidi so posledica ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov. Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke ali odhodke in so razvidni iz knjigovodskih listin (SRS, 2006, str. 121).

razpoložljivih dokazov v času začetnega pripoznavanja. Zadostna zanesljivost, da bodo prihodnje gospodarske koristi pritekale v podjetje, zahteva zagotovilo, da bo podjetje dobivalo denarna nadomestila v zvezi s sredstvom in prevzelo z njim povezano tveganje. Zagotovilo je ponavadi na voljo, ko so tveganja in povračila prenesajo na podjetje, torej ko podjetje postane lastnik sredstva (Strašek Koklič, 2003, str. 16)

Gospodarske koristi, kot eden izmed pogojev pripoznavanja opredmetenih snovnih sredstev, so lahko posredne ali neposredne. Neposredne koristi so predvsem prihodki od prodaje proizvodov ali storitev, ki so opravljene ali proizvedeni s pomočjo opredmetenega osnovnega sredstva. Glede na opredelitev v Uvodu v SRS (2006) lahko gospodarske koristi pritekajo tudi: z zamenjavo sredstva za drugo sredstvo, uporabo sredstva za porabo svojega dolga ali z razdelitvijo sredstva med svoje lastnike.

Gospodarske koristi so lahko tudi posredne, kar opisuje MRS 16.11. Ta člen navaja, da se opredmetena osnovna sredstva lahko pridobijo tudi zaradi varnosti ali okolja. Pridobitev takšnega opredmetenega osnovnega sredstva ne poveča neposredno prihodnje gospodarske koristi nobenega obstoječega opredmetenega osnovnega sredstva, a utegne biti potrebna, da bi podjetje pridobivalo prihodnje gospodarske koristi iz svojih drugih sredstev. Pripoznavanje opredmetenih osnovnih sredstev zaradi varnosti ali okolja pa omogočajo uporabnikom s 1.1.2006 tudi SRS (2006).

Drugemu merilu za pripoznavanje, da je nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti je ponavadi mogoče zadostiti brez večjih težav. Menjalni posel, ki dokazuje pridobitev sredstva, ponavadi opredeljuje njegovo ceno oziroma vrednost. Sredstva pa lahko nastanejo tudi z lastno izdelavo v podjetju, kjer je začetno pripoznano vrednost mogoče izmeriti na podlagi poslov s strankami zunaj podjetja tako, da seštejemo vložke materiala, dela ter druge vložke uporabljene med izdelovanjem sredstva (Needles, 1992, str. 459).

### ***5.2.2. Odprava pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev***

Določbe o odpravi pripoznanja opredmetenih osnovnih sredstev so v SRS (2006) in MSRP vsebinsko skladne. Obeh zbirki standardov določata, da se pripoznanje posameznega opredmetenega osnovnega sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja odpravi ob odtujitvi ali če od njegove uporabe ali odtujitve ni več pričakovati prihodnjih gospodarskih koristi.

Spremembe, ki jih je prinesla prenova SRS, predstavljajo korak naprej k poenotenju z MSRP na področju pripoznavanja in odprave pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev.

### **5.3. Začetno računovodsko merjenje opredmetenih osnovnih sredstev**

Začetno merjenje opredmetenih osnovnih sredstev pomeni določitev vrednosti novo pridobljenih sredstev. Knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva je vrednost, ki je izkazana v računovodskih razvidih in izkazih.

Opredmeteno osnovno sredstvo lahko pridobimo na naslednje načine: z nakupom, izgradnjo ali izdelavo v lastni režiji, z zamenjavo za drugo neistovrstno osnovno sredstvo, z zamenjavo za opredmeteno osnovno sredstvo, ki služi podobnemu namenu v isti vrsti poslovne dejavnosti, z zamenjavo za delnice ali druge vrednostne papirje, s pridobitvijo z državno podporo ali donacijo, s pridobitvijo pri prevzemu drugega podjetja in s pridobitvijo na podlagi finančnega najema. Od načina pridobitve je tudi odvisno, kako se opredmeteno osnovno sredstvo ovrednoti ob začetnem pripoznanju.

Tako SRS 1.10 kot MRS 16.15 določata, da se opredmeteno osnovno sredstvo ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. V nadaljevanju bom predstavila, kako je nabavna vrednost na različen način pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev določena v SRS in MSRP.

#### ***5.3.1. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena z nakupom***

Kot že omenjeno, tako SRS 1 (2006) kot MRS 16 določata, da se opredmetena osnovna sredstva ob začetnem pripoznavanju ovrednotijo z nabavno vrednostjo. Po SRS 1.10 nabavno vrednost sestavljajo: nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo. To so zlasti stroški dovoza in namestitve, s spremembo SRS pa s 1.1.2006 tudi ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve. Od nakupne cene se odštejejo vsi trgovinski in drugi popusti. Donacije in državne podpore se ne odštevajo od njihove nabavne vrednosti<sup>16</sup>. Nabavno vrednost lahko sestavljajo tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove pridobitve za uporabo.

Nabavna vrednost je v MRS 16 opredeljena zelo podobno kot v SRS 1, le da MRS bolj natančno določi, kateri stroški se lahko neposredno pripišejo nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva oziroma kot SRS pravi »jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za nameravano uporabo«.

---

<sup>16</sup> Donacije in državne podpore za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev se všttevajo med dolgoročno odložene prihodke in se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.

To so (MRS 16.17):

- a) stroški zaslužkov zaposlencev (v skladu z opredelitvijo MRS 19 – Zaslužki zaposlencev<sup>17</sup>), ki izhajajo neposredno iz gradnje ali pridobitve opredmetenega osnovnega sredstva;
- b) stroški priprave gradbišča;
- c) začetni stroški dobave in pretovarjanja;
- d) stroški namestitve in montaže;
- e) stroški preizkušanja delovanja sredstva po odštetju čistega izkupička od prodaje kateregakoli proizvoda, ki je nastal med spravljanjem sredstva na njegovo mesto in v primerno stanje (kot so vzorci izdelani v fazi preizkušanja opreme);
- f) honorarji.

Potrebno je omeniti, da v SRS (2006) prvič zasledimo, da lahko nabavno vrednost povečujejo tudi stroški preizkušanja delovanja sredstva, zmanjšani za morebitni čisti postranski izkupiček (na primer prodaje vzorcev, izdelanih na stopnji preizkušanja opreme). Prav tako pa se lahko s 1.1.2006 k nabavni vrednosti nepremičnin in opreme všteje tudi začetna ocena stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve nahajališča ob pridobitvi ter stroški priprave gradbišča (SRS 1.50 in SRS 1.51).

MRS 16 natančno definira kateri stroški niso del nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva (MRS 16.19):

- a) stroški odprtja novega obrata;
- b) stroški uvedbe novega proizvoda ali nove storitve (vključno s stroški oglaševanja in promocijskih akcij);
- c) stroški opravljanja dejavnosti na novi lokaciji ali za drugo vrsto odjemalcev (vključno s stroški usposabljanja osebja);
- d) stroški splošnih služb in drugi posredni stroški.

Nadalje MRS 16.20 določa, da se pripoznavanja stroškov v knjigovodski vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev preneha, ko je sredstvo na svojem mestu in v stanju, v katerem bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo. Poleg že prej omenjenih tudi naslednji stroški niso vključeni v knjigovodsko vrednost opredmetenega osnovnega sredstva:

- a) stroški, ki nastanejo, kadar je sredstvo sposobno delovati na predviden način, vendar še ni pričelo delovati, ali pa ne obratuje pri polni zmogljivosti;
- b) začetne izgube iz poslovanja, kot so tiste, ki nastanejo zaradi povečanja povpraševanja po proizvodih določenega sredstva;
- c) stroški delne ali popolne premestitve ali reorganizacije podjetja.

---

<sup>17</sup> ANG. IAS 19 – Employee Benefits.

SRS 1.10 dovoljuje, da podjetje v nabavno vrednost vključi tudi stroške izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo. To so dopuščali že SRS (2002), ki so bolj specifično navajali, da je v nabavno vrednost dovoljeno vključiti tudi obresti od posojil za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo. Stroški izposojanja za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva so v MSRP opredeljeni v standardu MRS 23 – Stroški izposojanja<sup>18</sup>. Normna rešitev zahteva, da se ti stroški pripoznajo kot odhodek za obresti v obdobju kreditiranja, razen če se usredstvi v skladu z dovoljeno drugačno rešitvijo. MRS 23.25 zahteva, da se stroški izposojanja prenehajo vključevati v nabavno vrednost takoj, ko so zaključene vse aktivnosti za pripravo sredstva za uporabo.

Stroški izposojanja, ki jih lahko podjetje usredstvi so tisti, ki jih lahko neposredno pripišemo nakupu, gradnji ali proizvodnji opredmetenega osnovnega sredstva v pripravi in bi se jim bilo mogoče izogniti, če se ne bi pojavile naložbe v zvezi s sredstvom v pripravi (MRS 23.11).

V nadaljevanju MRS 23 določi še :

- kateri stroški izposojanja se lahko usredstvi;
- začetek usredstvenja stroškov izposojanja;
- vzroke za začasno ustavitev usredstvenja stroškov izposojanja;
- vzroke za prenehanje usredstvenja stroškov izposojanja.

Še eno od pomembnih novosti v SRS (2006) prinaša SRS 1.11, ki narekuje, da v primeru, ko je nabavna vrednost sredstva velika, le-ta razporedi na njegove dele. Če imajo ti deli različne dobe koristnosti in/ali vzorce uporabe, pomembne v razmerju do celotne nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, se obravnava vsak posebej. Člen predstavlja korak bližje k MSRP, ki prav tako postavlja to zahtevo.

### ***5.3.2. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena z lastno izdelavo***

Nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki je zgrajeno ali izdelano v podjetju, v skladu z SRS 1.12 sestavljajo: stroški, ki jih povzroči njegova graditev ali izdelava, ter posredni stroški, ki jih je mogoče pripisati njegovi izgradnji ali izdelavi. V nabavno vrednost so lahko všteti tudi stroški izposojanja za njegovo izgradnjo ali izdelavo.

V MRS 16.22 pa je določeno le, da se nabavna vrednost v lastnem okviru izdelanega opredmetenega osnovnega sredstva določi z uporabo enakih načel kot pri kupljenem sredstvu. V kolikor podjetje pri običajnem poslovanju izdeluje podobna sredstva za prodajo, je nabavna vrednost sredstva navadno enaka stroškom gradnje sredstva, ki je namenjeno prodaji (več o

---

<sup>18</sup>Ang. IAS 23 – Borrowing costs.



tem MRS 2 – Zaloge<sup>19</sup>). Notranje dobičke je potrebno izločiti iz opredeljevanja takšne nabavne vrednosti.

### **5.3.3. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena z menjavo**

Nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki je pridobljeno z zamenjavo za kako drugo nedenarno sredstvo, se določi glede na pošteno vrednost pridobljenega sredstva. Izjema sta primera, ko menjalni posel nima trgovalne vsebine ali pa poštene vrednosti niti prejetega niti danega sredstva ni mogoče izmeriti. V kolikor prejeta sredstva ni mogoče ovrednotiti po pošteni vrednosti, se za nabavno vrednost pripozna knjigovodska vrednost danega sredstva (SRS 1.13).

Enake osnove pripoznavanja sredstva z menjalnim poslom določa tudi MRS 16.24. Nadalje standard narekuje, naj podjetje pripravi oceno o vplivu menjalnega posla na prihodnje finančne tokove in posledično tako ugotovi, ali ima ta posel trgovalno vrednost. Le-ta obstaja če (MRS 16.25):

- a) se ustroj (tveganje, trajanje in višina) finančnih tokov prejetega sredstva razlikujejo od ustroja finančnih tokov danega sredstva;
- b) se vrednost tistega dela poslovanja podjetja, na katerega je menjalni posel vplival, zaradi tega posla spremeni;
- c) je razlika v točkah (a) in (b) velika v primerjavi s pošteno vrednostjo izmenjanih poslov.

Po obeh standardih se novo sredstvo, pridobljeno z zamenjavo, ob nabavi ovrednoti po pošteni vrednosti. Po SRS 1.13 je to poštena vrednost *pridobljenega sredstva* oz knjigovodska vrednost *danega sredstva*. Če je podjetje zmožno zanesljivo izmeriti pošteno vrednost bodisi prejetega bodisi danega pa MRS 16.26 določa, da se za osnovo vzame poštena vrednost *danega sredstva*. Izjema se naredi, v kolikor je poštena vrednost prejetega sredstva razvidnejša.

Pri začetnem računovodskem merjenju opredmetenega osnovnega sredstva pridobljenega z zamenjavo, kljub drugačni opredelitvi nabavne vrednosti, med SRS (2006) in MSRP večjih razlik ni.

### **5.3.4. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena na podlagi najema**

Sredstva pridobljena s finančnim najemom so v SRS obravnavana skupaj z ostalimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi v SRS 1, medtem ko je najemom v MSRP namenjen

---

<sup>19</sup> Ang. IAS 2 – Inventories.

standard MRS 17 – Najemi. Obe zbirki standardov poznata finančni in poslovni najem. Prav tako pa so jima skupni so tudi kriteriji za razvrščanje najemov med poslovne in finančne. Poleg osnovnih kriterijev, ki so že omenjeni v poglavju 2.2 v tem diplomskem delu, pa SRS 1 in MRS 17 navajata dodatne znake okoliščin, ki posamič ali skupaj vodijo do uvrstitve najema med finančne najeme.

Ti so (SRS 1.57) :

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

MRS 17.12 pa še dodaja, da zgoraj navedeni znaki niso vedno odločilni. Če druge značilnosti jasno kažejo, da se pri najemu pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom, ne prenesejo, se najem označi kot poslovni najem.

#### 5.3.4.1. Finančni najem

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi finančnega najema, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev skupine, ki ji pripada. Nabavna vrednost je enaka pošteni vrednosti ali sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin; in sicer tisti, ki je manjša. Pri izračunu sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin je razobrestovalna (diskontna) obrestna mera z najemom povezana obrestna mera. Če je ni mogoče določiti, pa je to predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik (SRS 1.19). Na enak način se izračuna vrednost ob začetnem računovodskem merjenju opredmetenih osnovnih sredstev po MRS 17. Tako SRS kot MSRP zahtevata, da se osnovno sredstvo, vzeto v finančni najem, izkazuje ločeno od ostalih sredstev.

#### 5.3.4.2. Poslovni najem

Vsi najemi, ki niso finančni, so poslovni. Vendar v SRS (2006) nikjer ne zasledimo določil v zvezi s poslovnim najemom. V skladu z MRS 17 se poslovni najem pri najemodajalcu ne izkazuje med osnovnimi sredstvi. Najemnine se pripoznajo kot odhodek po enakomerni časovni metodi v celotni dobi najema, razen če kakšna druga podlaga bolj ustreza časovni razporeditvi uporabnikovih koristi<sup>20</sup>. Najemodajalec pa sredstvo, dano v poslovni najem, prikaže v svoji bilanci stanja v skladu z njihovo naravo

---

<sup>20</sup>Glej tudi SOP 15 – Poslovni najemi spodbudnine ( SIC 15- Operating leases –Incentives).

Med SRS (2006) in MSRP ni večjih vsebinskih razlik pri začetnem pripoznavanju opredmetenih osnovnih sredstev, ki so pridobljena na podlagi finančnega ali poslovnega najema. So pa MSRP mnogo bolj natančni, saj najemom namenjajo poseben standard. SRS (2006) tako uporabnike usmerjajo, naj se poslužujejo MSRP. In sicer, da se najemi v računovodskih izkazih najemnikov izkazujejo v skladu z MRS 17.20 do vključno MRS 17.35, v računovodskih izkazih najemodajalcev pa v skladu z MRS 17.36 do vključno MRS 17.56. Standard MRS 17 jasno opredeljuje vsebinska sklopa najemi v računovodskih izkazih najemnikov ter najemi v računovodskih izkazih najemodajalcev. Prav tako SRS predpisuje, da rešitve pri prodaji in povratnem najemu daje MRS 17.

### ***5.3.5. Opredmetena osnovna sredstva pridobljena z državno podporo***

Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo se izkazuje po nabavni vrednosti. Če ta ni znana, pa po pošteni vrednosti (SRS 1.13). Za znesek namensko prejetih sredstev podjetje oblikuje dolgoročne rezervacije. Namenjene so za pokrivanje stroškov amortizacije in se postopoma porabljajo s prenašanjem med poslovne prihodke (Hieng et al., 2002, str. 21).

MRS med osnovnimi sredstvi ne obravnavajo posebej brezplačne pridobitve. So pa pridobitve sredstev s pomočjo državnih sredstev obravnavane v MRS 20 – Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči<sup>21</sup>. Omenim naj samo, da MRS 20 dopušča dve metodi pri pridobitvi sredstev z državno podporo:

- prva metoda obravnava podporo kot odloženi prihodek, ki ga podjetje strogo dosledno in preudarno pripoznava kot prihodek v dobi koristnosti (MRS 20.26).
- Po drugi metodi se podpora odšteje od knjigovodske vrednosti sredstva. Podpora se pripozna kot prihodek v dobi koristnosti amortizirljivega sredstva, tako da zmanjšuje strošek amortizacije.

Obe metodi veljata kot sprejemljivi za predstavljanje s prihodki povezanih podpor. Za pravilno razumevanje računovodskih izkazov pa utegne biti potrebno, da se te vrste podpor posebej razkrijejo.

## **5.4. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev**

Amortizacija je pojem, ki ga SRS (2006) obravnavajo v posebnem standardu SRS 13-Stroški amortizacije, MSRP pa ga vključujejo kar v MRS 16 k opredmetenim osnovnim sredstvom.

---

<sup>21</sup> Ang IAS 20 – Accounting for Government grants and Disclosure of Government assistance.

Pri poslovnem procesu osnovna sredstva ne spreminjajo svoje pojavne oblike oziroma stvarno ne prehajajo v nastajajoče proizvode. Vendar kljub temu izgubljajo svojo vrednosti, kar moramo upoštevati v odhodkih podjetja. Nabavno vrednost osnovnih sredstev pa prenašamo med odhodke z amortizacijo (Hočevar, Iglčar, 1997, str. 89).

Lebas in Stolowy (2002, str. 254) amortizacijo opredelita kot proces alokacije stroškov dolgoročnega sredstva na racionalen in sistematičen način skozi njegovo življenjsko dobo z namenom, da bi dosegli usklajenost prihodkov in stroškov. Podobno opredeli stroške amortizacije tudi SRS 13.1. In sicer kot zneske nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke.

Z amortiziranjem želimo doseči dvoje (Pučko, Rozman, 1996, str. 95):

- zagotoviti enostavno reprodukcijo – vnovično nabavo ali zamenjavo obrabljenih delovnih sredstev;
- omogočiti stvarnejše ugotavljanje stroškovne cene poslovnih učinkov.

Predmet obračunavanja amortizacije so vsa amortizirljiva sredstva. To so sredstva, ki (SRS 13.26) :

- a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta;
- b) imajo omejeno dobo koristnosti;
- c) so namenjena uporabi pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

Med amortizirljiva sredstva ne sodijo naslednja opredmetena osnovna sredstva (Zupančič, 2003, str. 141):

- zemljišča in druga naravna bogastva;
- opredmetena osnovna sredstva do njihovega prenosa v uporabo;
- opredmetena osnovna sredstva kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega pomena;
- spodnji ustroj železniških prog, cest, letališč in podobnega;
- opredmetena osnovna sredstva trajno iz uporabe;
- druga opredmetena osnovna sredstva, katerih uporaba ni časovno določena.

MRS so glede amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev manj natančni in ne določajo lastnosti amortizirljivih sredstev.

Podjetje amortizirljivim opredmetenim osnovnim sredstvom v skladu s SRS 13.9 in MRS 16 samostojno določi amortizacijsko osnovo, metodo amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev ter letne amortizacijske stopnje.

### **5.4.1. Amortizacijska osnova**

Amortizacijska osnova je vrednost od katere se obračunava amortizacija. SRS 13.26 pojasnjuje, da je ta praviloma enaka amortizirljivemu znesku (pri enakomernem časovnem amortiziranju), lahko pa je tudi enaka vsakokratni neodpisani vrednosti amortizirljivega sredstva (pri padajočem časovnem amortiziranju).

Amortizirljivi znesek v skladu s SRS in MRS dobimo, ko nabavno vrednost, popravljeno pri prevrednotovanju sredstva, zmanjšamo za preostalo vrednost. Preostala vrednost je tržna vrednost izničnega osnovnega sredstva, zmanjšana za morebitne stroške pri njegovem izničenju. Ker pa je preostala vrednost osnovnega sredstva na začetku amortiziranja razmeroma težko določljiva, je največkrat ne ugotavljamo. Kot izhodišče tako upoštevamo zgolj nabavno vrednost osnovnega sredstva (Hočevar, Igličar, 1997, str. 89). Tudi SRS (2006) določajo, da se praviloma preostala vrednost upošteva le pri pomembnih postavkah, pri čemer se upoštevajo tudi stroški likvidacije opredmetenega osnovnega sredstva. MRS 16 znesek preostale vrednosti označujejo za pogosto nepomemben in kot tak, pri izračunu amortizacije nebitven.

Po MRS je preostala vrednost ocenjen znesek, ki bi ga podjetje v tistem trenutku prejelo za odtujitev sredstva, če bi bilo sredstvo v stanju, kot bo takrat, ko ga podjetje namerava odstraniti. Enako ta pojem definira tudi SRS 1.46. Ocenjeni znesek pa je potrebno še zmanjšati za pričakovane stroške odtujitve (MRS 16.6.). Novost v SRS (2006) predstavlja zahteva, da je potrebno preostalo vrednost preveriti najmanj na koncu vsakega poslovnega leta (SRS 1.18), kar je skladno z MRS 16.51.

MRS še dodatno ponujajo rešitev v primeru, ko preostala vrednost naraste do te mere, da je enaka ali višja od knjigovodske vrednosti sredstva. Takrat je znesek amortizacije sredstva enak nič, razen če njegova preostala vrednost kasneje pade pod knjigovodsko vrednost sredstva oziroma dokler ne pride do takega padca.

Tako SRS kot MRS določajo, da se amortizacija obračunava posamično, skupinsko pa lahko samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena. Amortizacija sestavnih delov opredmetenih sredstev se obravnava posebej. Sestavni deli opredmetenih osnovnih sredstev se za obračun amortizacije lahko razporedijo v skupine. Posebej se amortizira tudi preostanek sredstva, ki ga sestavljajo tisti deli, ki sami po sebi niso pomembni (SRS 13.30). Slednje predstavlja eno od sprememb v SRS (2006).

### 5.4.2. Doba koristnosti

Z začetkom amortiziranja se posameznim sredstvom določi doba koristnosti, v kateri jih bo pravna oseba predvidoma uporabljala. Doba koristnosti opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva pa je odvisna od (SRS 13.8):

- pričakovanega fizičnega izrabljanja;
- pričakovanega tehničnega staranja;
- pričakovanega gospodarskega staranja;
- pričakovanih zakonskih ter drugih omejitev uporabe.

Kot dobo koristnosti posameznega sredstva naj podjetje upošteva tisto izmed zgoraj naštetih, ki je najkrajša. MRS 16.56 še navaja dejavnike, ki pogosto povzročajo zmanjšanje gospodarskih koristi. Le-ti se od SRS razlikujejo v tem, da namesto pričakovanega gospodarskega staranja navajajo pričakovano fizično obrabo in staranje, ki sta odvisna od poslovnih dejavnikov<sup>22</sup>. Doba koristnosti sredstva je tako stvar presoje na podlagi izkušenj, ki jih ima podjetje s podobnimi sredstvi.

Opredmeteno osnovno sredstvo se prične amortizirati prvi dan naslednjega meseca, ko je razpoložljivo za uporabo (SRS 1.22). Za razliko od SRS, MRS določajo, da se amortizacija sredstva prične, ko je le-to razpoložljivo za uporabo. To pomeni, da je sredstvo na svojem mestu in v stanju, da bo lahko delovalo na način, ki ga je poslovodstvo predvidevalo.

Amortizacija se obračunava toliko časa, dokler se v celoti ne nadomesti vrednost, ki je osnova za obračun. Ko se enkrat ta vrednost nadomesti, se amortizacija preneha obračunavati, četudi se osnovno sredstvo še naprej uporablja za opravljanje dejavnosti (Zupančič, 2003, str. 141). Korak naprej k vsebinskemu poenotenju z MRS 16 predstavlja člen SRS 13.31. Slednji določa, da je amortizacijo potrebno obračunavati tudi, če se sredstvo ne uporablja več ali je izločeno iz uporabe, dokler ni v celoti amortizirano. Pri metodi proizvedenih enot oziroma funkcionalnem amortiziranju je znesek amortizacije lahko enak nič, ker ni proizvodnje.

Potrebno je omeniti še dobo koristnosti pri opredmetenih osnovnih sredstvih vzetih v finančni najem, kjer obe zbirki standardov zagovarjata enako stališče. V kolikor ni utemeljenega zagotovila, da bo najemnik prevzel lastništvo do konca trajanja finančnega najema, je treba takšno sredstvo povsem amortizirati bodisi med trajanjem finančnega najema bodisi v dobi njegove koristnosti. Upoštevamo tisto, ki je krajša.

Obe zbirki standardov navajata, da mora biti amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, danih v poslovni najem, usklajeno z amortizacijo drugih podobnih opredmetenih osnovnih sredstev.

---

<sup>22</sup> Poslovne dejavnike v tem primeru predstavljajo število izmen, v katerih se sredstvo uporablja, program popravil in vzdrževanja v podjetju ter vzdrževanje sredstva in skrb zanj, kadar se ne uporablja (MRS 16.56).

### 5.4.3. Amortizacijska metoda

Podjetje se na podlagi presoje okoliščin, ki bodo vplivale na dobo koristnosti osnovnega sredstva, kot so intenzivnost uporabe, delo v izmenah in podobno, odloči za primerno amortizacijsko metodo. SRS (2006) in MSRP dopuščajo samostojno odločitev za eno izmed naslednjih amortizacijskih metod (SRS 13.27):

- a) metoda enakomernega časovnega amortiziranja,
- b) metoda padajočega amortiziranja,
- c) metoda proizvedenih enot.

Prvi dve metodi obračunavata amortizacijo glede na čas trajanja uporabe osnovnega sredstva, temeljita pa na domnevi o prevladujoči vlogi staranja osnovnih sredstev v posameznih razlomkih časa. Metoda proizvedenih enot (uporabnostno oziroma funkcionalno amortiziranje) pa temelji na domnevi o prevladujoči vlogi fizične obrabe osnovnega sredstva, ki je neposredno odvisna od obsega njegove uporabe (Turk, Melavc, 2001, str. 149).

SRS (2002) so podjetjem omogočali še uporabo metode rastočega časovnega amortiziranja, kjer se stopnje v dobi koristnosti povečujejo. Ta metoda se je uporabljala pri osnovnih sredstvih, katerih zmogljivosti še niso bile zadosti izrabljene. Tako v SRS (2006) kot MSRP te metode uporabniki nimajo več na voljo.

Obe zbirki standardov zahtevata, da uporabljena metoda amortiziranja čimbolj odseva vzorec, po katerem naj bi se bodoče gospodarske koristi uporabljale v podjetju. Podjetje mora izbrano metodo amortiziranja dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Korak naprej k zblizevanju obeh zbirk standardov predstavlja zahteva, ki narekuje, da je potrebno uporabljeno metodo amortiziranja pregledati vsaj ob koncu vsakega poslovnega leta (SRS 13.10). Če se pričakovani vzorec uporabe bodočih gospodarskih koristi, utelešenih v sredstvu, bistveno spremeni, se mora metoda amortiziranja spremeniti tako, da bo ustrezala novemu vzorcu. Takšna sprememba se tako po SRS kot po MSRP<sup>23</sup> obravnava kot sprememba računovodske ocene.

V kolikor pa vzorca pojavljanja gospodarskih koristi iz opredmetenega osnovnega sredstva ni mogoče zanesljivo ugotoviti, SRS predpisuje uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja. MRS v tem primeru ne zahteva posebne metode amortiziranja.

Amortizacijske stopnje, ki so predpisane pri sestavljanju davčne prijave, niso podlaga za amortiziranje v knjigovodskih razvidih poslovnega izida (SRS 13.32). To je pomembno

---

<sup>23</sup>Sprememba računovodske ocene se obravnava v skladu z MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake. Ang. – IAS 8-Accounting policies, Changes in accounting estimates and errors.

omeniti saj je v Sloveniji v skladu z ZDDPO – 1<sup>24</sup> določeno, da se v davčne namene kot odhodek prizna zgolj znesek amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev na podlagi uporabe metode enakomernega časovnega amortiziranja in to v okviru predpisanih najvišjih letnih amortizacijskih stopenj. MRS takšnih pogojev ne določajo.

Prenovljeni SRS (2006) so odpravili precej razlik med SRS in MSRP. Pomembnejše spremembe predstavljajo predvsem ukinitve metode rastočega časovnega amortiziranja, obračunavanje amortizacije tudi če se sredstvo ne uporablja več ter amortizacija sestavnih delov opredmetenih osnovnih sredstev, ki se lahko obravnava posebej.

## **5.5. Prevrednotovanje opredmetenih osnovnih sredstev**

V tem poglavju diplomske naloge bom predstavila primerjavo prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev kot ga obravnavajo SRS ter MSRP. V SRS je to področje v celoti obravnavano v SRS 1, v MSRP pa je prevrednotovanju namenjen poseben standard MRS 36 – oslabitev sredstev<sup>25</sup>.

Vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev je za uporabnike računovodskih izkazov pomembno, saj predstavljajo opredmetena osnovna sredstva premoženje, ki bo v prihodnje podjetju na razpolago in lahko kaže nekatere pokazatelje bodoče likvidnosti in denarnih tokov (Schroeder, Clark, 1995, str. 307).

V točki 8. Uvoda v SRS (2006) so opisana splošna določila prevrednotovanja gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in razvidih. Tu je prevrednotovanje opredeljeno kot sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij.

V Uvodu v SRS (2006) lahko preberemo, da se prevrednotovanje zaradi razlik med knjigovodsko in pošteno vrednostjo, če podjetje uporablja model prevrednotovanja, opravi na koncu poslovnega leta ali med njim zaradi:

- a) povečanja knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotovanja na pošteno vrednost;
- b) zmanjšanja knjigovodske vrednosti na pošteno vrednost.

V prvem primeru govorimo o povečanju pričakovanih bodočih gospodarskih koristi iz sredstev, v drugem primeru pa o zmanjšanju pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi, ne da bi pri tem prišlo do njihove siceršnje spremembe zaradi pridobitve ali odtujitve naložbe.

Ena od novosti, ki jih prinašajo SRS (2006) je tudi ukinitve prevrednotenja, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih. Prevrednotovanje kapitala je bilo v

---

<sup>24</sup> Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (2004).

<sup>25</sup> Ang. IAS 36 – Impairment of Assets.



skladu s SRS (2002) potrebno, če se je v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja povečal za več kot 5,5%.

V nadaljevanju Uvoda v SRS (2006) je zapisano, da se cene spreminjajo zaradi posebnih in splošnih gospodarskih in družbenih vplivov. Med posebne vplive uvrščamo spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe. Oboje lahko povzroči pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen.

### ***5.5.1. Prevrednotovanje zaradi oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev***

Prevrednotenje sredstev zaradi njihove oslabitve je zahtevnejše kot prevrednotenje sredstev zaradi njihove okrepitve. Razlogov je več, najpomembnejši pa je, da prevrednotenje zaradi oslabitve praviloma vpliva na poslovni izid (Odar, 2002, str. 65).

Do oslabitve lahko pride pri vseh sredstvih ne glede na izbrani model izkazovanja sredstev. Če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost, je sredstvo oslabiljeno. Ko je potrebno zaradi tega zmanjšati njegovo knjigovodsko vrednost, se pojavi izguba zaradi oslabitve. Če se kako opredmeteno sredstvo prevrednoti, se mora prevrednotiti celotna skupina opredmetenih osnovnih sredstev, v katero spada (SRS 1.29). Enako zahtevo postavljajo tudi MSRP v členu MRS 16.36.

Podjetje mora za merjenje opredmetenega osnovnega sredstva po pripoznanju za svojo računovodsko usmeritev izbrati ali model nabavne vrednosti ali model prevrednotenja. Izbrano usmeritev mora nato dosledno uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev (SRS 1.24). Enaka modela vrednotenja po začetnem pripoznavanju navajajo tudi MSRP.

Pri **modelu nabavne vrednosti** se sredstvo v skladu s SRS (2006) in MSRP po pripoznanju razviduje po njegovi nabavni vrednosti, zmanjšani za amortizacijski popravek vrednosti in nabrano izgubo zaradi oslabitve.

V skladu z **modelom prevrednotenja** pa je sredstvo, ki se mu lahko poštena vrednost zanesljivo izmeri, potrebno izkazovati po prevrednoteni vrednosti, ki je enaka njegovi pošteni vrednosti na dan prevrednotenja, zmanjšana za vsak kasnejši amortizacijski popravek vrednosti in kasnejše nabrane izgube zaradi oslabitve. Prevrednotenje mora biti dovolj pogosto, da zagotavlja, da se knjigovodska vrednost ne razlikuje bistveno od tiste, ki bi se ugotovila z uporabo poštene vrednosti na dan bilance stanja (MRS 16.31).

SRS navajajo, da knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ne sme presežati njihove nadomestljive vrednosti, iz česar izhaja, da se sredstva morajo prevrednotovati zaradi oslabitve (SRS 1.33). Iz SRS (2002) to nedvoumno izhaja : »Opredmetena osnovna sredstva

se **morajo** zaradi oslabitve prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost».

MRS eksplicitno zahtevajo, da podjetje na datum vsakega poročanja oceni ali je kako znamenje, da utegne biti sredstvo oslabiljeno (MRS 36.9). Tudi prenovljeni SRS (2006) zahtevajo, da se na vsak datum poročanja oceni, ali obstajajo znamenja oslabitve sredstva ali denar ustvarjajoče enote.

#### 5.5.1.1. Nekateri pomembni pojmi v MRS 36

Besedilo standarda MRS 36 je precej zahtevno in za razumevanje vsebine je potrebno poznati nekatere pojme, brez katerih je težko slediti strokovnim pravilom. V nadaljevanju navajam pomembnejše pojme (povzeto po MRS 36.6).

*Knjigovodska vrednost* je znesek, s katerim se sredstvo pripozna po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve le-tega.

*Denar ustvarjajoča enota* je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali drugih skupin sredstev.

*Skupna sredstva* so sredstva razen dobrega imena, ki prispevajo k prihodnjim denarnim tokovom (vseh denar ustvarjajočih enot).

*Stroški odtujitve* so dodatni stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov financiranja ali davka iz dobička.

*Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje* je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva ali denar ustvarjajoče enote v preišljenem poslu med dobro obveščanima in voljnima strankama, zmanjšan za stroške odtujitve.

*Izguba zaradi oslabitve* je znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote presega njegovo nadomestljivo vrednost.

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

*Vrednost pri uporabi* je sedanja vrednost prihodnjih denarnih tokov, ki bodo izhajali iz sredstva ali denar ustvarjajoče enote.

Pri prebiranju SRS 1.46 prav tako zasledimo vse zgoraj naštete pojme razen skupnih sredstev, ki ga v diplomskem delu ne bom posebej obravnavala. Bralec z lahko poveže po vsebini posamezne pojme med SRS in MSRP.

#### 5.5.1.2. Znamenja, ki nakazujejo, da utegne biti sredstvo oslabiljeno.

Če obstajajo znamenja, da utegne biti kako sredstvo oslabiljeno, MSRP nadalje določajo, da mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost sredstva. SRS ne navaja posebej znakov, ki kažejo na oslabiljenost sredstva, zato se bom v tem podpoglavju oprla na MSRP. Pri ocenjevanju, ali utegne biti sredstvo oslabiljeno, podjetje upošteva dvoje vrst informacij. Z vidika kraja od koder jih dobimo ločimo notranje in zunanje vire informacij (Koželj, 2000, str. 182).

**Notranji viri informacij** so lahko naslednji:

- obstajajo zanesljivi dokazi o zastarelosti ali fizični poškodovanosti sredstva.
- Obstajajo določeni načrti ustavitve ali reorganizacije podjetja ali enote in se bodo določena sredstva mogoče zato manj uporabljala, morda bo prišlo do predčasnih potreb o odtujitvi takšnih sredstev, ali ko se bodo taka sredstva morda prenesla na drugo enoto.
- Obstajajo strokovne utemeljitve, poročila in druge ekspertize, ki dokazujejo, da bo uspešnost uporabe sredstva manjša od pričakovane in načrtovane.

Poleg navedenih notranjih virov informacij lahko podjetje kot dokaz uporabi tudi notranje poročanje, ki kaže da je ali da o gospodarska uspešnost sredstva manjša kot je pričakovano. Takšni dokazi so (MRS 36.14):

- denarni tokovi za pridobitev sredstva ali kasnejše potrebe po denarju za njegovo delovanje ali vzdrževanje so pomembno večji, kot je bilo prvotno načrtovano;
- dejanski čisti denarni tokovi ali poslovni izid iz poslovanja, ki priteka iz sredstva, so pomembno slabši, kot so bili načrtovani;
- pomembno zmanjšanje načrtovanih čistih denarnih tokov ali dobička iz poslovanja ali pomembno povečanje izgube, ki pritekajo iz sredstva;
- izgube iz poslovanja ali čisti denarni odtoki sredstva, če se zneski za obravnavano obdobje združijo z načrtovanimi zneski za prihodnost.

**Zunanji viri informacij** pa bi lahko bili (Koželj, 2000, str. 182):

- v obdobju se je tržna vrednost obravnavanega sredstva veliko bolj zmanjšala kot je bilo načrtovano in pričakovano.
- V obdobju so se pojavile ali se utegnejo pojaviti pomembne tehnološke, tržne, gospodarske, pravne ali druge spremembe.

- V obdobju so se povečale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb. Ta povečanja pa bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti pri uporabi in bodo pomembno zmanjšala nadomestljivo vrednost sredstva.
- Knjigovodska vrednost čistih sredstev podjetja je večja od njegovega tržnega usredstvovanja.

Seveda pa zgoraj naveden seznam ni popoln. Pri ugotavljanju znamenj o morebitni oslabitvi sredstva lahko podjetje prepozna tudi druga znamenja, da utegne biti sredstvo oslajljeno, in tudi ta zahtevajo, da ugotovi nadomestljivo vrednost sredstva (MRS 36.13). Pomembno pa je, da so tako notranje kot zunanje informacije iz okolja pravočasne, saj s tem preprečujemo v duhu MRS 36 prenapihnjeno vrednost obravnavanih sredstev, izkazanih v bilanci stanja (Koželj, 2000, str. 183).

Na podlagi doslej povedanega lahko povzamemo naslednje:

- obe zbirki standardov zahtevata, da podjetje na vsak datum bilance oceni, ali obstajajo znamenja da je kakšno sredstvo oslajljeno. Če ta znamenja obstajajo, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost.
- MRS 36 še dodatno navaja zunanje in notranje vire informacij, na podlagi katerih podjetje lahko presodi ali je sredstvo oslajljeno.

#### 5.5.1.3. Ugotavljanje pošteno vrednosti zmanjšane za stroške prodaje

Kot je že bilo omenjeno, je nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote tako v prenovljenih SRS (2006) kot v MRS 36 enaka njegovi pošteni vrednosti zmanjšani za stroške prodaje, ali njegove vrednosti pri uporabi. V SRS (2002) je bila nadomestljiva vrednost opredeljena kot vrednost opredmetenega sredstva, ki se lahko nadomesti z zneski amortizacije med njegovo uporabo ali s čisto iztržljivo vrednostjo ob njegovi prodaji.

MRS 36 kot najboljši dokaz za pošteno vrednost sredstva, zmanjšano za stroške prodaje, navajajo ceno po obvezujoči pogodbi o prodaji pri premišljenem poslu. Ceno je potrebno popraviti za dodatne stroške, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva (MRS 36.25). V kolikor pa obvezujoča pogodba ne obstaja, temveč se sredstvo prodaja na delujočem trgu, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje enaka tržni ceni sredstva, zmanjšani za stroške odtujitve. Če ni delujočega trga za obravnavana sredstva, je poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, zasnovana na najboljši razpoložljivi informaciji o znesku, ki bi ga podjetje lahko dobilo na dan bilance stanja iz odtujitve sredstva v premišljenem poslu med dobro obveščanima in voljnima strankama (MRS 36.27).

#### 5.5.1.4. Ugotavljanje vrednosti pri uporabi

Drugi način ugotavljanja nadomestljive vrednosti je s pomočjo vrednosti v uporabi. Pri tem se upošteva ocena prihodnjih denarnih pritokov in odtokov, ki izhajajo iz nadaljnje uporabe sredstva in njegove odtujitve. Koželj vidi logiko te metode v tem, da se bo sredstvo, ki se še naprej uporablja, v bližnji prihodnosti odtujilo, zanj pa podjetje meri nadomestljivo vrednost po čisti prodajni ceni. Le-ta pa naj bi bila enaka vrednosti sredstva pri uporabi (Koželj, 2001, str. 336).

Ocenjevanje vrednosti pri uporabi obsega dva koraka, ki sta identično določena tako v SRS 1.33 kot MRS 36.31:

- a) ocenjevanje prejemkov in izdatkov<sup>26</sup>, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in njegove končne odtujitve, ter
- b) uporabo ustrezne razobrestovalne (diskontne) mere pri teh prihodnjih denarnih tokovih.

MRS 36 v nadaljevanju obširno opredeljuje podlago za merjenje prihodnjih denarnih tokov, sestavljanje ocen prihodnjih denarnih tokov, ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov v tuji valuti ter diskontno mero. SRS (2006) teh obrazložitev ne ponujajo, zato bodo slovenska podjetja verjetno iskala odgovore na kompleksnejša vprašanja v MSRP. V nadaljevanju bom zato na kratko predstavila ocenjevanje vrednosti v uporabi.

#### **Ocenjevanje prihodnjih denarnih tokov**

Pri tem načinu merjenja je nadomestljiva vrednost sredstva enaka diskontirani vrednosti denarnih tokov od prodaje sredstva. Pri merjenju vrednosti pri uporabi pa mora podjetje poskrbeti za naslednje (MRS 36.33):

- zasnovati projekcije denarnih tokov na razumnih in sprejemljivih predpostavkah, ki predstavljajo najboljšo poslovodsko oceno spleta gospodarskih okoliščin, ki bodo obstajale v preostali dobi koristnosti sredstva. Pri tem je potrebno večji pomen pripisati zunanjim dokazom.
- Projekcije finančnih tokov morajo biti zasnovane na zadnjih predračunih/napovedih, ki jih je sprejelo ravnateljstvo; projekcije, ki so zasnovane na teh predračunih/napovedih, morajo veljati za največ pet let, razen če je daljše obdobje upravičeno.
- Projekcije denarnih tokov za daljše obdobje, kot ga pokrivajo zadnji predračuni/napovedi, morajo biti ocenjene z ekstrapoliranjem projekcij z uporabo ustaljenega ali padajočega odstotka, razen če je upravičen rastoči odstotek.

---

<sup>26</sup> MRS 36.31 namesto prejemkov in izdatkov navaja pritoke in odtoke.

Nadalje MRS 36.39 navaja, da je ocena prihodnjih denarnih tokov sestavljena iz:

- a) projekcije denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva;
- b) projekcije denarnih tokov, ki so nujni za ustvarjanje denarnih pritokov iz nadaljnje uporabe sredstva;
- c) morebitnih čistih denarnih tokov, ki bodo pridobljeni ob odtujitvi sredstva na koncu njegove dobe koristnosti.

Pri določanju prihodnjih denarnih tokov pa ne smejo biti upoštevani denarni tokovi, ki bi bili posledica prihodnjih reorganizacij podjetja oziroma njegovih enot ali prihodnjih naložb v osnovna sredstva, ki bodo izboljšale ali povečale prvotno ocenjeno normalno učinkovitost sredstva (MRS 36.44). Prav tako ocene prihodnjih denarnih tokov ne vključujejo denarnih pritokov ali odtokov iz financiranja ali prejemkov ali izdatkom v zvezi z davkom iz dobička (MRS 36.50).

### **Diskontna mera**

Kaj je v takih primerih diskontna mera? Naj bi predstavljala donos, ki ga podjetje zahteva od takega sredstva oziroma takšnih sredstev. Ta donos pa naj bi bil enak tistemu, ki bi ga podjetje doseglo, kadar bi se odločilo za naložbo, ki bi ustvarjala enake denarne tokove v enakih zneskih in enakem časovnem obdobju ob enakih pogojih in tveganjih. Diskontna mera naj bi tako izražala zahtevano stopnjo donosa, njena velikost pa naj ne bi bila odvisna od načina financiranja obravnavanega podjetja, pa tudi ne od načina, s pomočjo katerega je bila financirana naložba v obravnavano sredstvo (Koželj, 2000, str. 183).

Pri določanju diskontne mere utegnejo imeti podjetja največ preglavic. Kot nadalje navaja Koželj, mora biti diskontna mera taka, da je očiščena vseh učinkov sprememb cen. Projicirani denarni tokovi morajo biti namreč brez inflacijskih gibanj. Z inflacijskimi gibanji pa niso mišljena le tista povzročena v Sloveniji, ampak tudi tečajna nihanja. Mnoga podjetja namreč kupujejo sredstva na tujih trgih in so takšna sredstva podvržena raznim tečajnim nihanjem. Tudi takšna tečajna nihanja je potrebno pri izračunavanju diskontne mere in denarnih tokov izključiti.

Ker je postopek izbire ustrezne diskonte stopnje precej zapleten daje MRS 36 v prilogi A dodatna pojasnila in primer izračuna.

Podjetju ni nujno ugotoviti tako poštene vrednosti sredstva, zmanjšane za stroške prodaje, kot tudi njegove vrednosti v uporabi. Če kateri od teh zneskov presega knjigovodsko vrednost sredstva, potem sredstvo ni oslabiljeno in drugega zneska ni potrebno oceniti (MRS 36.19).

#### 5.5.1.5. Pripoznavanje in merjenje izgube pri oslabitvi

Tako SRS kot MRS določata, da se **samo** v primeru, ko je nadomestljiva vrednost opredmetenega osnovnega sredstva manjša od njegove knjigovodske vrednosti, slednja zmanjša na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno zmanjšanje je izguba zaradi oslabitve. Ko je znesek oslabitve enkrat ugotovljen, ga je seveda potrebno na ustrezen računovodski način obravnavati.

Izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. V primeru uporabe modela prevrednotenja, pa izguba zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva bremeni neposredno vsak presežek iz prevrednotenja, preden se razlika pripozna v izkazu poslovnega izida. SRS (2006) že v uvodu opredelijo, da se izguba zaradi oslabitve pojavi med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki oziroma prevrednotovalnimi finančnimi odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavi presežek iz prevrednotenja, ki omogoča njeno poravnavo. Tudi MRS 36.60 določa kot izjemo zgolj primer, ko je sredstvo izkazano po prevrednotenem znesku na podlagi drugega standarda (na primer po metodi prevrednotenja po MRS 16 – Opredmetena osnovna sredstva).

MRS še nadalje dodajajo, da je potrebno v prihodnjih obdobjih tako prilagoditi amortiziranje, da se popravljena knjigovodska vrednost sredstev, zmanjšana za morebitno preostalo vrednost, preišljeno razporeja v preostali dobi koristnosti (MRS 36.63). Tudi SRS 13.18 omenja, da se prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev izraža v spremenjeni amortizacijski osnovi praviloma v naslednjem obdobju. To je na praktičnem primeru razvidno tudi v članku Ponazoritve knjiženj najpogostejših in bolj zapletenih poslovnih dogodkov (Hieng et al. 2002, str. 37), kjer je amortizacija obračunana na podlagi nove amortizacijske osnove (po slabitvi).

#### 5.5.1.6. Denar ustvarjajoče enote

Kot že omenjeno je denar ustvarjajoča enota najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarja denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev.

SRS (2006) pojem denar ustvarjajoče enote poznajo, vendar nas v SRS 1.55 glede prepoznavanja denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada opredmeteno osnovno sredstvo, ugotavljanja njene nadomestljive vrednosti in dobrega imena ter pripoznavanja njenih izgub zaradi oslabitve usmerja na MRS 36. V diplomskem delu ne bom obravnavala posebej, pripoznavanja ter prevrednotovanja denar ustvarjajoče enote saj bi bilo to preobsežno.

Kaj je pravzaprav denar ustvarjajoča enota? Za bolj jasno obrazložitev povzemam zgled po MRS 36.67.

Rudarsko podjetje ima zasebno železnico za prevažanje v rudniku. Zasebna železnica se lahko proda zgolj po vrednosti odpadkov in ne ustvarja denarnih pritokov, ki bi bili v veliki meri odvisni od denarnih pritokov iz drugih sredstev rudnika. Nadomestljive vrednosti železnice ni mogoče oceniti, ker njene vrednosti pri uporabi ni mogoče ugotoviti in je verjetno drugačna od vrednosti odpadkov. Zato podjetje oceni nadomestljivo vrednost denar ustvarjajoče enote, ki ji pripada zasebna železnica, to je rudnika kot celote.

### ***5.5.2. Prevrednotovanje zaradi okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev***

Uvod v SRS (2006) v nadaljevanju opredeli primere, kdaj se poveča knjigovodska vrednost zaradi prevrednotenja na pošteno vrednost. To se lahko izvede ob predpostavki, da obstajajo utemeljeni podatki, ki omogočajo povečanje vrednosti naslednjih sredstev:

- zemljišč,
- zgradb,
- opreme,
- naložbenih nepremičnin,
- neopredmetenih sredstev,
- finančnih sredstev.

V Osnutku sprememb in dopolnitev SRS (2002) zasledimo predlog za spremembo člena SRS 1.26, :« Opredmetena osnovna sredstva se zaradi okrepitve lahko prevrednotujejo, če njihova dokazana poštena vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost» (Turk et al., 2005, str. 70). Iz predlaganega nedvoumno sledi, da se opredmetena osnovna sredstva lahko prevrednotujejo zaradi okrepitve. Vendar pa v tiskani izdaji SRS (2006) tega člena več ne zasledimo, kar utegne v dvom postaviti uporabnike.

Tudi MRS 16 dovoljujejo v primerih, ko je pri kakšnem opredmetenem osnovnem sredstvu ugotovljena poštena vrednost večja od knjigovodske, da se izvede okrepitev.

Če se knjigovodska vrednost sredstva poveča zaradi prevrednotenja, se povečanje prizna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. Povečanje iz prevrednotenja se pripozna v poslovnem izidu, če in kolikor odpravi zmanjšanje iz prevrednotenja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu.

Presežek iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, ki je sestavni del kapitala, se prenese na preneseni poslovni izid, ko je pripoznanje sredstva odpravljeno. Lahko se prenese celotni presežek, ko je sredstvo izločeno iz uporabe ali odtujeno. Del presežka se lahko prenese tudi, ko podjetje sredstvo uporablja. V takšnem primeru je preneseni del presežka



razlika med amortizacijo na podlagi prevrednotene nabavne vrednosti sredstva in amortizacijo na podlagi njegove izvirne nabavne vrednosti. Prenos iz presežka iz prevrednotovanja v preneseni poslovni izid se ne opravi v izkazu poslovnega izida (SRS 1.32). Enako možnost pri okrepitvi ponuja tudi MRS 16.41.

SRS (2006) in MSRP sta poenotena na področju okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev. Pripomnila pa bi, da sta obe dve zbirki standardov precej skopi s pojasnili na tem področju.

### **5.5.3. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve**

Cene sredstev na trgu se nenehno spreminjajo, poleg tega pa tudi nenehni tehnični napredek sili proizvajalce k večji produktivnosti in posledično k nižanju cen izdelkov. Gospodarsko dogajanje se iz obdobja do obdobja spreminja, zato se lahko zgodi, da bo podjetje eno leto vrednost kakšnega od sredstev ustrezno zmanjšalo, spet drugo leto pa bo potrebno izvedeno oslabitev preteklega leta razveljaviti (Koželj, 2001, str. 345).

Tako po SRS kot MSRP je slabitev obvezna, ni pa dokončna. V določenem obdobju je morda prišlo do tega, da izgube zaradi slabitve takšnega sredstva, pripoznane v prejšnjih letih ni več, ali pa se je zmanjšala. MRS 36.110 zahteva, da podjetje na dan vsakega poročanja oceni, ali je kako znamenje, da izgube zaradi oslabitve sredstva, morda ni več ali da se je zmanjšala. Če je kakršnokoli takšno znamenje, mora podjetje oceniti nadomestljivo vrednost tega sredstva. Pri odločanju, ali je potrebno razveljaviti izgubo zaradi oslabitve, pripoznane v prejšnjih obdobjih, podjetje v skladu z MRS 36.111 upošteva znamenja iz notranjih in zunanjih virov.

Znamenja iz zunanjih virov informacij:

- v obdobju se je tržna vrednost sredstva pomembno povečala.
- V obdobju so se pojavile ali se bodo v bližnji prihodnosti pojavile pomembne spremembe v tehnološkem, tržnem, gospodarskem ali pravnem okolju, v katerem deluje podjetje, ali na trgu, ki mu je sredstvo namenjeno, z ugodnim vplivom na podjetje.
- V obdobju so se zmanjšale tržne obrestne mere ali druge tržne mere donosnosti naložb. Ta zmanjšanja bodo verjetno vplivala na diskontno mero, uporabljeno pri izračunu vrednosti v uporabi, in bistveno povečala nadomestljivo vrednost.

Znamenja iz notranjih virov informacij:

- v obdobju so se pojavile ali se v bližnji prihodnosti pričakujejo pomembne spremembe obsega ali načina sedanje ali pričakovane uporabe sredstva z ugodnim vplivom na podjetje.
- Iz notranjega poročanja so na voljo dokazi, ki kažejo, da je ali bo gospodarska storilnost sredstva večja, kot je bilo pričakovano.

MRS 36 posebej obravnava odpravo izgube zaradi oslabitve posameznega sredstva, denar ustvarjajoče enote ter dobrega imena. Na tem mestu bom predstavila samo splošne zahteve, ki jih postavlja standard.

SRS 1.34 narekuje, da je izgubo zaradi oslabitve, pripoznano pri opredmetenem osnovnem sredstvu v prejšnjih obdobjih, potrebno razveljaviti, kadar in zgolj kadar se je spremenila ocena, uporabljena za ugotovitev nadomestljive vrednosti sredstva, potem ko je bila pripoznana zadnja izguba zaradi oslabitve. V takšnem primeru je potrebno knjigovodsko vrednost sredstva povečati na njegovo nadomestljivo vrednost. Takšno povečanje je razveljavitev izgube zaradi oslabitve. Pravkar navedeni člen SRS je po vsebini enak MRS 36.114, ki prav tako zahteva povečanje knjigovodske vrednosti sredstva na njegovo nadomestljivo vrednost. SRS (2002) so prej dajali uporabnikom možnost, da opredmetena osnovna sredstva zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotujejo, ni pa to bilo obvezno.

Pri razveljavitvi izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva pa povečana knjigovodska vrednost ne sme presegati knjigovodske vrednosti, ki bi bila ugotovljena (po odštetju amortizacijskega popravka vrednosti), če pri njem v prejšnjih letih ne bi bila pripoznana izguba zaradi oslabitve, razen če je takšno povečanje posledica prevrednotenja. Tudi ta določba je vsebinsko enako predstavljena tako v SRS 1.34 kot v MRS 36.117.

Razveljavitev izgube zaradi oslabitve opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu nabavne vrednosti, se pripozna v izkazu poslovnega izida. Če pa podjetje uporablja model prevrednotenja, se razveljavitev izgube zaradi oslabitve pripiše neposredno presežku iz prevrednotenja. Če je bila izguba zaradi oslabitve istega prevrednotenega sredstva pripoznana v izkazu poslovnega izida, je treba razveljavitev takšne izgube zaradi oslabitve prav tako pripoznati v izkazu poslovnega izida.

Podpoglavje lahko strnemo z zaključkom, da tudi na področju razveljavitve izgube zaradi oslabitve med SRS (2006) in MSRP ni večjih razlik, dajejo pa tudi tokrat MSRP uporabnikom podrobnejša pojasnila k posameznim členom.

## **5.6. Razkrivanje opredmetenih osnovnih sredstev**

V tem poglavju bom predstavila obvezna razkritja po SRS (2006) in MSRP (2005) na področju opredmetenih osnovnih sredstev. Poskušala pa bom poiskati tudi razlike med obema zbirkama standardov.

Pojem razkritje v najširšem pomenu obsega prikaz katerekoli informacije v podjetju. Torej so vključene vse informacije iz letnih poročil, objav v tisku in drugih virov. Računovodska stroka pa opredeljuje razkritja v ožjem pomenu: gre za informacije razkrite v letnih poročilih, razen tistih, ki se razkrijejo v temeljnih računovodskih izkazih – bilanci stanja, izkazu

poslovnega izida, izkazu finančnega izida in izkazu gibanja kapitala. Za vse pravne osebe so v 65. členu ZGD določena obvezna razkritja. Pravne osebe, katerih računovodski izkazi morajo biti revidirani<sup>27</sup>, pa morajo poleg obveznih razkritij iz ZGD upoštevati tudi standarde ter razkriti še dodatne informacije in podatke (Odar, 2006, str. 11). V standardih pa sta se obseg in pomen obveznih razkritij bistveno povečala, zato morajo družbe temu vprašanju nameniti precej pozornosti.

Podjetje mora za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev navesti vsaj naslednja razkritja (SRS 1.42):

- a) podlage za merjenje, uporabljene pri ugotavljanju prevrednotene nabavne vrednosti;
- b) nabavna vrednost oziroma prevrednotena nabavna vrednost, nabran amortizacijski popravek vrednosti ter nabrana izguba zaradi oslabitve na začetku in koncu obračunskega obdobja;
- c) sprememba knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja).

Pri vsaki večji skupini amortizirljivih sredstev se razkrivajo (SRS 13.25):

- a) podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizirljiva sredstva ;
- b) uporabljene metodo amortiziranja;
- c) upoštevane dobe koristnosti in amortizacijske stopnje;
- d) kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njim povezan popravek vrednosti.

MRS 16.73 zgoraj navedenim zahtevam po razkritjih dodaja še preračun knjigovodske vrednosti na začetku in koncu obdobja, ki kaže :

- pridobitve s poslovnim združevanjem;
- čisto tečajno razliko, ki izhaja iz prevedbe računovodskih izkazov iz funkcijske tuje valute v drugo predstavitevno valuto, vključno s prevedbo poslovanja v tujini v predstavitevno valuto poročajočega podjetja;
- natančneje določa katera razkritja so potrebna v zvezi z prevrednotovanjem:
  - morebitna povečanja ali zmanjšanja, ki izhajajo iz prevrednotenij po 31., 39. in 40.členu MRS 16 ter iz izgub zaradi oslabitve, pripoznanih ali odpravljenih neposredno v kapitalu po MRS 36;
  - izgube zaradi oslabitve, pripoznane v poslovnem izidu v skladu z MRS 36;
  - izgube zaradi oslabitve, odpravljene v poslovnem izidu v skladu z MRS 36.
- druge spremembe.

---

<sup>27</sup> 54. člen Zakona o gospodarskih družbah določa, da morajo biti revidirana letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb, majhnih kapitalskih družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi ter konsolidirana letna poročila.

SRS 1.43 in MRS 16.74 sta si enotna, da mora podjetje v računovodskih izkazih razkriti:

- a) obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove;
- b) računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva;
- c) znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev;
- d) znesek finančnih obvez za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev.

Dodatno mora podjetje v skladu z MRS 16.74 razkriti še višino nadomestil iz poslovnega izida, plačanih s strani tretjih strank za opredmetena osnovna sredstva, ki so bila oslabljena izgubljena ali opuščena.

Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po modelu prevrednotenja, se razkrivajo (SRS 1.44):

- a) podlaga uporabljena pri prevrednotovanju;
- b) datum predzadnjega prevrednotenja;
- c) sodelovanje pooblaščenega ocenjevalca vrednosti;
- d) knjigovodska vrednost, ki bi bila pripoznana, če bi se prevrednoteno sredstvo izkazovalo po modelu nabavne vrednosti.;
- e) s 1.1.2006 pa morajo tudi podjetja, ki poročajo po SRS razkriti dan, na katerega je bilo opravljeno prevrednotenje.

Kot pri večini ostalih določil glede razkritij je tudi ta MRS bolj natančen kot SRS 1. Dodatno zahteva, da podjetje razkrije, kako so se poštene vrednosti sredstev merile: ali neposredno na podlagi danih cen na delujočem trgu ali nedavnih tržnih poslov pod normalnimi pogoji, ki veljajo za premišljene posle, ali pa določile z uporabo drugih metod vrednotenja. Nenazadnje pa mora podjetje razkriti tudi presežek iz prevrednotenja, ki kaže spremembo v obdobju, prav tako pa vsako omejitev razdelitev salda delničarjem.

Omenim naj še, da obe zbirki standardov omenjata, da se v pojasnilih posebej razkrijejo sredstva, pridobljena s finančnim najemom.

Za uporabnike računovodskih izkazov pa bi lahko bile koristne tudi te informacije (Good group, 2005, str. 120):

- knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki začasno niso v uporabi, kosmata knjigovodska vrednost<sup>28</sup> vsakega v celoti amortiziranega opredmetenega osnovnega sredstva, ki se še uporablja.

---

<sup>28</sup> Ang. Gross carrying amount – besedo slovenska izdaja MSRP predstavlja kot kosmata knjigovodska vrednost. V SRS(2006) razumem, da najdemo prevod nabavna oziroma prevrednotena nabavna vrednost, ki je razložena kot zaradi prevrednotenja spremenjena nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se meri po modelu prevrednotenja.

- Knjigovodska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila izločena iz uporabe in so na razpolago,
- Če se uporablja model nabavne vrednosti, poštena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, če je ta bistveno drugačna od knjigovodske vrednosti.

Omenjena razkritja niso obvezna, jih pa mednarodni standardi podjetjem priporočajo. Na podlagi zgoraj navedenega je razvidno, da si SRS (2006) ne nasprotujejo z MSRP na področju razkritij. Potrebno je pa omeniti, da so MSRP pri tem precej bolj podrobni. Sklepam, da je eden od razlogov tudi sam namen standardov. MSRP so namenjeni izključno zunanjim uporabnikom, v osnovi pa so bili zasnovani za skupine mednarodnih podjetij. Le-ta v precej primerih kotirajo na borzah in se že zaradi tega posledično zavezuje k precej podrobnejemu razkrivanju.

## 6. SKLEP

S sprejetjem SRS (2006) je Slovenija zgled drugim državam, saj ob doslednem upoštevanju izhodišč MSRP te teoretično in smiselno nadgrajuje, še posebej s prilagoditvami za male in srednje družbe, ki so tipične za slovensko gospodarstvo. Tako SRS na dokaj enostaven, vendar teoretično neoporečen način predpisujejo temeljna pravila računovodenja, na podlagi katerih morajo družbe sestavljati svoje računovodske izkaze, zapiše Odar novim SRS (2006) na pot (SRS, 2006).

SRS (2006) in MSRP sta skladna glede pripoznavanja opredmetenih osnovnih sredstev. Tudi pri začetnem merjenju opredmetenih osnovnih sredstev opazimo poenotenje obeh zbirk standardov, saj SRS (2006) prinaša novosti glede stroškov, ki jih podjetje lahko vključi v nabavno vrednost.

Obravnavanje amortizacije je v SRS (2006) usklajeno z MSRP, saj SRS z 1.1.2006 ne omogočajo več metode rastočega časovnega amortiziranja, hkrati pa uporabnikom omogoča, da sestavne dele opredmetenih osnovnih sredstev amortizirajo posamično.

Oslabitev sredstev je v MSRP opisana veliko bolj podrobno, podani pa so tudi praktični primeri. Prav tako so natančno pojasnjeni pojmi, ki so v SRS(2006) samo omenjeni, tako da si bodo računovodje lahko opirali na MSRP. Kljub temu pa se vsebinsko gledano določila med zbirkama standardov na področju prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev ne razlikujeta bistveno.

MSRP so namenjeni zunanjim uporabnikom ter konsolidiranim računovodskim izkazom. Posledično tako zahtevajo bolj obširna razkritja predvsem na področju prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev, ki se kaže v poslovnem izidu.

Menim, da so prenovljeni SRS sodobno zasnovani ter usklajeni z najsodobnejšimi teoretičnimi spoznanji in dosežki. Tako bodo podjetjem olajšali uporabo ter prehod na MSRP podjetjem, ki so k temu zavezana.

Novi, prenovljeni SRS predstavljajo korak naprej k poenotenju z MSRP, saj zahtevajo, da so računovodski razvidi še natančnejši od dosedanjih. Računovodje bodo morali več časa nameniti analizi in spremljanju opredmetenih osnovnih sredstev. Pri ugotavljanju poštene vrednosti pa si bodo podjetja morala pomagati tudi z ustreznimi strokovnjaki (npr. ocenjevalci vrednosti). Ugotavljanje nadomestljive vrednosti bo od podjetjem sicer zahtevalo dodatne resurse in stroške, bo pa prineslo bolj realno sliko vrednosti sredstev podjetja.

## LITERATURA

1. Good group (international) limited. Interno gradivo. London : Ernst & Young Global Limited, 2005. 120 str.
2. Hieng Romana et al.: Ponazoritve knjiženj najpogostejših in bolj zapletenih poslovnih dogodkov. IKS, Ljubljana, 29(2002), 1/2, str. 7-257.
3. Hieng Romana et al: Bilanca stanja. IKS, Ljubljana, 33(2006), 1/2, str. 22-72.
4. Hočevar, Igličar: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
5. International Financial Reporting Standards (IFRSs™)2004 including International accounting standards (IASs™) and Interpretations as at 31st March 2004, The full text of all international Financial Reporting Standards extant at 31 March 2004, International Accounting Standards Board®, 2004.
6. Koželj Stanko: Oslabitev sredstev po mednarodnem računovodskem standardu 36. 32. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 177-192.
7. Koželj Stanko: Vprašanja okrepitve in oslabitve sredstev. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 333-347.
8. Needles Belverd E.: Financial Accounting. 4. izdaja. Boston : Houghton Mifflin Company, 1992. 853 str.
9. Needles Belverd E., Powers Marian: Financial Accounting. Boston : Houghton Mifflin Company, 1998. 819 str.
10. Marjan Odar: Prenova slovenskih računovodskih standardov. 32. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 377-392.
11. Odar Marjan: Problemi povezani z vrednotenjem sredstev po SRS, in nekatere možne rešitve. Revizor. Ljubljana, 13(2002), 12, str. 49-71.
12. Odar Marjan: Spremembe 4. in 7. direktive Evropske unije, obvezna uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 12, str. 51-62.
13. Odar Marjan: Računovodsko poročanja za 2005. IKS, Ljubljana, 33(2006), 1/2, str. 7-20.
14. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 328 str.
15. Schroeder Richard G., Clark Myrtle: Accounting Theory. New York : John Wiley & Sony Inc., 1995. 827 str.
16. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev. 2001. 357 str.
17. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 273 str.
18. Stolowy Hervé, Lebas J.Michel: Corporate Financial reporting. London : Thomson Learning, 2002. 636 str.
19. Strašek Koklič Andreja: Računovodstvo poštene vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 84 str.

20. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
21. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 2001. 547 str.
22. Turk Ivan et al.: Spremembe in dopolnitve slovenskih računovodskih standardov. Revizor, Ljubljana, 16(2005), 7/8, str. 58 – 194.
23. Vezjak Blanka: Primerjava SRS 2001 in MSRP 2004 – Uvod v SRS in oblike računovodskih izkazov. Revizor, Ljubljana, 15(2004b), 12, str. 28-46.
24. Vezjak Blanka: Temeljna značilnosti mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Revizor, Ljubljana, 15(2004a), 2, str. 96- 117.
25. Vezjak Blanka: Uporaba mednarodnih standardov računovodskega poročanja. IKS, Ljubljana, 31(2004), 9, str. 9-29.
26. Vezjak Blanka: S priključitvijo Evropski uniji tudi v Sloveniji obvezni mednarodni računovodski standardi. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 11, str. 30-57.
27. Zupančič Vera: Končni obračun amortizacije osnovnih sredstev. IKS, Ljubljana, 30(2003), 1/2, str. 140-145.
28. Weygandt Jerry J., Kieso Donald E.: Financial accounting. New York : John Wiley & Sons, Inc.,1995. 681 str.

## **VIRI**

1. Kodeks računovodskih načel. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo. 24 str. [<http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti>], 1998
2. Accounting standards for SME's [URL: <http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm>], 14.4.2006.
3. Uredba komisije (ES) št. 2238/2004 (Uradni list Evropske unije, št. L 394/1) [URL:[http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/sl/oj/2004/l\\_394/l\\_39420041231sl00010175.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/sl/oj/2004/l_394/l_39420041231sl00010175.pdf) ], 15.5.2006
4. Global Accounting and auditing information tool-Personal edition ,2005 (interno gradivo).
5. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) (Uradni list RS, št. 139-5980/2004)



## PRILOGE

### Slovar uporabljenih tujih izrazov

- Benchmark treatment
- Carrying amount
- Cash-generating unit
- Corporate assets
- Costs of disposal
- Fair value less costs to sell
- Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)
- International Accounting Standards Board (IASB)
- Impairment loss
- International Accounting Standard (IAS)
- International Accounting Standard's Committee (IASC)
- International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)
- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- International Organisation of Securities Commissions (IOSCO)
- Recoverable Amount
- Residual value
- Standing Interpretations Committee (SIC)
- Useful life
- Value in use
- normna rešitev
- knjigovodska vrednost
- denar ustvarjajoča enota
- skupna sredstva
- stroški odtujitve
- poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje
- ameriška splošno sprejeta računovodska načela
- Odbor za mednarodne računovodske standarde
- izguba zaradi oslabitve
- mednarodni računovodski standard
- Svet za mednarodne računovodske standarde
- Svet za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja
- Mednarodni standard računovodskega poročanja
- Mednarodna organizacija komisij vrednostnih papirjev
- Nadomestljiva vrednost
- Preostala vrednost
- Strokovni odbor za pojasnjevanje
- Doba koristnosti
- Vrednost v uporabi